



Kuzey YMM A.Ş.  
Büyükdere Cad. Beytem Plaza  
No:22 K:2 - 8, 34381 - Şişli  
İstanbul - Turkey  
Tel: +90 (212) 315 30 00  
Fax: +90 (212) 234 10 67  
[www.ey.com](http://www.ey.com)

# VERGİ REHBERİ 2009

## **İÇİNDEKİLER**

### **1. VERGİLEMENİN TEMEL KAVRAMLARI**

- 1.1 Konu
- 1.2 Matrah
- 1.3 Mükellef
- 1.4 Vergi sorumlusu
- 1.5 İstisna
- 1.6 Muafiyet
- 1.7 Beyan
- 1.8 Tarh
- 1.9 Tebliğ
- 1.10 Tahakkuk
- 1.11 Vergi ziyası
- 1.12 Verginin tanımı ve dayanağı
- 1.13 Vergilerin sınıflandırılması
- 1.14 Resim
- 1.15 Harç
- 1.16 Vergi ödeme gücü
- 1.17 Vergi alacaklısı
- 1.18 Vergi borçlusu
- 1.19 Vergiyi doğuran olayın ispatı
- 1.20 Vergi ehliyeti
- 1.21 Vergi mahremiyeti

### **2. GELİR VERGİSİ**

- 2.1 Gelir vergisinin konusu
- 2.2 Gelirin unsurları
- 2.3 Mükellefiyet türleri
- 2.4 Gelir vergisi oranları
- 2.5 Gelir unsurlarının vergilendirilmesi
- 2.6 Beyan esası
- 2.7 2008 yılında elde edilen gelirlerinin beyanı ve vergilendirilmesine ilişkin örnekler (tam mükellef gerçek kişiler için)

### **3. KURUMLAR VERGİSİ**

- 3.1 Konu
- 3.2 Mükellef
- 3.3 Kurum kazancı
- 3.4 Muafıklar
- 3.5 İstisnalar
- 3.6 Kontrol edilen yabancı kurum kazançları
- 3.7 Örtülü sermaye
- 3.8 Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı
- 3.9 Zarar mahsubu
- 3.10 Kurumlar vergisi oranı ve indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması
- 3.11 Tekstil sektörüne yönelik indirimli kurumlar vergisi oranı desteği
- 3.12 Dar mükellefiyet ve dar mükellefiyette kurum kazancı
- 3.13 Dar mükellefiyette vergi kesintisi
- 3.14 Tam mükellef kurumlarda vergi kesintisi
- 3.15 Kurum vergi yapısı

- 3.16 Geçici vergi
- 3.17 Kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
- 3.18 Kar dağıtımı
- 3.19 2008 takvim yılına ilişkin kurumlar vergisi ve kar payı stopajı hesaplama örneği

#### **4. İKTİSADİ KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ VE ENFLASYON DÜZELTMESİ**

- 4.1 İktisadi kıymetlerin değerlendirilmesi
- 4.2 Enflasyon düzeltmesi

#### **5. KATMA DEĞER VERGİSİ**

- 5.1 Verginin konusunu teşkil eden işlemler
- 5.2 Teslim ve teslim sayılan haller
- 5.3 Hizmet ve hizmet sayılan haller
- 5.4 Vergiyi doğuran olay
- 5.5 Mükellef
- 5.6 Vergi sorumlusu
- 5.7 Katma değer vergisinin matrahı
- 5.8 Oran
- 5.9 Vergilendirme dönemi ve beyan
- 5.10 KDV'nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi
- 5.11 Katma değer vergisinde istisnalar
- 5.12 İstisnaların sınırı
- 5.13 Vergi indirimi
- 5.14 İndirilmeyecek katma değer vergisi
- 5.15 Yürürlükteki katma değer vergisi oranları

#### **6. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ**

- 6.1 Özel tüketim vergisinin konusunu teşkil eden işlemler
- 6.2 Vergiyi doğuran olay
- 6.3 Özel tüketim vergisinin mükellefi
- 6.4 Vergi sorumlusu
- 6.5 Özel tüketim vergisinin matrahı
- 6.6 Vergi oranı / tutarı
- 6.7 Vergilendirme dönemi ve beyan
- 6.8 ÖTV'nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi
- 6.9 Özel tüketim vergisinde istisnalar
- 6.10 Özel tüketim vergisinin tecil-terkini
- 6.11 Özel tüketim vergisinin indirimi
- 6.12 Özel tüketim vergisi matrahında değişiklik
- 6.13 Kayıt ve tescile tabi araçlarda gümrük tarife pozisyonunun değişmesi

#### **7. DAMGA VERGİSİ**

- 7.1 Konu
- 7.2 Mükellef
- 7.3 Kağıt nüshalarının birden fazla olması
- 7.4 Bir kağıtta birden fazla akit ve işlem bulunması
- 7.5 Birden fazla imzalı kağıtlar
- 7.6 Belli para gösterme mecburiyeti
- 7.7 İstisnalar
- 7.8 Vergileme ölçüleri

- 7.9 Yabancı para üzerinden düzenlenen kağıtlar
- 7.10 Nispet
- 7.11 Ödeme şekilleri
- 7.12 Yürürlükteki damga vergisi tutarlarına ilişkin tablo

## **8. HARÇLAR KANUNU**

- 8.1 Konusu
- 8.2 Yürürlükteki harçlara ilişkin tablo

## **9. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ**

- 9.1 Konusu
- 9.2 Mükellef
- 9.3 İstisnalar
- 9.4 Mükellefiyetin başlaması
- 9.5 Mükellefiyetin sona ermesi
- 9.6 Verginin tahakkuku ve ödenmesi
- 9.7 Motorlu taşıtlar vergisi tutarları

## **10. TEŞVİK MEVZUATINDA ÖNGÖRÜLEN DESTEK UNSURLARI**

- 10.1 Yatırımlarda devlet yardımları
- 10.2 Teşvik belgesi ve belge ile ilgili hususlar
- 10.3 Yatırım teşvik mevzuatına ilişkin diğer hususlar
- 10.4 Yatırım indirimi uygulaması
- 10.5 İhracatı teşvik tedbirleri
- 10.6 Dahilde işleme rejimi
- 10.7 5084 sayılı Kanun uyarınca sağlanan yardımlar
- 10.8 Teknoloji geliştirme bölgeleri
- 10.9 Ar-Ge yardımları
- 10.10 KOBİ yardımları
- 10.11 Serbest bölgeler
- 10.12 Kültür yatırımları desteği
- 10.13 Diğer teşvikler

## **11. VERGİ CEZALARI**

- 11.1 Usulsüzlük ile özel usulsüzlük fiilleri ve cezaları
- 11.2 Vergi kaybı sonucunu doğuran fiiller ve bunlara verilen cezalar
- 11.3 Hürriyeti bağlayıcı cezalar
- 11.4 Diğer hususlar

## **12. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI**

- 12.1 İdari yollarla çözüm
- 12.2 Yargı yoluyla çözüm

## **13. SÜRESİNDE ÖDENMEYEN VERGİ BORÇLARI İÇİN İDARECE YAPILAN İŞLEMLER VE VERGİ ALACAĞININ İDARECE CEBREN TAHSİLİ**

- 13.1 Süresinde ödenmeyen vergi borçları ile ilgili olarak vergi idaresinin uygulamaları
- 13.2 Vergi alacağının idarece cebren tahsili

## **14. PRATİK BİLGİLER**

## ÖNSÖZ

Toplum halinde yaşamının ortaya çıkardığı kolektif ihtiyaçlar, adına kamu hizmeti dediğimiz, Devlet ve yetkili kıldığı organları tarafından gerçekleştirilen ve tüm fertlerin faydalanmasına açık hizmetlerle karşılanır. Kamu hizmetlerinin yegane finansman kaynağı, vergilerdir.

Vergi, kısaca, Devletin, hükümlerine dayanarak, gerçek ve tüzel kişiler için, Kanunla koyduğu yükümlülüklerdir. Ancak, modern maliye teorisi, günümüzde, vergileri, sadece, yukarıdaki tanımda olduğu gibi, mali boyutu ile değil, aynı zamanda, ekonomik ve sosyal boyutları ile de ele almaktadır. Vergilemenin, çok büyük miktarda kaynakların, özel kişi ve kurumlardan kamu kesimine transferi sonucunu doğurması sebebiyle, ekonomik; gelir ve servet dağılımı üzerindeki doğrudan etkileri sebebiyle de, önemli sosyal boyutları bulunmaktadır.

Öte yandan, vergiler, büyüme ve kalkınmanın sağlanması, ekonomik dengesizliklerin giderilmesi ve gelir ve servet dağılımının adil hale getirilmesi şeklinde sıralayabileceğimiz, Maliye Politikasının temel amaçlarını gerçekleştirmede kullanılan, önemli ve etkili bir araçtır.

Bu önemin bir sonucu olarak, Anayasa'mızın 73. maddesinde, vergileme ile ilgili temel hükümlere yer verilmiştir. Anılan maddede, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtildikten sonra; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, kanunla konulup kaldırılabilmesi yada değiştirilebilmesi vurgulanmıştır. Bu hükmün bir başka şekilde ifadesi de, vergileme yetkisinin, ancak ve yalnız halkın temsilcilerinden oluşan parlamentolara ait olduğudur.

Toplumsal hayatımız bakımından sahip olduğu bu farklı ve önemli işlevleri sebebiyle, vergileme ile ilgili kararlar, her zaman, kamuoyu gündeminde yer bulabilmiş ve büyük yankılar yaratmıştır.

Vergilerin toplumsal hayatımız bakımından yukarıda özetlenen önemi dolayısıyla, onbir yıldır hazırlanan Vergi Rehberleri, kayıtlı mükellef olsun olmasın, ülkede yaşayan herkesin, vergi sistemimizle ilgili olarak merak edebileceği temel soruların cevaplarını ve mükellefleri yakından ilgilendiren bazı vergi uygulamalarına ilişkin ayrıntılı bilgileri içermektedir.

Bundan öncekilerde olduğu gibi, bu Rehber'in de, vergilendirmede çok önemli bir faktör olan, vergi bilincinin yaygınlaştırılması konusunda önemli katkılar sağlayacağına inanıyoruz.

Ernst & Young Türkiye

\*Vergi Rehberi, vergi yükümlülükleri ile ilgili genel bilgi vermek amacıyla ve 30.03.2009 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan vergi yasalarının ilgili hükümleri dikkate alınarak Ernst & Young uzmanları tarafından hazırlanmıştır. Rehber'de yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Ernst & Young'a sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz

## 1. VERGİLEMENİN TEMEL KAVRAMLARI

### 1.1 Konu

Vergi, kamu giderlerini karşılamak üzere, devletin, vergileme yetkisine dayanarak ve tek taraflı olarak, kişilerin gelir ve servetlerinden, cebren aldığı ekonomik değerlerdir. Verginin konusu, üzerine konulduğu ve doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturan iktisadi unsurlardır.

Bu unsurlar, bazen bir gelir (örneğin: gelir vergisi), bazen bir servet (örneğin: emlak vergisi), bazen bir harcama (örneğin: katma değer vergisi ) ve bazen de bir işlem yada kağıt / belge (örneğin: damga vergisi) olarak karşımıza çıkmaktadır.

### 1.2 Matrah

Verginin, üzerinden hesaplandığı değer veya miktardır. Örneğin; gelir vergisi için, vergiye tabi her türlü kazanç ve iradın safi tutarı; kurumlar vergisi için, ilgili Kanunda vergiye tabi kılınmış her türlü kurum kazancının safi tutarı; katma değer vergisi için de, ilgili Kanun'un 1. maddesinde sayılan vergiye tabi işlemlerin bedelleri, bu vergilerin matrahını oluşturmaktadır.

### 1.3 Mükellef

Vergi kanunlarına göre, adına vergi borcu doğan gerçek veya tüzel kişilere verilen addır. Örneğin, gelir vergisi mükellefleri, gerçek kişiler; kurumlar vergisi mükellefleri, ilgili Kanun'un 1. maddesinde sayılan kurumlar; damga vergisi mükellefleri, vergiye tabi kağıtları imza eden veya o kağıdın doğuracağı hukuki sonuçlardan yararlanan gerçek veya tüzel kişilerdir.

### 1.4 Vergi sorumlusu

Vergi sorumlusu, vergi kanunlarına göre mükellef olmamakla birlikte, verginin, alacaklı vergi dairesine ödenmesinden sorumlu olan kişidir.

Örneğin, bir işveren, çalıştırdığı işçilere ödeme yaptığı sırada, bunların ücretleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapmak ve bağlı bulunduğu vergi dairesine yatırmakla sorumludur. Burada, gelir vergisinin mükellefleri işçiler olmasına rağmen, verginin sorumlusu olarak, işverenler belirlenmiştir.

Tüm temel vergi kanunlarında (gelir, kurumlar, katma değer vergisi ) uygulaması görülen vergi sorumluluğu müessesesi, verginin tahsilinin güvenliğini sağlama düşüncesine dayanır.

### 1.5 İstisna

Verginin konusuna girmekle birlikte, bazı işlemlerin ve gelir unsurlarının, çeşitli ekonomik, sosyal ve siyasi sebeplerle, kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılmasıdır.

Örneğin, kurumlar vergisi uygulamasında, kurumların, bir başka kurumun sermayesine ortak olmak suretiyle elde ettikleri iştirak kazançları; gelir vergisi uygulamasında, binaların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen kira gelirlerinin her yıl belirlenen bir tutarı; katma değer vergisi uygulamasında, ihracat teslimleri; özel tüketim vergisi uygulamasında, Kanun'a ekli (I) sayılı listede bulunan malların, petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara teslimi, anılan vergilerden istisna edilmiştir.

## 1.6 Muafiyet

Vergi kanunlarına göre mükellef sayılan bir gerçek veya tüzel kişinin, çeşitli ekonomik, sosyal ve siyasal sebeplerle, vergi dışı bırakılmasıdır. Gelir vergisi uygulamasında, belirtilen şartları taşıyan esnaf ve çiftçilerin; kurumlar vergisi uygulamalarında, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların vergi dışı bırakılmaları, muafiyet uygulamasının birer örneğidir.

Gerek istisna ve gerekse muafiyet uygulamalarının altında yatan temel gerekçe, o vergi konusunun yada mükellefin vergilendirilmemesinden sağlanacak toplumsal yararın, vergilendirme ile sağlanacak toplumsal yarardan daha fazla olduğu düşüncesidir.

## 1.7 Beyan

Beyan, mükellef ya da vergi sorumlusunun, vergi kanunlarına göre hesaplayıp tespit ettiği vergi matrahını, bağlı bulunduğu vergi dairesine, bir beyanname ile bildirmesidir.

Örneğin; Türkiye’de yerleşik bir gerçek kişi, bir takvim yılı içinde, yurt içi ve dışında elde ettiği kazançların tümü üzerinden gelir vergisi matrahını hesaplayarak, yıllık gelir vergisi beyanamesi ile, Kanunda belirtilen süre içinde, bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmek zorundadır.

## 1.8 Tarh

Tarh, verginin tutarının, ilgili kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden, vergi dairesi tarafından hesaplanarak tespit edildiği, idari bir işlemdir.

## 1.9 Tebliğ

Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların, yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.

Tahakkuk fişi ve vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden diğer her türlü belgeler ve yazılar, adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla taahhütlü olarak gönderilir. Adresleri bilinmeyenlere ise, söz konusu belge ve yazılar, ilan yolu ile tebliğ edilir. İlgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire (örneğin: vergi dairesi) ve komisyonda (örneğin: uzlaşma komisyonu ) yapılması da mümkündür.

## 1.10 Tahakkuk

Tarh ve tebliğ edilen bir verginin, ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir. Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Vergi dairesince mükellef veya vergi sorumlusundan beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi düzenlenir ve bunun bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine getirene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer.

## 1.11 Vergi ziyası

Mükellefin veya vergi sorumlusunun, vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi sebebiyle, verginin, zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesidir.

Vergi ziyanının (kayıbı) ortaya çıkması halinde, mükellef adına vergi ziyayı cezası kesilir. Böyle durumlarda, verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması yada haksız iadenin geri alınması, ceza ve faiz uygulanmasına engel değildir.

### **1.12 Verginin tanımı ve dayanağı**

Vergiler, Devlet veya yetkili kılınmış organları tarafından, kişi ve kurumlardan, kanunlara dayanılarak, cebren ve karşılıksız olarak alınan iktisadi değerlerdir. Tanımdan da anlaşılacağı gibi, vergiler, özel kişi ve kurumlarla Devlet arasında bir borç-alacak ilişkisi doğurur.

Vergilemenin dayanağı konusunda, bugüne kadar, farklı teoriler ortaya atılmıştır. Bunların en çok bilinenleri,

- a. Fayda teorisi
- b. Sigorta primi teorisi
- c. Değişim teorisi
- d. Sosyal üretim giderlerine katılma payı teorisidir.

Bu teorilerde, vergiler, genel olarak, kişilerin kamu hizmetlerinden sağladıkları faydanın bir karşılığı olarak veya devletin kişilere sağladığı güvenli yaşam ve çalışma imkanlarının bir karşılığı olarak yada toplumsal üretimden devletin aldığı pay olarak tanımlanmıştır.

Ancak, günümüzde, vergilerin yegane dayanağı, Devletin hükümlerlik haklarıdır. Yürürlükte olan Anayasamızın 73. maddesinde, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı maddede, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, ancak, kanunla konulup değiştirilebileceği ve kaldırılabilirliği de hüküm altına alınmak suretiyle, konuya verilen önem vurgulanmıştır.

### **1.13 Vergilerin sınıflandırılması**

#### **1.13.1 Dolaylı ve dolaysız vergiler**

Vergilerin sınıflandırılması konusunda bilinen en yaygın ayırım, dolaylı-dolaysız vergi ayırımıdır. Bu konuda iki ölçü kullanılmaktadır. Bunlardan, yansıma ölçüsüne göre, vergi yükünün bir başkasına devredilebildiği vergiler, dolaylı vergilerdir.

Bu konuda kullanılan bir diğer ölçü de, tahakkuk zamanı ölçüsüdür. Daha açık bir ifade ile, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda tahakkuk ettirilebilen vergiler, dolaylı vergiler (katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi); ettirilemeyen vergiler ise dolaysız vergiler (gelir ve kurumlar vergileri gibi) olarak kabul edilmektedir.

#### **1.13.2 Kaynaklarına göre vergiler**

Aynı zamanda vergilerin konusunu da oluşturan kaynakları, gelir, servet ile mal ve hizmetler üzerinden alınanlar olarak, üç başlık altında toplamak mümkündür.

##### **1.13.2.1 Gelir üzerinden alınan vergiler**

Günümüzde belli başlı vergi kaynaklarından biri, gelirlerdir. Vergileme sistemimizde, gerçek kişilerin elde ettikleri gelirler, gelir vergisine, tüzel kişilerin elde ettikleri gelirler ise, kurumlar



vergisine tabi kılınmıştır. Ülkemizde, gelir üzerinden alınan vergilerin, toplam vergi gelirleri içindeki payının, 2009 yılı bütçesinde % 31,37 olduğu görülmektedir.

#### **1.13.2.2 Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler**

Harcamaların, kişilerin ödeme güçlerini gösteriyor olması sebebiyle, mal ve hizmetler de önemli bir vergileme kaynağıdır. Katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, mal ve hizmetler üzerinden alınan başlıca vergilerdir. Bu tür vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının, 2009 yılı bütçesinde % 66,41 olduğu görülmektedir.

#### **1.13.2.3 Servetler ve servet transferi üzerinden alınan vergiler**

Vergi ödeme gücünün bir diğer göstergesi de servetlerdir. Günümüzde de uygulanmakta olan, veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisi, birer servet vergisidir. Ülkemizde, servetler üzerinden (ve servet transferlerinden) alınan vergilerin, toplam vergi gelirleri içindeki payının, 2009 yılı bütçesinde % 2,22 olduğu görülmektedir.

#### **1.14 Resim**

Belirli bir işin veya hizmetin yapılması konusunda, Devletin veya yetkili organlarının verdiği izin karşılığında ödenen paralardır.

Bu kaynaktan sağlanan kamu gelirlerinin toplam gelirler içindeki payı oldukça düşüktür.

Örnek: Rihtım resmi

#### **1.15 Harç**

Devlet veya yetkili kıldığı organları tarafından sunulan bir hizmetin karşılığında, bu hizmetlerden yararlananlar tarafından ödenen paralardır. Harçların özelliği devlet tarafından; yapılan belli bir hizmetin veya sağlanan belli bir menfaatin veya sağlanan ayrıcalığın karşılığında ödenmiş olmasıdır.

Örnek: Tapu harcı, yargı harçları, tapu ve kadastro harçları, konsolosluk harçları vb.

#### **1.16 Vergi ödeme gücü**

Vergi ödeme gücü kavramı, Anayasamızda da ifadesini bulan bir kavramdır. Ancak, vergilendirme ile ilgili tartışmaların her zaman odak noktasında bulunan "vergi ödeme gücü" kavramının tanımı konusunda da farklı yaklaşımlar mevcuttur. Bu yaklaşımlardan birine göre, vergi ödeme gücü, kişilerin, kendileri ve ailelerinin yaşamı için gerekli asgari düzeydeki gelirin üzerinde kalan kısımdır.

Bir diğer görüşe göre de, kişilerin gelirleri ne olursa olsun vergi ödemeleri gerekir. Bu, ülkenin vatandaşı olmanın temel gereklerinden biridir.

Vergi ödeme gücüne ulaşmada, günümüzde, artan oranlı vergi tarifeleri, asgari geçim indirimi gibi araçlar kullanılmaktadır.

#### **1.17 Vergi alacaklısı**

Vergi koyma, yani vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşlarına, vergi alacaklısı denir. Devlet, belediyeler, il özel idareleri, yetkili kılındıkları, çeşitli vergi ve benzeri yükümlülüklerde, vergi alacaklısı durumundadırlar.

### **1.18 Vergi borçlusu**

Verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi idaresine karşı muhatap olan kişidir. Vergi borçlusu, verginin mükellefi olabileceği gibi, Kanun'un öngördüğü durumlarda, vergi sorumlusu da olabilir.

### **1.19 Vergi doğuran olayın ispatı**

Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti, yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabilir. Vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahitlerin ifadesi delil olarak kullanılmaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti, bunu iddia eden tarafa aittir.

Aksine hüküm bulunmadıkça, Vergi Usul Kanunu'na göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların belgelenmesi mecburidir.

### **1.20 Vergi ehliyeti**

Özel hukukta, borç akdi, tarafların hukuki ehliyetlerinin bulunmasını gerektirir. Vergi ilişkisinde de, mükellef adına bir borç doğduğuna göre ilk bakışta böyle bir ehliyetin aranması lüzumu akla gelir. Ancak, özel hukuktaki bu kuraldan farklı olarak, kamu hukukunun bir dalı olarak, vergi hukukunda, mükellefiyet veya vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet gerekmez. Vergi kanunlarının, verginin konusu olarak saydıkları işlemlere taraf olanlar, fiil ehliyetine sahip olup olmadıklarına bakılmaksızın vergi mükellefi veya sorumlusu olurlar.

Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması da, mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

### **1.21 Vergi mahremiyeti**

Kanun koyucu, vergileme ile ilgili usul hükümlerinin yer aldığı Vergi Usul Kanunu'nda, görevleri gereği mükelleflerin veya onlarla ilgili kimselerin ticari, şahsi ve diğer her nevi sırlarını öğrenme durumunda olanların, bu sırları ifşa edemeyeceklerini ve kendileri yada üçüncü şahıslar yararına kullanamayacaklarını hükme bağlamıştır. Aynı maddede, söz konusu sırları saklamakla yükümlü olan görevliler ;

- a. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,
- b. Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar,
- c. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlar,
- d. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler,

olarak sayılmıştır.

## 2. GELİR VERGİSİ

### 2.1 Gelir vergisinin konusu

Gerçek kişilerin gelirleri, gelir vergisine tabidir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, vergiye tabi gelirin tanımı yapılırken, 2. maddesinde de, vergiye tabi gelir unsurları sayılmıştır. Buna göre, gerçek kişilerin, Kanun'un 2. maddesinde sayılan gelir kaynaklarından elde ettikleri gelirler, gelir vergisine tabidir. Daha açık bir ifade ile, vergiye tabi gelir, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.

### 2.2 Gelirin unsurları

Gelir vergisine tabi gelir unsurları, aşağıda sayıldığı gibidir.

- Ticari kazançlar
- Zirai kazançlar
- Ücretler
- Serbest meslek kazançları
- Gayrimenkul sermaye iratları
- Menkul sermaye iratları
- Diğer kazanç ve iratlar

### 2.3 Mükellefiyet türleri

#### 2.3.1 Tam mükellefler

Gelir vergisi uygulamasında, mükellefler, tam mükellef ve dar mükellef olarak, iki genel kategoriye ayrılmıştır. Bu kategorileri birbirinden ayıran ölçü "Türkiye'de yerleşmiş olmak" tır. Vergi uygulamasında, Türkiye'de yerleşmiş sayılan gerçek kişiler tam mükellef, yerleşmiş sayılmayanlar ise dar mükellef olarak adlandırılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4. maddesi'nde;

- İkametgahı Türkiye'de olanlar,
- Bir takvim yılı içerisinde Türkiye'de devamlı olarak 6 aydan fazla oturanlar,

gelir vergisi uygulaması açısından tam mükellef sayılmaktadırlar. Tam mükellefler tarafından, Türkiye içinde ve dışında elde edilen kazanç ve iratların tamamı Türkiye'de vergilendirilir.

#### 2.3.2 Dar mükellefler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde, Türkiye'de yerleşme konusunda ikametgah ve oturma süresi esası benimsenmiştir. Türkiye'de ikametgahı bulunan ve bir takvim yılı içerisinde altı aydan fazla oturanların Türkiye'de yerleşmiş sayılacakları ve Türkiye'de altı aydan fazla oturanların geçici ayrılımlarının, Türkiye'de oturma sürelerinin hesabında dikkate alınmayacağı hükme bağlanmıştır.

Madde metninde geçen ikametgah kavramının, Medeni Kanun'un 19 ve izleyen maddeleri hükümlerinde yazılı olan yerler olarak anlaşılması gerektiği de madde metninde ayrıca hükme bağlanmıştır.

Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde, belli ve geçici bir görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil, tedavi, dinlenme veya seyahat amacıyla gelenler ve tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olanların, Türkiye'de altı aydan fazla otursalar dahi, Türkiye'de yerleşmiş sayılmayacakları, dolayısıyla sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlardan dolayı vergilendirilecekleri açıklanmıştır.

Bu hükümler çerçevesinde, oturma ve çalışma izni olarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları da, vergi uygulamaları bakımından dar mükellef sayılmaktadırlar.

Ayrıca, dar mükellefiyete tabi kişilerin, Türkiye'de kazanç ve irat elde etmesine ilişkin koşullar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 7 ve 8. maddelerinde;

- Ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin bulunması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtası ile sağlanması,
- Zirai kazançlarda; zirai faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesi,
- Ücretlerde; hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi,
- Serbest meslek kazançlarında; serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya değerlendirilmesi,
- Gayrimenkul sermaye iratlarında; gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya değerlendirilmesi,
- Menkul sermaye iratlarında; sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması,
- Diğer kazanç ve iratlarda; bu kazanç ve iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi,

olarak belirtilmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalarda geçen, "Türkiye'de değerlendirme" ifadesi ile kastedilen, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı ülkede yapılmışsa, Türkiye'de ödeme yapanın veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına kaydedilmesi veya karından ayrılmasıdır.

## 2.4 Gelir vergisi oranları

Türkiye'de gelir vergisi, artan oranlı bir tarifeye göre hesaplanmaktadır. Bu tarifede yer alan vergi oranları, vergiye tabi gelirin miktarı yükseldikçe artmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesi uygulamasının altında, yüksek gelir gruplarının vergi ödeme güçlerinin daha fazla olduğu ve bu sebeple de daha yüksek miktarda vergi ödemeleri gerektiği düşüncesi yatmaktadır.

2009 yılı gelirlerine uygulanacak gelir vergisi tarifesi:

| Gelir Dilimi  | Vergi Oranı |
|---|-------------|
| 8.700 TL'ye kadar   | % 15        |
| 22.000 TL'nin 8.700 TL'si için 1.305 TL, fazlası              | % 20        |
| 50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.965 TL, fazlası             | % 27        |
| 50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için 11.525 TL, fazlası | % 35        |

Gelir vergisi tarifesindeki gelir dilimleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 123. maddesi hükmü gereğince, her yıl, bir önceki yılın yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır. Ancak, aynı madde hükmü ile, Bakanlar Kurulu'na da bu şekilde hesaplanacak dilimleri, yarısına kadar artırma veya yine yarısına kadar indirme yetkisi verilmiştir.

## **2.5 Gelir unsurlarının vergilendirilmesi**

Bu bölümde, Gelir Vergisi Kanunu'nda tanımlanan gelir unsurlarından, ticari kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradı ele alınmıştır.

### **2.5.1 Ticari kazançların vergilendirilmesi**

#### **2.5.1.1 Tanımı**

Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerinden doğan kazançlar ticari kazançtır.

#### **2.5.1.2 Ticari kazancın tespit şekilleri**

Ticari kazanç gerçek veya götürü usule göre tespit edilirken, götürü usulde vergilendirme, 4369 sayılı Kanun ile, 01.01.1999 tarihinden itibaren kaldırılarak yerine, basit usulde vergilendirme getirilmiştir.

##### **2.5.1.2.1 Gerçek usulde ticari kazancın tespiti**

**Gerçek usulde ticari kazancın tespiti iki şekilde yapılabilir:**

- a. **Bilanço esasında ticari kazancın tespiti:** Bilanço esasında, ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Ticari kazancın tespiti sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 41. maddeleri uygulanır.
- b. **İşletme hesabı esasında ticari kazancın tespiti:** İşletme hesabı esasında, ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. Bu usulde de ticari kazancın tespiti sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 41. maddeleri uygulanır.

##### **2.5.1.2.2 Basit usulde ticari kazancın tespiti**

Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılatтан giderler ve satılan malların alış bedellerinin düşülmesi suretiyle tespit edilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 51. maddesinde sayılan işleri yapanların basit usulden faydalanmaları mümkün bulunmamaktadır.

Bu mükellefler, mal alışları, giderleri ve hasılatlarını gösteren belgeleri ayrı ayrı dosyalarda saklamak zorundadırlar.

Basit usulde vergilendirme için, bazı şartların gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bunlar, Kanunda, genel ve özel şartlar olarak iki başlık altında sayılmıştır. Basit usule tabi olmanın

genel ve özel şartları, 01.01.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

#### **i. Genel şartlar:**

2009 yılı için genel şartlar aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak,
- İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde, emsal kira bedelinin, kiralanmış olması halinde ise yıllık kira bedelinin, büyükşehir belediye sınırları içinde 4.300 TL'yi, diğer yerlerde de 3.000 TL'yi aşmaması,
- Ticari, zirai ve mesleki faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olmamak.

#### **ii. Özel şartlar:**

2009 yılı için özel şartlar aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- Alım satım yapanların yıllık alımları tutarı 60.000 TL' yi, satışları tutarı da 89.000 TL'yi aşmamalıdır.
- Alım satım haricindekileri yapanların ise, yıllık gayrisafi iş hasılatları 30.000 TL'yi aşmamalıdır.
- Alım satım ile diğer işlerin beraber yapılması halinde, yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamı 60.000 TL'yi aşmamalıdır.

#### **2.5.1.3 Ticari kazançtan indirilebilecek giderler**

Ticari kazanç elde eden mükelleflerin gelir vergisi matrahlarının hesabında, aşağıdaki giderler, hasılatlarından indirilebilmektedir.

- Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler; (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)
- Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), Gelir Vergisi Kanunu'nun 27. maddesinde yazılı giyim giderleri;
- İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;
- İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartıyla);
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri
- İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar;
- Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar.
- İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (şu kadar ki; ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz).

- i. İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları. (Gerek işverenler gerekse ücretliler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve vergi matrahının tespitinde dikkate alınan katkı paylarının toplamı Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinin birinci fıkrasının 3 numaralı bendinde belirlenen oran ve haddi aşamaz.)
- j. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedeli.

#### 2.5.1.4 Ticari kazançtan indirilemeyecek giderler

Ticari kazanç elde eden mükelleflerin, gelir vergisi matrahlarının hesabı sırasında, aşağıdaki giderlerin hasılatlarından indirilmesi mümkün olmamaktadır.

- a. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)
- b. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;
- c. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;
- d. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;
- e. Yukarıda yer verilen işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişiler ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılmaktadır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler kanun maddesinde ilişkili kişi olarak tanımlanmıştır.

İmalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilmelidir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi hükmü uygulanır.

- f. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.)
- g. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin % 50'si. (Bakanlar Kurulu, bu oranı % 100'e kadar artırmaya, sifra kadar indirmeye yetkilidir.)

Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanarak oranı 90/1081 sayılı Karar ile sifıra indirmiştir. Ancak 4207 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanun'un 4. maddesinde yapılan ve 19 Mayıs 2008 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren değişiklikle, Gelir Vergisi Kanunu'nun yukarıda belirtilen hükmündeki ilan ve reklam giderlerinin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hükmü Kanun'a eklenmiştir.

Bu değişiklik kapsamında Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 2 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerinin tanıtımına yönelik bu tür reklam harcamalarının, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Danıştay 4. Daire Başkanlığı'nın 22.09.2008 tarih ve 2008/3758 Esas No.lu Kararı ile 2 seri numaralı KV Genel Tebliği'nde yer alan yukarıdaki açıklamanın her türlü alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderleri yönünden yürütülmesi durdurulmuştur. Rehber'in yayına hazırlandığı tarih itibarıyla, Danıştay tarafından esasa ilişkin karar verilmemiştir.

- h. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları;
- i. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

Yukarıda yer verilen düzenlemelerin uygulanmasında, kolektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır.

#### **2.5.1.5 Eğitim ve öğretim işletmelerinin kazançlarında istisna uygulaması**

Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nın 254 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlediği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden istisna edilmiş bulunmaktadır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlayacaktır.

#### **2.5.2 Ücretlerin vergilendirilmesi**

##### **2.5.2.1 Ücretin tanımı**

Gelir Vergisi Kanunu'nda ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde tanımlanmıştır.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık ilişkisi niteliğinde olmaması şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tespit edilmiş olması, ücret niteliğini değiştirmeyecektir.

##### **2.5.2.2 Diğer ücretler**

Aşağıda sayılan kişilerin safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25'idir.



- a. Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabının yanında çalışanlar,
- b. Özel hizmetlerde çalışan şoförler,
- c. Özel inşaatlarda çalıştırılan işçiler,
- d. Gayrimenkul sermaye iradı sahibinin yanında çalışanlar,
- e. Gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Danıştay'ın olumlu görüşü ile Maliye Bakanlığı'nca bu kapsama alınanlar.

Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmesine gerek yoktur. Ayrıca, başka gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de diğer ücretler beyannameye dahil edilmeyecektir.

### 2.5.2.3 Gerçek ücret

Ücretin gerçek safi değeri, ücretin tanımında yer alan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimlerin yapılması sureti ile hesaplanacaktır.

- a. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre yapılan kanuni kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler,
- b. Kanunla kurulan Emekli Sandıkları ile 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler.
- c. Mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait özel sigortalar için hizmet erbabi tarafından ödenen primler ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları. Ancak, bu primlerin indirim olarak dikkate alınabilmesi için bazı koşullar mevcuttur. Bunlar:
  - Sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin, Türkiye'de kurulu ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması,
  - Ödenen prim, aidat ve katkı payları toplamının, ödendiği ayda elde edilen ücretin % 10'unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta poliçeleri için ödenen primlerde, ödendiği ayda elde edilen ücretin % 5'ini) ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşmamasıdır.
- d. Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar, (Aidatın ödendiğinin belgelenmesi şarttır)

### 2.5.2.4. İstisnalar

Gelir Vergisi'nden istisna olan ücretlerden bazılarında aşağıda yer verilmiştir.

- a. Köylerde veya son nüfus sayımına göre nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve el dokuma halı ve kilim imalatında çalışan işçilerin ücretleri,
- b. Gelir vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri,
- c. Madenlerde çalışan işçilerin maden cevheri istihsali ile ilgili yeraltında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri,
- d. Köy muhtarı ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi vb. hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler,
- e. Hizmetçi ücretleri, (mürebbiyelere ödenen ücretler hariçtir)

- f. Sanat okulları ve bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslah evlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler,
- g. İşverence işyerinde yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler. İşverenlerce çalışanlara işyerinde yemek verilmemesi durumunda ise çalışılan günlere ait 1 günlük yemek bedelinin 01.01.2009 tarihinden itibaren KDV hariç **10,00 TL**'yi aşmaması ve yemek bedeli ödemesinin yemek verme hizmetini sağlayan mükellefe yapılması (örneğin personele yemek fişi veya yemek kartı verilmesi),
- h. Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan hizmet erbabına konut tedariki ve bunların elektrik, ısınma gibi masrafları ile mülkiyeti işverene ait olan ve brüt alanı 100 m<sup>2</sup> yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Aşan kısma isabet eden menfaat için istisna uygulanmaz).
- i. İşçilerin işe topluca gidip gelmeleri için işveren tarafından yapılan taşıma giderleri,
- j. Çirakların asgari ücreti aşmayan ücretleri,
- k. İşle ilgili yapılan seyahatlerdeki gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık hizmet erbabına verilen gündelikler. (Aynı aylık seviyesindeki devlet memuru gündeliğini aşmamak üzere).
- l. Devlet Memurları Kanunu'na göre ödenen yakacak yardımları,
- m. Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları, (Devletçe verilen tutarı aşmayan kısım için) evlenme ve doğum yardımları, (hizmet erbabının iki aylığına tekabül eden tutarı aşmaması koşulu ile)
- n. Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar.
- o. İş Kanunu'na göre ödenmesi gereken kıdem tazminatları,
- p. Nafakalar,
- q. Demirbaş olarak verilen giyim eşyası,
- r. Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler,
- s. Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler,
- t. Sosyal sigortalar kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler
- u. İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri teşvik etmek amacıyla verilen ikramiye ve mükafatlar,
- v. Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları,
- w. Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler.
- x. Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve Ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar.
- y. Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele; fiilen uçuş hizmeti, deniz altına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla verilen tazminat, gündelik, ikramiye ve zamlar.

#### 2.5.2.5. Sakatlık indirimi

2009 yılında uygulanacak sakatlık indirimi tutarları;

- Birinci derece sakatlar için: 670 TL,
- İkinci derece sakatlar için: 330 TL ,
- Üçüncü derece sakatlar için: 160 TL.

### 2.5.2.6 Asgari geçim indirimi

Ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde 01.01.2008'den itibaren asgari geçim indirimi uygulanmaktadır. Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5 diğer çocuklar için % 5'dir.

Asgarî geçim indirimi, yukarıda yer verilen hususlar dahilinde tespit edilen tutar ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın (% 15) çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz.

İndirimin uygulamasında "çocuk" tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, "eş" tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade etmektedir.

Ücret geliri elde eden eşler dışındaki eşler, uygulama sırasında, çalışmayan ve geliri bulunmayan eş olarak kabul edileceklerdir.

İndirim tutarının tespitinde mükellefin, gelirin elde edildiği tarihteki medenî hali ve aile durumu esas alınır. İndirim, yukarıdaki oranlara göre hesaplanan tutarları aşmamak kaydıyla, ücret geliri elde eden aile fertlerinden her biri için ayrı ayrı, çocuklar için eşlerden yalnızca birisinin gelirin uygulanmalıdır. Boşananlar için ise indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınmalıdır.

### Örnek

Çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi ile 4 çocuğu bulunan asgari ücretlinin, 2009 yılında yararlanabileceği asgari geçim indirimi tutarı ile Ocak 2009 ücreti üzerinden ödenecek olan gelir vergisinin hesabı aşağıdaki gibi olacaktır.

|  |             |
|--|-------------|
| Asgari ücretin yıllık brüt tutarı (666,00 x 12)          | 7.992,00 TL |
| Asgari geçim indirimi oranı                              | % 85        |
| - Mükellefin kendisi için % 50                           |             |
| - Mükellefin eşi için % 10                               |             |
| - Mükellefin çocukları için % 25                         |             |
| Asgari geçim indirimi matrahı (7.992,00 x % 85)          | 6.793,20 TL |
| Asgari geçim indiriminin yıllık tutarı (6.793,20 x % 15) | 1.018,98 TL |
| Aylık asgari geçim indirimi tutarı (1.018,98 / 12)       | 84,92 TL    |

Aylık olarak hesaplanan 84,92 TL tutarındaki asgari geçim indirimi, ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi tevkifatı tutarından mahsup edilecektir. Bu ücretlinin asgari geçim indirimi mahsup işlemi aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir.

|   |           |
|---|-----------|
| Aylık brüt ücret (2009/Ocak)              | 666,00 TL |
| Gelir vergisi matrahı                     | 566,10 TL |
| Hesaplanan gelir vergisi                  | 84,92 TL  |
| Mahsup edilecek asgari geçim indirimi (-) | 84,92 TL  |
| Ödenecek gelir vergisi                    | 0,00 TL   |

Buna göre, işveren mahsup edilen asgari geçim indirimi tutarı kadar (84,92 TL) ücretliye daha fazla ödeme yapacaktır. Diğer bir ifadeyle ücretlinin eline geçen net tutar 84,92 TL fazla olacaktır.

### 2.5.3 Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi

#### 2.5.3.1 Tanımı

Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti ise;

- Sermayeden çok kişisel çalışmaya, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan,
- Ticari mahiyette olmayan,
- İşverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılan,

faaliyettir.

#### 2.5.3.2. Serbest meslek erbabı

Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Ayrıca, aşağıda sayılanlar da serbest meslek erbabı kabul edilmektedirler.

- a. Gümrük komisyoncuları, borsa ajan ve acenteleri, noterler,
- b. Serbest meslek kazancından hisse alanlar,
- c. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler,
- d. Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları,
- e. Ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar, (Vergi Usul Kanunu'nun 155. maddesinde sayılan şartlardan en az ikisini taşımaları şartı ile)

#### 2.5.3.3. Serbest meslek kazancının tespiti

Serbest meslek kazancı, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyetler dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olarak hesaplanmaktadır.

#### 2.5.3.4. Mesleki giderler

Serbest meslek kazancının tespitinde, aşağıdaki giderler, hasıllattan indirilebilmektedir.

- a. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (ikametgahlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgah için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İşyeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler).
- b. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatındaki iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmaması üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile demirbaş olarak verilen giyim eşyalarına ait giderler.
- c. Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla).
- d. Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortisman tabii iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanun'un 328. maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil).
- e. Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri.
- f. Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller.
- g. Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri.
- h. Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar.
- i. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar.
- j. Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar.

#### 2.5.3.5. İndirilemeyecek giderler

Aşağıdaki giderlerin, serbest meslek kazancının tespiti sırasında hasıllardan indirilmesi mümkün değildir.

- a. Her türlü para cezaları,
- b. Vergi cezaları,
- c. Serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar.

#### 2.5.3.6. Serbest meslek kazançlarında istisnalar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde belirtilen, müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam ve bestekar, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanuni temsilcilerinin eserlerini satmak veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden istisnadır. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler de istisnaya dahildir.

Ancak, sayılan serbest meslek kazançlarının gelir vergisinden istisna edilmiş olması, bu kazançlar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre yapılacak tevkifata engel değildir. Tevkifatın oranı % 17 olarak uygulanmaktadır.

Kanun'un 18. maddesinde sayılan serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler, gelir vergisinden istisna olduğundan, bu kişilerce belirtilen gelirler dolayısıyla gelir vergisi beyannamesi verilmez.

## 2.5.4 Gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi

### 2.5.4.1 Tanımı

Arazi, bina, madenler, gemiler, motorlu vasıtalar, makina ve tesisat, imtiyaz hakları, marka, ticaret ünvanı, telif hakları gibi mal ve hakların sahipleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri ve kiracıları tarafından kiraya verilmesi sonucu elde edilen gelirler, gayrimenkul sermaye iradidir.

### 2.5.4.2 Gayrisafi hasılat

Gayrimenkul sermaye iratlarında gayrisafi hasılat, yukarıda sayılan mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde (o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak), nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır. İleriki yıllara ilişkin olarak, peşin kira tahsilatı yapılmışsa, bunlar, ilgili yılların hasılatı sayılır. Bina ve arazide beyan edilecek gayrimenkul sermaye iradi tutarı, gayrimenkulün vergi değerinin % 5 inden az olamaz.

### 2.5.4.3 İndirilebilecek giderler

Gayrimenkul sermaye iradının tespiti sırasında, giderler, iki farklı yöntemle, hasılattan indirilebilmektedir. Daha açık bir ifade ile, hasılattan gerçek giderler indirilebileceği gibi, dileyen mükellefler, götürü gider uygulamasını seçerek hasılatlarının % 25'ini, vergi matrahının hesaplanması sırasında, gider olarak düşebilmektedirler.

#### 2.5.4.3.1 Gerçek gider usulü

Bu usulü tercih eden mükellefler, aşağıda sayılan giderlerini, hasılattan indirilebileceklerdir.

- a. Kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri,
- b. Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile mütenasip olan idare giderleri,
- c. Kiraya verilen mal ve haklara müteallik sigorta giderleri,
- d. Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i (İktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasılatı uygulanır. Ancak, indirilmeyen kısım gider fazlalığı sayılmaz),
- e. Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları,
- f. Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar,
- g. Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri (Emlakın iktisadi değerini artıracak surette tevsi, tadili veya bunlara ilaveler yapılması için ihtiyar olunan giderler onarım gideri sayılmaz),
- h. Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri,
- i. Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralara ve diğer gerçek giderler,
- j. Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak mukavelenameye kanuna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
- k. Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli (kira indirimi gayri safi hasılattan yukarıda sayılan giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılır, kiranın indirilemeyen kısmı gider fazlalığı sayılmaz).

Gayrimenkul sermaye mahiyetindeki mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi halinde, yukarıda yazılı giderlerden yalnız bu kısma isabet edenler hasılatın indirilebilir.

#### **2.5.4.3.2 Götürü gider usulü**

Mükellefler isterlerse, yukarıda yazılı giderlere karşılık olmak üzere, hasılatlarının % 25'ini götürü olarak indirebilirler. Ancak, bu usulü seçen mükellefler iki yıl geçmedikçe, gerçek gider usulüne dönemezler.

#### **2.5.4.4 İndirilemeyecek giderler**

Para cezaları ve vergi cezaları ile gecikme zammı ve faizleri, vergi matrahının hesaplanması sırasında, hasılatın indirilemez.

#### **2.5.4.5 İstisna ve beyan sınırı**

Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden 2009 yılında elde edilecek hasılatın 2.600 TL'si gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Ancak, istisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi hallerinde, bu istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

Ayrıca, ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar bu istisnadan faydalanamazlar.

2008 yılında elde edilen ve stopaj yoluyla vergilendirilmiş bulunan gayrisafi tutarı 19.800 TL'yi aşmayan, işyeri kira bedellerinin, Mart/2009 ayında yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilmesi söz konusu olmayacaktır. (19.800 TL'nin hesabında, varsa, istisna haddini aşan konut kira gelirlerinin de dikkate alınması gerekmektedir).

Ayrıca, diğer kazanç ve iratlar sebebiyle beyanname verilmesi gerekse bile, 19.800 TL'yi aşmayan ve stopaj yoluyla vergilendirilmiş bulunan gayrimenkul sermaye iratları beyan edilmeyecektir.

2009 yılında elde edilecek aynı gelirler için dikkate alınacak beyan sınırı ise 22.000 TL'dir.

### **2.5.5 Menkul kıymet gelirlerinin vergilendirilmesi**

#### **2.5.5.1 Menkul kıymetlerden elde edilen gelirler**

Gerçek kişilerin menkul kıymetlerden elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi, elde edilen gelirin türüne göre değişmektedir. Başka bir ifade ile, menkul kıymetlerden elde edilen gelirler,

- a. Menkul sermaye iradı,
- b. Alım satım kazancı, (Diğer kazanç ve irat)

olarak, belli koşullarla beyana ve vergiye tabi bulunmaktadır.

### 2.5.5.1.1 Menkul sermaye iratları

Aşağıda sayılan kazanç ve iratlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinde, menkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır.

- a. Hisse senedi kar payları ve iştirak hisselerinden doğan kazançlar,
- b. Yatırım fon ve ortaklıklarından elde edilen kar payları,
- c. Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler hariç ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler, (Devlet tahvili, Hazine bonusu eurobond, varlığa dayalı menkul kıymet, finansman bonusu, özel sektör tahvili ve yabancı menşeli tahvil faiz gelirleri gibi)
- d. Alacak faizleri,
- e. Mevduat faizleri,
- f. Özel finans kurumlarının ödedikleri kar payları,
- g. Repo gelirleri,
- h. Bireysel emeklilik şirketlerince katılımcılara yapılacak ödemeler.

### 2.5.5.1.2 Alım satım kazançları

Alım satım kazancı olarak nitelendirilen kazançlar, menkul kıymetlerin vadesinden önce elden çıkarılmasından sağlanan kazançlardır. Devlet tahvili, Hazine bonusu ve hisse senedi alım satım kazançları da bu kapsamda değerlendirilmektedir.

### 2.5.5.2 Menkul kıymet gelirinin elde edilme zamanı

Gerçek kişilerin menkul kıymetlerden elde ettikleri gelirler, menkul kıymetin itfa olduğu, satıldığı veya kupon faizi ödemesinin yapıldığı tarihte elde edilmiş sayılır.

Mevduat ve repo işlemlerinde elde etme, mevduat hesabının veya repo işleminin vadesinde gerçekleşir. Temettülerde ise, şirketin temettü dağıtım tarihinde, temettü geliri elde edilmiş olur.

Örneğin, 21.08.2009 tarihinde satın alınan bir hisse senedi, 14.02.2010 tarihinde satılmışsa kazanç 2010 yılında elde edilmiş olur. 2009 yıl sonu itibariyle oluşan değer artışı, hisse senedi henüz satılmadığından 2009 yılı kazancına/stopaj matrahına dahil edilmez. Yine 31.10.2009 tarihinde açılmış olan altı ay vadeli mevduat hesabına 30.04.2010 tarihinde ödenecek faiz de, hesap 2009 yılında açılmış olmasına rağmen 2010 yılı geliri olarak kabul edilecektir.

### 2.5.5.3 Menkul kıymet gelirleri ve kazançlarında stopaj uygulaması

GVK'na 5281 sayılı Kanunla eklenen geçici 67. madde hükmü ile, gerçek ve tüzel kişilerin 01.01.2006 tarihinden itibaren ihraç edilen tahvil ve bonolar ile bu tarihten itibaren iktisap edilen diğer menkul kıymetlerden bankalar ve aracı kurumlar vasıtasıyla 2006-2015 yılları arasında elde edecekleri gelir ve kazançların elde edilmesi sırasında % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması hükme bağlanmıştır.



Ancak, bu oran, 5527 sayılı Kanunla, dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından elde edilen bazı gelirler (tahvil ve bonolardan elde edilen alım satım kazançları ile bunların faiz gelirleri, hisse senedi alım satım kazançları, vadeli işlem sözleşmelerinden sağlanan kazançlar) için 7 Temmuz 2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere % 0'a; Bakanlar Kurulu'nun 2006/10731 sayılı Kararı ile de tam mükellef gerçek kişi ve kurumların bazı gelirleri (tahvil ve bonolardan elde edilen alım satım kazançları ile bunların faiz gelirleri, hisse senedi alım satım kazançları, vadeli işlem sözleşmelerinden sağlanan kazançlar, ödünç verilen menkul kıymet işlemlerinden sağlanan gelirleri) için 23 Temmuz 2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere % 10'a indirilmiştir.

13 Kasım 2008 tarihli 2008/14272 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tam mükellef gerçek kişi ve kurumların, geçici 67. madde kapsamındaki hisse senetlerinin (menkul kıymet yatırım ortaklığı hisse senetleri hariç) elden çıkarılmasından sağlanan kazançları üzerinden hesaplanan stopajın oranı, 14 Kasım 2008 tarihinden itibaren % 0'a (sıfır) indirilmiştir.

3 Şubat 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/14580 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.01.2009 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere, tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından, hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden sağlanan kazançlara uygulanacak stopajın oranı da % 0'a (sıfır) indirilmiştir.

01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen tahvil ve bonolar ile bu tarihten önce iktisap edilen menkul kıymetlerden 01.01.2006 tarihinden sonra elde edilecek gelirler ise, 31.12.2005 tarihinde geçerli olan hükümler kapsamında vergilendirilecektir.

#### **2.5.5.4 Menkul kıymet gelirlerinin beyanında indirim oranı uygulaması**

5281 sayılı Kanun'la GVK'nın 76. maddesinde yapılan ve 2006 yılı başından itibaren yürürlüğe giren değişiklikle, bazı menkul kıymetlerden elde edilen gelirlerin beyanında, enflasyondan kaynaklanan kazançların vergi matrahı dışında tutulması amacıyla yönelik olarak yapılmakta olan indirim oranı uygulamasına, 31.12.2005 tarihi itibarıyla son verilmiştir. Dolayısıyla, 01.01.2006 tarihinden itibaren ihraç edilen menkul kıymet gelirleri için indirim oranı uygulaması yapılmayacaktır.

Ancak, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş her nevi tahvil ve Hazine bonolarından sağlanan faiz gelirleri ile bu tarihten önce iktisap edilmiş menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerin beyanı ve vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihinde yürürlükte olan mevzuatın uygulanacak olması sebebiyle, 2006 ve izleyen yıllarda da Maliye Bakanlığı tarafından indirim oranının belirlenmesi ve ilan edilmesi uygulamasına devam edilmektedir.

İndirim oranı aşağıdaki formülle göre hesaplanmaktadır.

Yeniden değerlendirme oranı

DT ve HB ihalelerindeki bileşik ortalama faiz oranı

01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile bu tarihten önce iktisap edilmiş menkul kıymetlerden, 2008 yılında elde edilen faiz gelirlerinin 2009 yılı Mart

ayında beyan edilmesi durumunda, uygulanacak enflasyon indirim oranı, 270 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile % 64,9 olarak açıklanmıştır.

Bilindiği gibi, dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen menkul sermaye iratlarına söz konusu indirim oranı uygulanmamaktadır.

#### **2.5.5.5 Alım satım kazançlarından indirilebilecek giderler**

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 81. maddesinde, değer artışında safi kazanç hesaplanırken, elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderler ile ödenen vergi ve harçların, kazançtan indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, beyan edilmesi gereken menkul kıymet alım satım kazançlarından, alım-satım sırasında ödenen komisyonlar ile banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) düşülebilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinde, 01.01.2006 tarihinden sonra alınmış olan ve İMKB'de işlem gören hisse senetlerinden elde edilen kazançların stopaja tabi tutulmaması için geçmesi gereken süre en az 1 yıl olarak belirlenmiştir. Başka bir ifadeyle İMKB'de işlem gören hisse senetlerinin, 1 yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra satılması durumunda sağlanan kazanç üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

Buna göre, 1 yıldan fazla süreyle elde tutulmuş olması sebebiyle tevkifata tabi olmayan hisse senetlerinin alım-satımında ödenen komisyonlar ile BSMV tutarlarının, tevkifata tabi olan diğer kazançlara ilişkin tevkifat matrahından düşülmesi mümkün bulunmamaktadır.

Hisse senedi satın alınması için kullanılan kredilere ilişkin faizlerin ve temerrüt faizlerinin gider olarak kazançtan indirilmesi ise Gelir Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca mümkün değildir.

#### **2.5.5.6 Tam mükellef gerçek kişilerde vergilendirme**

##### **2.5.5.6.1 Hisse senedi temettü gelirleri**

Menkul kıymet gelirleri ile ilgili olarak 2006 yılı başından itibaren yürürlüğe giren ve GVK'nın geçici 67. maddesi hükümleri çerçevesinde sürdürülen yeni beyan ve vergileme rejimi, hisse senedi kar paylarını kapsamamaktadır.

Hisse senedi temettü gelirlerinin (kar paylarının) vergilemesinde, herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır. Gerçek kişilerce 2009 yılında elde edilecek hisse senedi kar payları, dağıtan kurum tarafından üzerinden % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılarak kişilere ödenecektir.

Gerçek kişilerin elde ettikleri kar paylarının yarısının gelir vergisinden istisna edilmesine 2009 yılında da devam edilecektir. (GVK md. 22) Kar payının kalan yarısının varsa üzerinden stopaj yapılmış diğer menkul sermaye iratları ile birlikte toplamının GVK'nın 86. maddesinde 2009 yılı için belirlenen beyan sınırını (22.000 TL) aşması halinde, Mart 2010 ayında yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecek ve beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kar payının dağıtımı sırasında yapılan stopajın tamamı mahsup edilecektir. Örneğin, 2009 yılında

sahibi olduğu hisse senetlerinden brüt (tevkifat öncesi) 80.000 TL kar payı elde eden bir gerçek kişi, bu tutarın yarısının (40.000 TL) 2009 yılı için belirlenen (22.000 TL) beyan sınırını aşması dolayısıyla 40.000 TL'yi yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorundadır.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi beyan edilecek gelir, kar payının brüt tutarının yarısı (40.000 TL) olacaktır. Bu tutar üzerinden 2009 yılında geçerli olan gelir vergisi tarifesine göre hesaplanacak gelir vergisinden, kar payını dağıtan kurum tarafından kar payının tamamı üzerinden % 15 oranında yapılan gelir vergisi tevkifatının tamamı olan (80.000 x % 15=) 12.000 TL mahsup edilebilecektir.

2008 yılında elde edilmiş kar paylarının Mart 2009 ayında beyan edilmesi sırasında ise, beyan sınırı 19.800 TL olarak dikkate alınacaktır.

Ancak, GVK'na eklenen geçici 62. madde hükmü ile, yukarıda belirtilen genel kurala bazı istisnalar getirilmiştir. Buna göre kurumlar vergisi mükelleflerinin;

- a. 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının,
- b. (a) bendi kapsamı dışında kalan ve 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının,
- c. Geçici 61. madde kapsamında tevkifata tâbi tutulmuş kazançlarının (yatırım indirimi istisnası),

dağıtım halinde tevkifat yapılmayacaktır.

GVK'nda 4842 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle, gerçek kişilerce elde edilen, 1998 ve önceki hesap dönemlerine ait kurum kazançları üzerinden dağıtılan kar payları gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Gerçek kişilerce yukarıda (b) ve (c) bentleri kapsamında elde edilen kâr paylarının net tutarına elde edilen kâr payının 1/9'u eklendikten sonra, bulunan tutarın yarısı vergiye tâbi gelir olarak dikkate alınacaktır. Bu gelirler ile ilgili olarak yıllık beyanname verilmesi halinde, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

#### **2.5.5.6.2 Hisse senedi alım satım kazançları**

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi hükmü gereğince, tam mükellef gerçek kişilerin 01.01.2006 tarihinden itibaren iktisap ettikleri ve İMKB'de işlem gören hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağladıkları kazançlar % 10 oranında stopaja tabi iken, bu stopajın oranı 2008/14272 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 14 Kasım 2008 tarihinden itibaren % 0'a (sıfır) indirilmiştir. Bu oran, dar mükellef gerçek kişiler için de % 0 olarak uygulanmaktadır.

Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, tam mükelleflerin, menkul kıymet yatırım ortaklığı hisse senetlerinden elde ettikleri kazançlara % 0 oranının uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Buna göre, banka ve aracı kurumlar tarafından, tam mükelleflerce menkul

Kıymet yatırım ortaklığı hisse senetlerinden elde edilen kazançların üzerinden, eskiden olduğu gibi % 10 oranında stopaj yapılmaya devam edilecektir.

Diğer taraftan, banka ve aracı kurum vasıtasıyla elde edilmeyen hisse senedi alım satım kazançları için geçici 67. madde uygulanmayacak, bu kazançlar GVK'nın genel hükümlerine tabi olacaktır. Bu kapsamda, tam mükellef kurumlara ait olup 2 yıldan fazla elde tutulan hisse senetlerinden 2008 yılında elde edilen alım-satım kazançları, değer artış kazancı sayılmadıkları için, beyana ve vergiye tabi olmayacaktır.

İMKB'de işlem gören ve BKK ile stopaja tutulacak hisse senetlerinin 2009 yılında elden çıkarılmasından sağlanacak kazançlar üzerinden yapılacak gelir vergisi stopajının matrahı, bu hisse senedinin alış ve satış bedelleri arasındaki fark olacaktır. Ancak, alış ve satış işlemleri dolayısıyla ödenen komisyonlar, banka ve sigorta muameleleri vergisi ve varsa önceki dönemlerde yine bu hisse senedi alım satımından doğmuş zararlar (takvim yılı aşılmamak üzere), matrahın tespiti sırasında kazançtan indirilebilecektir.

Stopaja tabi kişi ve kurumların aynı hisse senedinden değişik tarihlerde birden fazla kez alım yapmaları ve bunların bir kısmını daha sonra elden çıkarmaları halinde, tevkifat matrahının hesaplanmasında kullanılacak alış bedeli, ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılarak tespit edilecektir. Diğer taraftan aynı gün içindeki alım-satımlarla ilgili olarak yalnızca gün içinde ağırlıklı ortalama yönteminin kullanılmasına da imkan verilmektedir.

Bir menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının alımından önce elden çıkarılması durumunda, yani açığa satış işleminde, elden çıkarılma tarihinden sonra yapılan ilk alım işlemi esas alınarak tevkifat matrahı hesaplanacaktır.

Sermaye ve kar yedeklerinin sermayeye eklenmesi dolayısıyla sahip olunan hisse senetlerinin alış tarihi olarak, daha önceden sahip olunan hisse senetlerinin alış tarihi dikkate alınacaktır.

Şirketlerin sermaye yedekleri ile sermaye artırımında bulunmaları halinde, bu işlem sonrasında gerek önceden sahip olunan gerekse sermaye artırımını dolayısıyla alınan hisse senetlerinin alış bedeli, daha önce sahip olunan hisse senetlerinin alış bedelinin, sermaye artırımını sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle tespit edilecektir.

Kar yedekleri kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması halinde, bu işlem dolayısıyla sahip olunan hisse senetlerinin alış bedeli, daha önce sahip olunan hisse senetlerinin alış bedeli ile yeni alınan hisse senetlerinin itibari değerleri toplamının, sermaye artırımını sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Bedelli sermaye artırımını sebebiyle rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değerleri ödenerek sahip olunan hisse senetleri yönünden alış tarihi, sahip olunan eski hisse senetlerinin alış tarihi olacaktır. Hisse senedi sahipleri tarafından rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değerleri ödenerek sahip olunan hisse senetleri yönünden de alış bedeli, daha önce sahip olunan hisse senetlerinin alış bedeli ile yeni alınan hisse senetleri için ödenen bedelin toplamının sermaye artırımını sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Hisse senedi rüçhan hakkı kuponlarının hisse senedinden bağımsız olarak satılması halinde, tevkifat matrahı, kuponun maliyet bedeli ile satış bedeli arasındaki fark olacaktır.

Rüçhan hakkı kuponunun maliyet bedeli ise mevcut hisse senetlerinin alış bedeli ile rüçhan hakkı kullanılarak alınan hisse senetleri için ödenen bedel (rüçhan hakkı kullanma maliyeti) toplamının mevcut ve elde edilecek hisse senedi sayısına bölünmesi sonucu bulunacak tutardan, rüçhan hakkı kullanma fiyatı düşülmek suretiyle hesaplanacaktır.

Geçici 67. maddenin 1 numaralı fıkrasında, üç aylık dönem içerisinde aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı ile ilgili olarak birden fazla alım-satım işlemi yapılması halinde tevkifatın gerçekleştirilmesinde bu işlemlerin tek bir işlem olarak dikkate alınacağına hükme bağlanmış olması sebebiyle, gerçekte tevkifat yükümlülüğü işlem bazında değil, üçer aylık dönem toplu sonuçlarına göre hesaplanacaktır. Dolayısıyla, üçer aylık dönemlerde alım satım işlemlerinden bazılarında kar bazılarında zarar doğması durumunda, aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarından oluşan zararların, karlara mahsubu ve fazladan yapılan stopajların mükellefe iadesi mümkün olabilecektir.

Geçici 67. madde çerçevesinde, tevkifat matrahının tespiti ve zarar mahsubu uygulamaları açısından önem arzeden aynı türden menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı sınıflandırması aşağıdaki şekildedir.

- Sabit getirili menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları,
- Değişken getirili menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları,
- Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri,
- Yatırım fonları katılma belgeleri ve yatırım ortaklıkları hisse senetleri.

#### **2.5.5.6.3 Mevduat faizleri, repo gelirleri ve katılım bankalarınca ödenen kar payları**

GVK'nın geçici 67. maddesi hükmü gereğince, tam ve dar mükellef gerçek kişilerle kurumların, 2009 yılında elde ettikleri mevduat faizi (TL ve döviz tevdiat hesaplarına ödenen) ve repo gelirleri ile katılım bankalarınca katılma hesaplarına ödenen kar payları üzerinden %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Bu şekilde tevkif suretiyle vergilendirilen gelir ve kazançları elde eden kişilerin ayrıca yıllık gelir vergisi beyannameyi vermeleri veya başka gelirleri dolayısıyla beyanname veriyorlarsa bu kazançlarını beyannameye dahil etmeleri söz konusu olmayacaktır.

Anılan gelirlerin ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde ise, gelir ticari kazanç hükümleri çerçevesinde yıllık beyannameye (gelir veya kurumlar vergisi beyannameyi) dahil edilecek ve ödenen tevkifat, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Bu gelirler üzerinden ayrıca GVK'nın 94 ve KVK'nın 15. maddelerine göre tevkifat yapılmayacaktır.

#### **2.5.5.6.4 Devlet tahvili, Hazine bonusu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ve özel sektör tahvili faiz gelirleri**

Devlet tahvili, Hazine bonusu ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymetlerden 2009 yılında

elde edilecek faiz gelirleri % 0 oranında stopaja tabidir. Özel sektör tahvilleri ise % 10 oranında stopaja tabidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 59. maddesi hükümleri kapsamında, Hazine bonusu ve Devlet tahvillerinin faiz gelirleri ve alım-satım kazançları için yapılan istisna uygulaması 31.12.2007 tarihinde sona ermiştir.

01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen Devlet tahvili, Hazine bonusu, Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından ihraç edilen menkul kıymetler ile özel sektör tahvillerinden, 2009 yılında elde edilen faiz gelirlerinin gayrisafi tutarına Maliye Bakanlığı'nca 2009 yılı için tespit ve ilan edilecek olan indirim oranı uygulanacaktır. İndirim oranı uygulandıktan sonra hesaplanacak safi tutarın, 2009 yılı için belirlenen beyan sınırını aşıp aşmadığına bakılacaktır. Aşması halinde, enflasyon indirimi sonrası kalan tutarın tamamı, 2010 yılı Mart ayında yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

Hazine tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren, yurt içinde ihraç edilecek söz konusu menkul kıymetlerden 2009 yılında elde edilecek faiz gelirleri ise GVK'nın geçici 67. maddesi hükmüne göre tam mükellefler için %10, dar mükellefler için % 0 oranında tevkifata tabi olacaktır. Bu şekilde tevkif suretiyle vergilendirilen faiz gelirleri için, tutarı ne olursa olsun yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

Diğer taraftan, TC Hazine Müsteşarlığı tarafından yurtdışında ihraç edilen eurobondlardan tam mükellef gerçek kişilerce elde edilen faiz gelirleri GVK'nın geçici 67. madde kapsamında tevkifata tabi değildir. Döviz cinsinden ihraç edilmiş olmaları sebebiyle, bu gelirler için indirim oranı uygulaması da yapılmamakta, anapara kur farkı da gelir sayılmamaktadır. 2009 yılında elde edilen eurobond faiz gelirlerinin, bu yıl için belirlenen beyan sınırını aşması durumunda tamamının beyan edilmesi gerekmektedir.

#### **2.5.5.6.5 Yabancı ülke hazinelerince ihraç edilen tahvillerin faiz gelirleri**

Tam mükellef gerçek kişiler tarafından, yabancı ülke hazineleri ve yurt dışındaki şirketler tarafından ihraç edilen tahvillerden 2009 yılında elde edilen faiz gelirlerinin, bu yıl için belirlenen beyan sınırı olan 1.070 TL'yi aşması durumunda tamamı Türkiye'de beyan edilecektir. Döviz cinsinden elde edilmiş olmaları sebebiyle, bu faiz gelirleri için enflasyon indirimi uygulaması yapılması da mümkün bulunmamaktadır.

#### **2.5.5.6.6 Yurt dışındaki bankalardaki mevduat hesaplarından elde edilen faizler**

Tam mükellef gerçek kişilerin yurtdışındaki bankalarda açtırdıkları mevduat hesaplarından elde ettikleri faiz gelirlerinin, 2009 yılı için belirlenen beyan sınırını olan 1.070 TL'yi aşması halinde, tamamının Mart 2010 ayında yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

#### **2.5.5.6.7 Devlet tahvili, Hazine bonusu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler ve özel sektör tahvili alım-satım kazançları**

01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan söz konusu menkul kıymetlerin, 2009 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançların safi tutarının (endekslemeden sonra bulunan

tutar) bu yıl için belirlenecek istisna tutarını aşması halinde, sadece aşan tutarın, 2010 yılı Mart ayında, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyanı zorunlu bulunmaktadır.

Hazine tarafından 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen söz konusu menkul kıymetlerden 2009 yılında elde edilen alım satım kazançları ise GVK'nın geçici 67. maddesi hükümlerine göre, tam mükellefler için %10, dar mükellefler için % 0 oranında tevkifata tabi olacaktır. Bu şekilde tevkif suretiyle vergilendirilen alım satım kazançları için, tutarı ne olursa olsun yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek, başka gelirler dolayısıyla beyanname verildiği durumlarda da bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

#### **2.5.5.6.8 Eurobond alım satım kazançları**

Eurobond alım-satım kazançları, geçici 67. madde kapsamında olmadığından, bu kazançlar üzerinden tevkifat yapılmamaktadır.

Eurobondların tam mükellef gerçek kişilerce elden çıkarılmasından doğan kazanç, elden çıkarma karşılığında elde edilen yabancı para tutarının Türk Lirası karşılığından, bunların alımında ödenen yabancı para tutarının o tarihteki Türk Lirası karşılığı ve varsa satış giderlerinin düşülmesi sonucu hesaplanmaktadır. Alım ve satımın farklı aylarda gerçekleşmesi durumunda elde edilen kazancın tespitinde maliyet bedeli ÜFE'deki artış oranında artırılarak dikkate alınacaktır. 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen eurobondlardan elde edilen kazancın tespitinde endeksleme yapılabilmesi için ÜFE artış oranının % 10'un üzerinde olması gerekmektedir.

2009 yılında, safi tutarı bu yıl için belirlenecek istisna tutarını aşan eurobond alım-satım kazançlarının sadece aşan kısmı, 2010 yılının Mart ayında yıllık gelir vergisi beyannamesi ile "diğer kazanç ve iratlar" olarak beyan edilecektir.

#### **2.5.5.6.9 Menkul kıymet yatırım fonlarından elde edilen kazançlar**

Menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, GVK'nın geçici 67. madde kapsamında % 10 oranında stopaja tabidir. Dar mükellefler tarafından elde edilen bu gelirler üzerinden ise % 0 oranında tevkifat yapılmaktadır.

Bu şekilde tevkif suretiyle vergilendirilen kazançlar dolayısıyla gerçek kişiler tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyeceği gibi, başka gelirler dolayısıyla beyanname verildiği durumlarda da bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

Diğer taraftan sürekli olarak portföyünün en az % 51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasında sağlanan kazançlar, tevkifat uygulaması kapsamı dışında tutulmuştur. Bu kazançlar 2009 yılında da tevkifata tabi olmayacaktır.

#### **2.5.5.6.10 Menkul kıymet yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin alım satım kazançları**

Tam mükellef gerçek kişiler tarafından, menkul kıymet yatırım ortaklığı hisse senetlerinin alım satımından elde edilen kazançlar % 10 oranında tevkifata tabidir.

#### **2.5.5.6.11 Vadeli işlem ve opsiyon işlemlerinden sağlanan kazançlar**

Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 67. madde ile banka ve aracı kurumlara, yatırımcıların 01.01.2006 tarihinden itibaren menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde ettikleri gelir ve kazançları üzerinden stopaj yapma yükümlülüğü getirilmiştir. Buna göre vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler de stopaj kapsamına alınmış olmaktadır.

Vadeli İşlemler Borsasında (VOB) veya borsa dışında, 01.01.2009 tarihinden itibaren satın alınan; hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı kontratlardan sağlanan kazançlar % 0 oranında stopaja tabidir. Ancak 2009 yılında sayılanlar dışındaki kıymetlere dayalı kontratlar kapsamında sağlanan vadeli işlem ve opsiyon kazançları üzerinden % 10 oranında stopaj yapılacaktır. Bu oran, hem Vadeli İşlemler Borsası'nda hem de borsa dışında gerçekleştirilen işlemler için geçerlidir.

2009 yılında elde edilen bu gelirler stopaj yolu ile vergilendirilmiş olduğundan (% 0 veya % 10), tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

#### **2.6 Beyan esası**

##### **2.6.1 Genel olarak**

Gelir vergisi esas itibarıyla, mükelleflerin, Kanun'un 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından bir yıllık dönem içinde elde ettikleri gelirler üzerinden alınır. Ancak, bazı hallerde, gelirin niteliğine ve tutarına bağlı olarak yıllık beyanname verilmemektedir. Bu gibi durumlarda, eğer söz konusu gelir stopaja tabi tutulmuş ise bu stopaj, nihai vergi haline dönüşmektedir.

##### **2.6.2 Beyanname verilmeyecek haller**

Tam mükellefiyet esasında vergilendirilen gerçek kişilerin, 2009 yılında elde ettikleri, aşağıda sayılan gelirleri beyan edilmeyecek, başka gelirleri için beyanname verilse dahi, bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

###### **2.6.2.1 Tam mükellefiyette**

- a. Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraat kazançları,
- b. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin (15) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları,
- c. Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,
- d. Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler
- e. Birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, GVK'nın 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (22.000 TL) aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri,
- f. Vergiye tabi gelir toplamının (yukarıda belirtilenler hariç), 103. maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (22.000 TL) aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,
- g. 2009 yılında elde edilen ve toplamı 1.070 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.



### 2.6.2.2 Dar mükellefiyette

Tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar.

### 2.6.3 Gelirin aile üyelerince beyan şekli

4369 sayılı Kanun ile 1998 yılında yapılan düzenleme ile "aile reisi beyanı" uygulamasına son verilmiştir. Bu sebeple, her bir aile bireyinin gelirlerini ayrı ayrı beyan etmesi gerekmektedir.

Buna göre, eşin ve çocukların geliri, aile reisi sıfatıyla koca tarafından değil, kendilerince beyan edilecektir. Böylece, aile fertlerinin bütün gelirlerinin bir beyannamede toplanmasından dolayı, daha yüksek oranda bir vergi ödenmesi uygulamasına da son verilmiş olmaktadır.

Ancak, henüz reşit sayılmayan çocukların gelirleri ile ilgili beyanname, velileri tarafından verilecektir.

### 2.6.4. Yıllık beyannamenin verileceği yer

Yıllık gelir vergisi beyannamesi, mükellefin ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesine verilir. Ancak işyeri, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen illerde bulunan mükellefler beyannamelerini işyerlerinin bulunduğu yer vergi dairesine vermek zorundadır. Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen iller arasında İstanbul, Ankara, İzmir, Bursa, Adana gibi bir çok büyük ilimiz bulunmaktadır.

### 2.6.5 Yıllık beyannamenin verilme zamanı ve ödeme süreleri

2009 yılında elde edilen gelirler, aşağıdaki tabloya göre beyan edilecektir.

| Mükellef   | Beyan         | Ödeme   |
|--|---------------|---|
| Geliri sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan oluşanlar | 25 Şubat 2010 | 2010 yılının Şubat ve Haziran ayları (2 taksit) |
| Gerçek usulde vergilendirilen mükellefler                              | 25 Mart 2010  | 2010 yılının Mart ve Temmuz ayları (2 taksit)   |

## 2.7 2008 yılında elde edilen gelirlerinin beyanı ve vergilendirilmesine ilişkin örnekler (Tam mükellef gerçek kişiler için)

### Örnek 1

(Y) A.Ş. 2007 takvim yılına ilişkin olarak Ticaret Kanunu uyarınca ayrılması gereken yedek akçeler ayrıldıktan sonra kalan karın tamamının ortaklara dağıtılmasına karar vermiş ve söz konusu temettü ortaklara, 31 Mart 2008 tarihinde ödenmiştir.

Bu kar dağıtımından, (Y) A.Ş.'nin gerçek kişi ortağı olan Bayan (A)'nın hissesine 42.000,00 TL brüt temettü düşmüştür. Bu tutar üzerinden (Y) A.Ş. tarafından % 15 oranında 6.300,00 TL tevkifat yapılmış olup, tevkifat sonrası kalan 35.700,00 TL tutarındaki net kar payı (A)'nın banka hesabına yatırılmıştır. Bayan (A)'nın beyana tabi başka geliri bulunmamaktadır.

|                                   |              |
|-----------------------------------|--------------|
| Elde edilen temettü geliri (Brüt) | 42.000,00 TL |
| İstisna tutar (42.000,00 / 2) (-) | 21.000,00 TL |
| İstisna sonrası kalan temettü (*) | 21.000,00 TL |
| Gelir vergisi matrahı             | 21.000,00 TL |
| Hesaplanan gelir vergisi          | 3.894,00 TL  |
| 7.800,00 x % 15 = 1.170,00        |              |
| 12.000,00 x % 20 = 2.400,00       |              |
| 1.200,00 x % 27 = 324,00          |              |
| Mahsup edilecek stopaj (-)        | 6.300,00 TL  |
| Ödenecek gelir vergisi            | 0,00 TL      |
| İade alınacak gelir vergisi       | 2.406,00 TL  |

(\*) İstisna sonrası kalan 21.000,00 TL'lik temettü tutarı, 19.800,00 TL'lik beyan sınırını aştığından tamamının 25 Mart 2009 tarihine kadar gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

## Örnek 2

(B)'nin 2008 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

|  |              |
|--|--------------|
| - Mevduat faizi (Stopajlı)   | 30.000,00 TL |
| - Repo (Stopajlı)  | 20.000,00 TL |
| - Hisse senedi alım-satım kazancı<br>(2008 yılında iktisap edilmiş, stopaja tabi tutulmuş) | 53.000,00 TL |
| - Devlet tahvil faiz geliri<br>(2005 yılında ihraç edilmiş, enflasyon indirimi sonrası)    | 50.000,00 TL |

- (B)'nin repo ve mevduat faiz geliri ile 2008 yılında almış olduğu hisse senetlerinin satışından sağladığı kazanç GVK geçici 67. madde hükümlerine göre stopaja tabi tutulduğundan, bu gelirler beyan edilmeyecektir.

- 2005 yılında ihraç edilen Devlet tahvillerinden elde edilen gelirlere 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanacağından, bu gelir üzerinden stopaj yapılmayacaktır. 31.12.2005 tarihinde geçerli olan mevzuat uyarınca bu menkul kıymetlerden elde edilen faiz gelirlerine enflasyon indirimi uygulanabilecektir. Enflasyon indiriminden sonra kalan tutarın 19.800,00 TL'yi aşması durumunda, enflasyon indirimi sonrası kalan tutarın beyan edilmesi gerekmektedir.

(B)'nin 2005 yılında ihraç edilen Devlet tahvillerinden 2008 yılında elde ettiği faiz gelirinin enflasyon indiriminden sonraki tutarı olan 50.000,00 TL, 19.800,00 TL'lik beyan sınırını aştığından, tamamının beyan edilmesi gerekmektedir.

|                                       |              |
|---------------------------------------|--------------|
| Elde edilen Devlet tahvil faiz geliri | 50.000,00 TL |
| Gelir vergisi matrahı                 | 50.000,00 TL |
| Hesaplanan gelir vergisi              | 12.148,00 TL |
| 7.800,00 x % 15 = 1.170,00            |              |
| 12.000,00 x % 20 = 2.400,00           |              |
| 24.900,00 x % 27 = 6.723,00           |              |
| 5.300,00 x % 35 = 1.855,00            |              |
| Ödenecek gelir vergisi                | 12.148,00 TL |

### Örnek 3

(C)'nin 2008 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

|   |              |
|---|--------------|
| - Stopaja tabi tutulmuş ücret geliri (Tek işverenden) | 25.000,00 TL |
| - Mevduat faizi (Stopajlı)                            | 11.000,00 TL |
| - Brüt kar payı (Stopajlı)                            | 30.000,00 TL |

- 2008 yılında tek işverenden elde edilen ve stopaj yoluyla vergilendirilmiş olan ücretler ile GVK geçici 67. madde kapsamında yine stopaj suretiyle vergilendirilmiş mevduat faizleri, tutarı ne olursa olsun yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir.

- (C) tarafından elde edilen kar payı tutarının yarısı olan 15.000,00 TL, 19.800,00 TL'lik beyan sınırının altında kaldığından bu gelir de beyan edilmeyecektir.

### Örnek 4

(D)'nin 2008 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

|   |              |
|---|--------------|
| - Stopaja tabi tutulmuş ücret geliri<br>(İki işverenden, ikinci işverenden alınan 11.000,00 TL) | 39.000,00 TL |
| - Repo kazancı (Stopajlı)   | 22.000,00 TL |
| - Mevduat faizi (Stopajlı)  | 40.000,00 TL |
| - Brüt işyeri kira geliri (Stopajlı)  | 7.500,00 TL  |

- (D) tarafından elde edilen repo kazancı ve mevduat faiz geliri, stopaja tabi tutulduğu için tutarı ne olursa olsun beyannameye dahil edilmeyecektir. (GVK geçici 67. madde)

- İkinci işverenden alınan 11.000,00 TL tutarındaki ücret geliri, 19.800,00 TL beyan sınırının altında olduğundan, ücret geliri beyan edilmeyecektir. (GVK 86. madde)

- Stopajlı işyeri kirası olarak elde edilen tutar için de, 19.800,00 TL'lik beyan sınırının altında kalması sebebiyle beyanname verilmeyecektir. (GVK 86. madde)

### Örnek 5

- Gerçek kişi (E)'nin 2008 yılında elde ettiği brüt kira gelirleri, bu gelirler üzerinden ilgili kişi veya kurumlarca yapılan stopaj tutarları ve elde ettiği net gelirler aşağıdaki gibidir.

- (E) önceki yılki beyannamesinde götürü gider yöntemini seçmiştir.

| Gelir türü         | Brüt gelir (TL)  | Stopaj (TL)     | Net gelir (TL)   |
|--------------------|------------------|-----------------|------------------|
| Konut kira geliri  | 8.000,00         | ---             | 8.000,00         |
| İşyeri kira geliri | 16.000,00        | 3.200,00        | 12.800,00        |
| <b>Toplam</b>      | <b>24.000,00</b> | <b>3.200,00</b> | <b>20.800,00</b> |

#### Konut kira geliri:

- Gerçek kişiler tarafından konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerden 2008 yılında elde edilen kira gelirlerinin 2.400,00 TL'si gelir vergisinden istisnadır.

- Konut kira geliri bu tutardan fazla ise aşan kısmının beyan edilmesi gerekir.

- Mükellef (E)'nin elde ettiği konut kira geliri 2.400,00 TL'den fazla olduğu için (8.000 – 2.400 =) 5.600,00 TL'yi gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmelidir.

**Beyan sınırı ile karşılaştırma:**

|                                    |           |
|------------------------------------|-----------|
| - Konut kira geliri                | 8.000,00  |
| - İstisna tutar (-)                | 2.400,00  |
| - İstisna sonrası konut kirası (1) | 5.600,00  |
| - Brüt işyeri kira geliri (2)      | 16.000,00 |
| - Toplam GMSİ (1 + 2)              | 21.600,00 |

İstisna sonrası konut kira geliri ile brüt işyeri kirası toplamı olan 21.600,00 TL, 2008 yılı gelirleri için geçerli olan 19.800,00 TL'lik beyan sınırından fazla olduğundan, işyeri kira geliri de beyannameye dahil edilecektir.

**Gelir vergisi hesabı:**

|   |           |
|---|-----------|
| - Elde edilen konut kira geliri               | 8.000,00  |
| - İstisna tutar (-)                           | 2.400,00  |
| - İstisna sonrası konut kirası (1)            | 5.600,00  |
| - Brüt işyeri kira geliri (2)                 | 16.000,00 |
| - Toplam gayrimenkul sermaye iradı (1 +2)     | 21.600,00 |
| - Götürü gider (% 25) (-)                     | 5.400,00  |
| - Beyana tabi GMSİ (GV matrahı)               | 16.200,00 |
| - Hesaplanan gelir vergisi                    | 2.850,00  |
| 7.800 x % 15 = 1.170,00                       |           |
| 8.400 x % 20 = 1.680,00                       |           |
| - Mahsup edilecek vergiler (-)                | 3.200,00  |
| - Ödenecek gelir vergisi                      | 0,00      |
| - İade alınacak gelir vergisi (3.200 – 2.850) | 350,00    |

**Örnek 6**

Gerçek kişi (F)'nin 2008 yılında elde ettiği gelirler:

|                                    |            |
|------------------------------------|------------|
| - Serbest meslek kazancı           | 100.000,00 |
| - Konut kira geliri                | 9.000,00   |
| - İşyeri kira geliri (Brüt)        | 24.000,00  |
| - Kesinti yolu ile ödenen vergiler | 24.800,00  |
| Serbest meslek kazancı             | 20.000,00  |
| İşyeri kira geliri                 | 4.800,00   |

Mükellef (F) serbest meslek kazancını beyan etmek zorundadır. Serbest meslek erbabı olduğu için konut kira gelirleri için uygulanan 2.400,00 TL'lik istisnadan yararlanamayacaktır. Konut ve işyeri kira gelirleri toplamı 19.800,00 TL'lik beyan sınırını aştığından, tamamının beyan edilmesi gerekmektedir.

|   |            |
|---|------------|
| - Elde edilen konut kira geliri         | 9.000,00   |
| - Elde edilen işyeri kira geliri        | 24.000,00  |
| - Toplam gayrimenkul sermaye iradı      | 33.000,00  |
| - Götürü gider (33.000,00 x % 25) (-)   | 8.250,00   |
| - Beyana tabi gayrimenkul sermaye iradı | 24.750,00  |
| - Beyana tabi serbest meslek kazancı    | 100.000,00 |
| - Gelir vergisi matrahı                 | 124.750,00 |
| - Hesaplanan gelir vergisi              | 38.310,50  |
| - Mahsup edilecek vergiler (-)          | 24.800,00  |
| - Ödenecek gelir vergisi                | 13.510,50  |

### 3. KURUMLAR VERGİSİ

#### 3.1 Konu

Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tabidir. Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır.

#### 3.2. Mükellef

Vergi uygulaması bakımından kurum deyimi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde sayılan tüzel kişileri ifade etmektedir. Aynı Kanun'un 2. maddesinde de, vergiye tabi kılınan kurumların özellikleri açıklanmıştır.

Buna göre,

- a. Sermaye şirketleri,
  - Anonim şirketler,
  - Limited şirketler,
  - Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler,
  - Yukarıda yer alan şirketlerle aynı mahiyetteki yabancı kurumlar,
  - Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi fonlar,
  - Yukarıda yer alan fonlara benzer yabancı fonlar,
- b. Kooperatifler,
- c. İktisadi kamu kuruluşları,
- d. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- e. Sendika ve cemaatlere ait iktisadi işletmeler,
- f. Vergi dairesinden kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesini talep eden iş ortaklıkları,

elde ettikleri kazançlar üzerinden kurumlar vergisi ödemekle yükümlü tutulmuşlardır.

#### 3.3 Kurum kazancı

Kurumlar vergisi, yukarıda sıralanan mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.

#### 3.4 Muafıklar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde verginin mükellefi olarak sayıldıkları halde, bazı kurumlar, çeşitli sebeplerle, verginin kapsamı dışında tutulmuşlardır. Kanun'un 4. maddesinde sayılan bu kurumlar (Darphane ve Damga Matbaası, Milli Piyango İdaresi, kamu idare ve müesseseleri tarafından insan ve hayvan sağlığını korumak amacıyla işletilen müesseseler, Emekli Sandığı, SSK, Bağkur vb.) genellikle, kamu kurumları ile eğitim, sağlık, kültür gibi temel kamu hizmetleri alanında faaliyet gösteren kurumlardır.

#### 3.5 İstisnalar

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, kurumların elde ettikleri bazı kazançların, çeşitli şartlarla, vergiden istisna edildikleri hüküm altına alınmıştır. Anılan Kanun'un 5. maddesinde sayılan bu tür kazançların varlığı halinde, bu kazançlar, kurumlar vergisi matrahı dışında

birakılacaktır. Kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlar, 5. maddede sayılmıştır. Söz konusu istisna kazançlar şunlardır.

- a. Kurumların;
  - Tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançları (Yatırım fonu katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları hariç).
  - Tam mükellefiyete tabi bir kurumun kurucu senetleri ve diğer intifa senetlerinden elde edilen kar payları.
- b. Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerden elde edilen ve aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları,
  - Yurtdışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10’una sahip olunması,
  - Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),
  - İştirak kazancının, kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
  - Yurtdışı iştirakin faaliyetinin finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında (% 20) vergi yükü taşıması,
  - İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi.
- c. Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları.
  - Kazancın faaliyette bulunulan ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
  - Faaliyetin finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, kazancın doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında (% 20) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
  - Kazancın, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi
- d. Uluslararası holding şirketler tarafından yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar aşağıdaki şartların varlığı halinde kurumlar vergisinden istisnadır.
  - İştiraki elinde tutan tam mükellef kurumun anonim şirket statüsünde olması,
  - Tam mükellef kurumun, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının en az %75’inin Türkiye’de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin iştirak hisselerinden oluşması,
  - Her bir yabancı şirketin sermayesine en az % 10 oranında iştirak edilmiş olması,
  - Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla asgari iştirak oranı ve iştirak – aktif toplam oranı şartlarının en az bir yıl süre ile sağlanmış olması,
  - Satılan yurtdışı iştirak hisselerinin en az iki tam yıl süre ile aktifte bulunmuş olması.
- e. Emisyon primi: Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibari değeri aşan kısmı emisyon primi olarak tanımlanmaktadır.

- f. Türkiye’de kurulu;
- Menkul kıymet yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
  - Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
  - Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
  - Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
  - Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
  - Konut finansman fonları ile varlık finansman fonlarının kazançları,
- g. Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75’lik kısmı.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için, uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanun’a göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

- h. Bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75’lik kısmı.
- i. Yurtdışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak, Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar.
- j. Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle

Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar).

- k. Kooperatiflerin ortakları için hesapladıkları risturnlar.

### 3.6 Kontrol edilen yabancı kurum kazançları

“Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı” kavramı, ilk kez, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesi ile vergi sistemimize girmiştir. Bazı ülkelerin diğer ülkeler aleyhine fon ve yatırımları kendi ülkelerine çekmek için vergi erteleme olanağı getiren ve zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalarından korunmayı öngören bu düzenleme ile yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere iştirakler vasıtasıyla yönlendiren mükelleflerin belli şartlar dâhilinde buradan elde ettikleri gelirlerinin Türkiye'ye aktarılması beklenilmeksizin vergilendirilmesi amaçlanmaktadır.

#### 3.6.1 Şartları

##### 3.6.1.1 Asgari % 50 iştirak oranı

Kanun hükmünde açıkça belirtildiği üzere, diğer şartların yanında, tam mükellef kurumların söz konusu yabancı ülkedeki kurumlara % 50 veya üzerinde bir oranda iştirak etmesi durumunda, bahis konusu yabancı kurum üzerinde kontrol unsurunun varlığı kabul edilmektedir. İştirak şeklinin doğrudan ya da dolaylı şekilde olmasının veya söz konusu yabancı kuruma mükelleflerin ayrı ayrı ya da birlikte iştirak etmelerinin toplam iştirak oranı tespitinde önemi bulunmamaktadır. Söz konusu şarta ilişkin özellik arz eden hususlar şunlardır.

- İştirak oranının %50'yi geçip geçmediğinin belirlenmesinde tam mükellef kurumların yanı sıra varsa tam mükellef gerçek kişilerin iştirak payları da dikkate alınmalıdır.
- Dolaylı iştirak ilişkisinin bir kaç kademeli olması halinde, en sondaki dolaylı iştirake kadar ortaklık ilişkisinin dikkate alınması gerekmektedir.
- Kontrol unsurunun olup olmadığının tespitinde yıl içerisinde herhangi bir tarihte en yüksek iştirak oranı dikkate alınacaktır. Yıl içerisinde gerçekleşen en yüksek oran %50'dan fazla ise, yıl sonundaki iştirak oranı % 50'nin altında olsa bile kontrol unsurunun varlığı kabul edilecektir.

##### 3.6.1.2 Pasif nitelikli gelir

Yurtdışı kurumun gayrisafi hasılatının % 25 veya daha fazlasının;

- Faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması veya
- Ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti olmakla birlikte bu faaliyetlerin yürütülmesi ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı bulunmamasıdır.

Kontrol edilen yabancı kurumların iştirak ettiği diğer alt kurumların elde etmiş oldukları kazançların “pasif” ya da “aktif” karakterli olmasının uygulama açısından bir etkisi bulunmamaktadır.



### 3.6.1.3 Kontrol edilen yabancı kurumun vergi yükünün % 10'dan daha az olması

Esas itibariyle vergi yükünün hesaplanması aşağıdaki şekilde olacaktır.

TVY = Toplam vergi yükü,  
TV = Gelir üzerinden tahakkuk eden toplam vergiler,  
DKK = Dağıtılabilir kurum kazancı

Bu durumda;

$$TVY = \frac{TV}{DKK + TV}$$

olarak hesaplanacaktır.

Dağıtılabilir kazanç ifadesinden, yurt dışı iştirakin ticari bilanço karından, tahakkuk eden vergilerin düşülmesi suretiyle bulunacak tutar anlaşılması gerekmektedir. Söz konusu şart ile ilgili dikkat çekici hususlar şöyle sıralanabilir.

- Vergi yükü hesabında, kontrol edilen yabancı kurumun kendi ülkesinde ödemiş olduğu vergiler dikkate alınacak olup, kendi ülkesi dışından elde ettiği kazançlar üzerinden ödenen vergiler ise hesaplamada dikkate alınmayacaktır.
- Kontrol edilen yabancı kurumun geçmiş yıl ticari zararı mevcut ise dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde söz konusu zararların indirilmesi gerekmektedir. Ancak istisna kazançlar dağıtılabilir kurum kazancının bir unsuru olarak dikkate alınacaktır.
- Kontrol edilen yabancı kurumun dağıtılabilir kurum kazancının ilgili yılda sermayeye ilave edilmesi vergilemeye engel teşkil etmeyecektir.

### 3.6.1.4 İştirakin yıllık gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi

Söz konusu 100.000 TL karşılığı yabancı paranın hesaplanması ile ilgili Kanun gerekçesinde yapılan açıklamaya göre; yurt dışı iştirakin kazancının, Türkiye'deki şirketin hesaplarına dahil edilmesi sırasında, iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru dikkate alınarak TL'ye çevrilmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen şartların bir arada gerçekleşmesi durumunda, yurt dışı iştirakin karı, Türkiye'de bu yabancı kurumun hisselerini elinde tutan kuruma dağıtılsa dahi, Türkiye'deki şirketin vergi matrahına eklenmek suretiyle vergilenmesi gerekmektedir.

### 3.6.2 Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulamaya etkisi

Kontrol edilen yabancı kurum olarak Türkiye'de vergileme yapıldıktan sonra, bu kurum tarafından Türkiye'ye kar dağıtımı yapılması durumunda anlaşmalarda yer alan hükümler uygulanabilecektir.

Kontrol edilen yabancı kurumun mukim olduğu ülke ile Türkiye arasında imzalanmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına göre kar payının Türkiye'de istisna olması durumunda, daha önce ödenen vergilerin dağıtılan kar payına isabet eden kısmı iade edilecektir.

Söz konusu anlaşmaya göre, kar payının Türkiye’de istisna olmaması durumunda ise daha önce ödenen vergiler 1 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinde belirtilen şartlara göre ödenecek vergilerden mahsup edilebilecektir.

### 3.7 Örtülü sermaye

Vergi uygulamaları bakımından, şirketlerin ortaklarından yaptıkları borçlanmalardan belli koşulları taşıyanlar örtülü sermaye sayılmakta ve bunlar için ödenen veya hesaplanan faiz ve kur farkı gibi giderler kurum kazancının tespiti sırasında indirilememektedir. Bu düzenlemenin altında kurumun ilişkili olduğu gerçek ve tüzel kişiler tarafından kuruma gerçekte bir sermaye olarak konulan ve bu sebeple de sadece kurumun kar veya zararına ortak olmayı sağlayan paraların borç olarak değerlendirilerek karşılığında faiz ödenmesi ve bu yolla kurum kazancının bir kısmının vergi ödenmeksizin kurum dışına çıkarılmasının önlenmesi yatmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 12. maddesi ile örtülü sermaye müessesesi eski Kanun’un 16. maddesinde yer alan şeklinden çok farklı ve ayrıntılı olarak, uluslararası uygulamalar ve genel kabul görmüş ilkeler dikkate alınarak yeniden düzenlenmiştir.

Buna göre, kurumların ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun özsermayesinin üç katını aşan kısmı ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmaktadır.

Kurumun ortakları açısından belirlenen herhangi bir asgari ortaklık payı bulunmamaktadır. Buna göre ortaklık payı ne olursa olsun, bir kurumun kendi ortağından yaptığı borçlanmaların, kural olarak örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınması gerekmektedir. Bu kuralın tek istisnası, hisseleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda (İMKB) işlem gören kurumlar açısından söz konusudur. Buna göre hisseleri İMKB’de işlem gören kurumların ortağı kabul edilebilmek için, edinilen hisse senetlerinin bu kurumun en az % 10’luk sermaye payını oluşturması gerekmektedir.

Örtülü sermaye uygulamasında ilişkili kişi ise; ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kar payı hakkına sahip olduğu bir kurum ya da doğrudan veya dolaylı olarak ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kar payı hakkına sahip hisselerinin en az %10’unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurum şeklinde tanımlanmıştır.

Örtülü sermaye uygulamasında sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınmaktadır.

Borç tutarı belirtilen oranları aşmazsa örtülü sermaye sayılmamaktadır. Aşması durumunda ise aşan süre zarfında ve aştığı tutarla sınırlı olmak üzere örtülü sermaye sayılmaktadır.

Piyasa koşulları ve ticari teamüllere göre yapılan vadeli mal ve hizmet alımları dışında kalan vadeli alımlar nedeniyle ortaya çıkan borçlar da örtülü sermayenin tespitinde dikkate alınmaktadır.

Yeni düzenleme ile birlikte, borcun işletmede devamlı veya uzun süreli kullanım şartı kaldırılmıştır. Borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun özsermayesinin 3 katını aşan kısmı örtülü sermaye kabul edilmiştir. Bu anlamda, bir gün kullanılan borç bile diğer şartların da varlığı halinde örtülü sermaye sayılabilmektedir.

Örtülü sermaye hesabında dikkate alınması gereken özsermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki özkaynaklarının toplamıdır. Başka bir ifade ile Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümlerine uygun olarak tespit edilmiş özsermayenin dikkate alınması gerekmektedir. Hesap dönemi içerisinde özsermaye tutarında meydana gelen artış veya azalışların hesaplama etkisi bulunmamaktadır. Söz konusu değişiklikler ancak takip eden hesap dönemi içerisinde yapılacak hesaplamalarda dikkate alınır. Yeni kurulan şirketlerde dönem başı özsermaye tutarı olarak ise kuruluş sermayesinin dikkate alınması gerekmektedir.

Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmamaktadır.

- a. Ortakların veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar,
- b. Kurumun iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar,
- c. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar,
- d. 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının, bu faaliyetleri ile ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

Örtülü sermaye uygulamasının sonuçları şunlardır:

- a. Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmez. Örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda TL'nin değer kazanması sonucu oluşan kur farkı gelirlerinin bulunması durumunda, söz konusu gelirler de vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaz.
- b. Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltme işlemleri ise örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde gerçekleştirilir.

Örtülü sermayenin olduğu kurumda düzeltme işlemi, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan finansman giderleri, giderler arasından çıkartılarak dağıtılmış kar payı sayılmak suretiyle yapılır. Buna göre borcu kullandıran kişinin mükellefiyet statüsüne göre temettü stopajı yapılır.

Borcu veren nezdinde yapılacak düzeltme işlemleri ise;

- a. Borcu veren bir tam mükellef kurum ise, elde edilen finansman gelirlerinin iştirak kazancı sayılması ve iştirak kazancı istisnasının uygulanması,
- b. Borcu veren gerçek kişi ise elde edilen finansman gelirlerinin kar payı olarak kabul edilmesi ve faiz geliri vergilemesi ile kar payı vergilemesi arasında farklılık bulunması durumunda kar payı vergilemesi düzenlemelerinin dikkate alınması

şeklinde gerçekleştirilir.

### **3.8 Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2007 yılı başında yürürlüğe giren 13. maddesinde düzenlenen "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı"na ilişkin hükümlerin uygulanmasının usulleri, anılan maddede verilen yetkiye dayanılarak, 06 Aralık 2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir.

Bilindiği gibi, 2005 yılı sonuna kadar yarım yüzyılı aşan bir süreyle yürürlükte bulunan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda "Örtülü kazanç" başlığı altında yer alan ve kısaca, kurum kazançlarının, vergilendirilmeden önce, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde farklı fiyat ve bedeller uygulanması suretiyle kurum dışına çıkarılmasını önlemeye yönelik olan hükümler, 2006 yılı başında uygulanmaya başlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na (madde 13) "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlığı altında ve öncekinden çok daha ayrıntılı biçimde aktarılmış; konuya ilişkin ilk Tebliğ de 18 Kasım 2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bakanlar Kurulu da, kendisine verilen yetkiyi 2007/12888 sayılı Kararı ile kullanarak, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin hükümlerin uygulanmasının usullerini belirlemiştir.

Bakanlar Kurulu'nun anılan Kararı'nda, düzenlemenin amacının, ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasına engel olmak olduğu belirtildikten sonra, düzenlemede geçen; "transfer fiyatlandırması", "ilişkili kişi", "emsallere uygunluk ilkesi", "geleneksel işlem yöntemleri" ve "peşin fiyatlandırma anlaşması" gibi bazı temel kavramların tanımlarına yer verilmektedir.

Bu bağlamda, Kararda,

- a. Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı bu düzenlemenin kapsamı içinde bulunduğu,
- b. Emsallere uygunluk ilkesinin temel amacının, ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, söz konusu mal veya hizmet alım ya da satımı için aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasında belirlenen fiyat veya bedele karşılaştırılabilir koşullar altında eşit olmasının sağlanması olduğu; bu karşılaştırma sırasında, mal veya hizmetlerin niteliklerinin, işlev analizinin, ekonomik koşulların ve iş stratejilerinin dikkate alınması gerektiği,
- c. Mükelleflerin, işlemin koşullarını ve özelliklerini en iyi yansıtan yöntemi kullanarak, ilişkili kişilerle yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satımında emsallere uygunluk ilkesiyle tutarlı fiyat veya bedel uyguladıklarını göstermek zorunda oldukları,

- d. İlişkili kişilerle yapılacak mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak karşılaşılabilecek olası vergi ihtilaflarının önüne geçmek amacıyla, 01.01.2008 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin, 01.01.2009 tarihinden itibaren ise tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurarak peşin fiyatlandırma anlaşması yapmalarının mümkün olabileceği,
- e. Transfer fiyatlandırmasına ilişkin sürecin anlaşılması ve hesaplamaların ayrıntılarının gösterilmesini temin etmeye yönelik olarak mükelleflerin, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda işlem yapıldığını gösteren bilgi ve belgeleri hazırlayıp ya da temin edip istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmek üzere hazır tutmaları gerektiği

belirtilmektedir.

Bakanlar Kurulu Kararında ayrıca, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemlere ilişkin olarak, Kararda sayılan bilgi ve belgeleri içeren "Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu"nu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmelerinin zorunlu olduğu vurgulanmaktadır.

13 Nisan 2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2008/13490 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2007 hesap dönemine münhasır olmak üzere raporun hazırlanma süresi 2 ay uzatılmıştır. Buna göre 2007 hesap dönemine ilişkin rapor kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin son gününü takip eden ikinci ayın sonuna kadar hazırlanabilmiştir. Bu değişiklik uyarınca hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler "Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu"nu 30 Haziran 2008 tarihine kadar hazırlayabilmişlerdir. Bu süre uzatımı genel bir süre uzatımı olmadığından, 2008 hesap dönemine ilişkin raporun kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar (25.04.2009) hazırlanması gerekmektedir.

Belge ve bilgi hazırlama ve ibraz etme yükümlülüğünün, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler dışındaki diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri ile gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemleri de kapsadığı, bu mükelleflerin de Kararda belirtilen bilgi ve belgeleri (mükellefin faaliyetlerinin tanımı, organizasyon yapısı ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler, üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler, işlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listeleri, işlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetleri, işlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler, işlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri, ilişkili kişilere ait özet mali tablolar, emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler, belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem, emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler vb.) hazırlayıp, istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri gerektiği, Kararda yer almaktadır.

5766 sayılı Kanun'un 21. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun transfer fiyatlandırmasının tanımlandığı 13. maddesine 7. fıkra olarak "Hazine zararı" kavramı eklenmiştir. Söz konusu fıkrada;

"Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir."

hükmüne yer verilmiştir.

### **3.9 Zarar mahsubu**

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar indirim konusu yapılabilmektedir.

Bununla birlikte yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nda tanımlanan devir işlemleri çerçevesinde, devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları, son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması ve devralınan kurumun faaliyetinin devir işleminin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam ettirilmesi şartlarıyla indirim konusu yapılabilir.

### **3.10 Kurumlar vergisi oranı ve indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde kurumlar vergisi oranı % 20 olarak belirlenmiştir. 28 Şubat 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 5838 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"la Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/A maddesi ile yatırımların teşvik edilmesine yönelik olarak, indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması getirilmiştir.

#### **3.10.1 İndirimli kurumlar vergisi oranı uygulama şartları**

5838 sayılı Kanun ile Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması getirilmektedir. Buna göre indirimli oran, bu yatırımlardan elde edilen kazançlara, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, "yatırıma katkı tutarı"na ulaşıncaya kadar uygulanacaktır. Yatırıma katkı tutarından ne anlaşılması gerektiği ise Kanunda yatırımların, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla Devletçe karşılanacak tutarını gösterdiği belirtilmektedir. Bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise "yatırıma katkı oranı"ni ifade etmektedir.

5838 sayılı Kanun'da Bakanlar Kuruluna, istatistiki bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir ve sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bunlara ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye yetkisi verilmiştir.

Kanunda ayrıca Bakanlar Kurulu'na her bir il grubu için % 25'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 45'i geçmemek üzere, yatırıma katkı oranını belirleme yetkisi verilmektedir.

Bu yatırımlardan elde edilen kazançlar üzerinden hesaplanacak verginin oranı konusunda da Kanun'da bir belirleme yapılmamış, Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Buna göre yukarıda yer alan kriterler çerçevesinde Bakanlar Kurulu kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli olarak uygulatabilecektir. Buna göre yatırımın büyüklüğü, bulunduğu yer gibi kriterlere bağlı olarak Bakanlar Kurulu tarafından belirlenebilecek en düşük kurumlar vergisi oranı % 2 olmaktadır.

Bu düzenlemeler kurumlar vergisi mükellefleri açısından kaleme alınmış olmakla beraber, Kanunda gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanabileceği hükmü yer almaktadır.

### **3.10.2 İndirimli kurumlar vergisinden yararlanamayacak mükellefler**

Yukarıdaki şartların tamamı sağlansa da bazı kurumlar veya yatırımlar, indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanamayacaklardır. Bu kurum ve yatırımlar Kanunda;

- Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar,
- İş ortaklıkları,
- Taahhüt işleri yapanlar,
- 4283 sayılı Kanun kapsamında (yap-işlet modeli) elektrik enerjisi üretim tesisi yatırımları,
- 3996 sayılı Kanun kapsamında (yap-işlet-devret) yapılan yatırımlar
- Rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar,

olarak sayılmaktadır.

Ayrıca Bakanlar Kurulu'na yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırma yetkisi de verilmektedir.

### **3.10.3 Farklı illerde yapılan yatırımlarda uygulanacak oranın tespiti**

Yatırıma katkı ve vergi oranı farklı illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanacaktır.

### **3.10.4 Tevsi yatırımlarının durumu**

5838 sayılı Kanun'daki indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması esas olarak yeni yatırımlar için getirilmektedir. Ancak Kanun'da, tevsi yatırımlarında, elde edilen kazancın işletme büyüklüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, bu kazançta da indirimli oran uygulanabileceği hükmü yer almaktadır.

Kazancın ayrı şekilde tespit edilemediği durumda da oranlama yapmak suretiyle indirimli oran uygulanacak kazanç tespit edilebilecek. Buna göre indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenecektir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır.

İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanacaktır.

### **3.10.5 İndirimli orandan yararlanma şartlarının ihlali halinde uygulanacak yaptırım**

5838 sayılı Kanun'da ilgili hesap dönemi itibarıyla öngörülen şartların sağlanmadığının tespit edilmesi halinde uygulanacak yaptırımlara da yer verilmektedir. Buna göre, şartlar sağlanmadan indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanılması durumunda, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. Gecikme faizi oranı 21 Nisan 2006 tarihinden itibaren aylık % 2,5 olarak uygulanmaktadır. Bu durumda ayrıca vergi ziyai cezası uygulanmayacaktır.

### **3.10.6 Yatırımın devri**

Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanabilecektir. Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde ise devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için indirimli orandan yararlanabilecektir.

### **3.10.7 Hazineye ait arazi ve arsalar üzerinde irtifak hakkı tesisi**

5838 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 23. maddesi ile 4706 sayılı "Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"a ek 3. madde eklenmiştir. Eklenen hüküm uyarınca, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi kapsamındaki yatırımlarla ilgili olarak, belli şartlarla Hazine'ye, özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine veya belediyelere ait arazi veya arsaların üzerine 49 yıl süreli bağımsız ve sürekli nitelikli irtifak hakkı tesis edilebilecektir.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalarımıza Rehberin "10.7.4 Bedelsiz arsa desteği" bölümünde yer verilmiştir.

### **3.11 Tekstil sektörüne yönelik indirimli kurumlar vergisi oranı desteği**

28 Şubat 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 5838 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na geçici 4. madde eklenmiştir. Bu hüküm uyarınca tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin kurumlar vergisini indirimli olarak uygulatma konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmektedir. Bu indirim en fazla % 75 oranında olabilecektir. Bakanlar Kurulu'nun Kanun'un verdiği yetkiyi kullanması halinde, bu vergi indiriminden yararlanılabilmesi için iki şartın yerine getirilmesi gerekmektedir.

Bunlardan ilki, yukarıda sayılan sektörlerde faaliyette bulunan kurumların üretim tesislerinin Bakanlar Kurulunca belirlenen illere, 31.12.2010 tarihine kadar nakledilmesidir. İkinci koşul ise asgari 50 kişilik istihdam sağlanması zorunluluğudur.

Bu iki şartı sağlayan yukarıdaki mükelleflerin, bu illerdeki işletmelerden sağladıkları kazançlar için nakil tarihini izleyen hesap döneminden itibaren 5 yıl süreyle kurumlar vergisi oranı % 75'i geçmemek üzere Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen oranda indirimli olarak uygulanacaktır.

Bu hükmün uygulanabilmesi için, tesislerin taşınabileceği iller ile vergi oranındaki indirim konularında Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi gerekmektedir.



Bu düzenleme de kurumlar vergisi bölümünde yer almakla beraber, Kanun'da gelir vergisi mükelleflerinin de yararlanabileceği belirtilmektedir.

### **3.12 Dar mükellefiyet ve dar mükellefiyette kurum kazancı**

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesine göre, aynı Kanun'un 1. maddesinde sayılan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarından kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar dar mükellefiyete tabi olup, tam mükellef kurumlardan farklı olarak sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir.

Dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve zirai kazançları dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanunu'nun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler (ticari kazanç hakkındaki hükümler) çerçevesinde tespit edilir. Bu durumda, dar mükellef kurumların safi kurum kazancının tespitinde ilgili kanun maddelerinde belirtilenlerin yanında ayrıca aşağıdaki indirimlerin yapılması da kabul edilmemektedir:

- a. Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin Türkiye'deki dar mükellef kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için, dar mükellefin ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verdiği faizler, komisyonlar ve benzeri giderler.
- b. Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar.

Dar mükellef kurumlar, iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının beyanı ile ilgili olarak tam mükellef kurumların tabi oldukları hükümlere tabidirler. Ancak, dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergiye tabi kazancının Gelir Vergisi Kanunu'nda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren on beş gün içinde vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır.

### **3.13 Dar mükellefiyette vergi kesintisi**

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak vergi kesintisi ile ilgili düzenlemeler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde bulunmaktadır.

Buna göre, dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen ve kurumlar vergisi stopajına tabi kazanç ve iratlar şunlardır;

- a. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri
- b. Serbest meslek kazançları
- c. Gayrimenkul sermaye iratları

- d. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) no.lu bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları
- e. Ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller
- f. Türkiye'de bir iş yeri ya da daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlara tam mükellef kurumlar tarafından dağıtılan kar payları
- g. Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutarlar
- h. Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar,

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca, yukarıda sayılan kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen ya da tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Bakanlar Kurulu belirtilen vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sınıra kadar indirmeye ve belirlenen oranın bir katına kadar yükseltmeye yetkilidir.

Nitekim Bakanlar Kurulu anılan yetkisini 30.12.2006 tarih ve 26392 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanmış ve söz konusu vergi kesintisi oranlarını aşağıdaki şekilde belirlemiştir.

|  |     |
|--|-----|
| Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara yapılan hakediş ödemeleri üzerinden   | %3  |
| Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak serbest meslek kazançlarından   | %5  |
| Diğer serbest meslek kazançlarından  | %20 |
| Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından   | %1  |
| Diğer gayrimenkul sermaye iratlarından   | %20 |
| Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden | %20 |
| Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden       | %0  |
| Yabancı devletler, uluslar arası kurumlar veya yabancı banka ve kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden   | %0  |
| Diğer alacak faizlerinden  | %10 |

Öte yandan yeni düzenlemede vergi cennetleriyle mücadele amacıyla getirilmiş özel bir hüküm yer almaktadır. Buna göre kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip

girmedigine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Bakanlar Kurulu'nun bu ülke ve bölgelere yapılacak olan bazı ödemelerle (emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri, deniz ve hava araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler gibi) ilgili olarak % 30 olan stopaj oranını, sifıra kadar indirme yetkisi bulunmaktadır.

Ancak söz konusu düzenleme, 2006 yılı başından itibaren yürürlüğe girmiş olmasına rağmen, kitapçığın hazırlandığı tarih itibariyle hangi ülkelerin bu kapsamda değerlendirileceği ve stopaj oranları konusunda Bakanlar Kurulu tarafından herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

Yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kar payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri % 30 oranındaki stopajın kapsamı dışında bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibariyle bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar.

### **3.14 Tam mükellef kurumlarda vergi kesintisi**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca; kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı ile ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler, kurumlara, avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları belirli ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben %15 oranında vergi kesintisi yapmak zorundadırlar.

Ancak, Bakanlar Kurulu'nun vergi kesintisi oranlarını her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye ve kurumlar vergisi oranına kadar artırma yetkisi bulunmaktadır. Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 1. maddesi uyarınca, GVK geçici 67. madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden KVK uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacaktır.

Buna göre istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben yapılacak kesintiye konu bazı ödemeler ve bu ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranları aşağıdaki gibidir.

- a. Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden % 3,
- b. Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden % 20,
- c. 01.01.2006'dan sonra ihraç edilen; her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları kesintiye tâbi tutulmaz.) üzerinden % 10,

- d. Mevduat faizlerinden % 15,
- e. Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarından % 15,
- f. Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr paylarından % 15,
- g. Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler üzerinden % 15.

Vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, kesilen bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirecek ve yirmi altıncü günü akşamına kadar ödeyeceklerdir.

### 3.15 Kurum vergi yapısı

Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınmaktadır.

Tam mükellef kurumlar tarafından tam mükellef kurumlar ve Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden vergi kesintisi yapılmamaktadır. Ancak tam mükellef kurumlar tarafından, tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlar ile Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere, dar mükellef kurumlara, dar mükellef gerçek kişiler ile gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kar payları 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %15 oranında vergi kesintisine tabidir. Dar mükelleflere yapılacak kar dağıtımında, varsa, ilgili ülke ile imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları’nda yer alan vergi kesintisi oranları ayrıca dikkate alınacaktır.

Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar üzerinden vergi kesintisi yapılmamakla birlikte, yatırım indirimi istisnasında özellik arz eden bir durum söz konusudur. Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 61. maddesi uyarınca, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına istinaden (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadî kıymetler için yapılan harcamalar hariç), yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükellefler, söz konusu istisna kazançları üzerinden %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmakla yükümlüdürler.

Ancak Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 69. maddesinde, söz konusu istisnanın en son 2008 yılı kazançlarına uygulanabileceği hükmü yer almaktadır. 2005 yılından devreden yukarıda belirtilen kapsamdaki bir istisnadan (yatırım indirimi), 2008 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılması durumunda, söz konusu stopajın Nisan/2009 dönemine ilişkin muhtasar beyanname ile 23 Mayıs 2009 tarihine kadar beyan edilmesi gerekmektedir. Beyanname hesaplanan verginin de 26 Mayıs 2009 tarihine kadar ödenmesi gerekmektedir. Bu istisnadan yararlanılması durumunda, geçici 69. maddede yer alan hüküm uyarınca, istisnadan sonra kalan kazanç üzerinden % 30 oranında kurumlar vergisi hesaplanması gerektiği unutulmamalıdır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 69. maddesi uyarınca, 2009 yılı kazançlarının beyanı sırasında yatırım indirimi istisnasından yararlanılamayacağı için yukarıda belirtilen stopajın ödenmesi de söz konusu olmayacaktır.

### 3.16 Geçici vergi

Kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefiyete tabi kurumlarda ticari ve zirai kazançlarla sınırlı olmak üzere) cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, üçer aylık kazançlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenmektedir.

Buna göre kurumlar vergisi mükellefleri için geçici vergi oranı %20'dir. Hesaplanan geçici vergi üçer aylık dönemi izleyen ikinci ayın 14. günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve onyedinci günü akşamına kadar ödenir.

Buna göre hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için 2009 yılında geçerli olacak geçici vergi dönemleri ile beyan ve ödeme sürelerine aşağıda yer verilmiştir.

| Dönemi                  | Beyan ve ödeme süresi   |
|-------------------------|-------------------------|
| 01.01.2009 - 31.03.2009 | 14.05.2009 / 18.05.2009 |
| 01.01.2009 - 30.06.2009 | 14.08.2009 / 17.08.2009 |
| 01.01.2009 - 30.09.2009 | 16.11.2009 / 17.11.2009 |
| 01.01.2009 - 31.12.2009 | 15.02.2010 / 17.02.2010 |

### 3.17 Kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi

Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir. Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilir. Buna göre, hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar için beyanname verme zamanı, hesap döneminin kapanmasını takip eden dördüncü ay olan Nisan ayının 25. günü akşamına kadardır. Özel hesap dönemi kullanan kurumların beyannameleri ise, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın 25. gününe kadar verilmektedir. Anılan tarihlere kadar tahakkuk ettirilen kurumlar vergisi, ilgili ayın sonuna kadar ödenmektedir.

Birleşme işlemlerinde kurumlar vergisi beyannamesi münfesi kurum ile birleşilen kurum tarafından birleşmenin Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilir.

Dar mükellefiyette, tarihyatın muhatabının, Türkiye'yi terk etmesi halinde ise beyannamenin ülkenin terk edilmesinden önceki 15 gün içinde verilmesi gerekmektedir.

Yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, kurumun, kurumlar vergisi uygulaması bakımından bağlı olduğu yer vergi dairesine verilir. Söz konusu vergi dairesi;

- Tam mükellefiyette, kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerin,
- Dar mükellefiyette, kurumun, Türkiye'deki işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci yoksa yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı bulunduğu vergi dairesidir.

### 3.18 Kar dağıtımı

Şirketler, yıl sonunda gelir tablosunda gösterilen ticari karlarından, vergi, fon ve yedek akçeleri düştükten sonra kalan kısmı; anonim şirketlerde genel kurul, limited şirketlerde ise ortaklar kurulunun kararı ile ortaklara, sermayeleri oranında dağıtabilirler.

Kar dağıtım tablosu aşağıdaki gibidir.

- Dönem ticari karı
- (Ödenecek vergi ve yasal yükümlülükler)
- Net dönem karı
- (Geçmiş yıl zararları)
- (I. Tertip yedek akçe)
- (İşletmede bırakılması gereken fonlar)
- Dağıtılabılır net dönem karı
- (Ortaklara I. Temettü)
- (Personele temettü)
- (Yönetim kuruluna temettü)
- (Ortaklara II temettü)
- (II. Tertip yedek akçe)
- (Kar payı stopajı)
- (Statü yedekleri / Sözleşme hükümlerine göre)
- (Diğer kar yedekleri / Genel kurul kararına göre)
- (Özel fonlar / Çeşitli mevzuat hükümlerine göre)

### 3.18.1 Kar yedekleri

Şirketlerde, kanun, ana sözleşme ve yetkili organlar tarafından alınan kararlar doğrultusunda ayrılabilir kar yedekleri; yasal yedekler, statü yedekleri, olağanüstü yedekler ve diğer kar yedekleri olarak sıralanabilir.

#### 3.18.1.1 Yasal yedekler

Türk Ticaret Kanunu, kar dağıtımını yapılması halinde yasal yedeklerin ayrılmasını zorunlu kılmıştır. Şirketlerin yetkili organları bu yedeklerin ayrılmaması ya da eksik ayrılması konusunda karar veremezler.

TTK'nın 466. maddesi gereğince ayrılması gereken yasal yedekler aşağıdadır.

#### a. I. tertip yedek akçe:

Her yıl safi karın yirmide birinin ödenmiş sermayenin beşte birini buluncaya kadar ayrılan kısmına I. tertip yedek akçe denir. Safi kara, dönem karından varsa geçmiş yıl zararları ve ödenecek vergiler düşülerek ulaşılması gerektiğini düşünmekteyiz. Ayrılan I. tertip yedek akçelerin toplamı ödenmiş sermayenin beşte birine ulaştığında, I. tertip yedek akçe ayrılma zorunluluğu kalkar. Fakat kurumlar ayırmaya devam ederlerse fazla ayrılan kısım isteğe bağlı olarak ayrılan yedek akçe (olağanüstü yedekler) olarak kabul edilir.

#### b. II. tertip yedek akçe:

Kurum karından ayrılan I. tertip yedek akçe ve ödenmiş sermayenin % 5'i oranındaki birinci temettü hariç, kalan karın dağıtılmasına karar verilen kısmının % 10'u II. tertip yedek akçe olarak ayrılır.

Dağıtılacak kar payı sadece ödenmiş sermayenin % 5'ini karşılıyor ya da altında kalıyorsa, kar dağıtımından II. tertip yedek akçe ayrılmaz.

### 3.18.1.2 Statü yedekleri

Statü yedekleri, şirket ana sözleşmesi gereği ayrılan yedeklerdir. Statü yedeklerinin ayrılması zorunlu değildir. İsteğe bağlı olarak ayrılırlar. Şirketler bu yöndeki isteklerini, ana sözleşmeye koydukları bir hükümlerle belli ederler.

### 3.18.1.3 Olağanüstü yedekler

Sermaye şirketleri, genel kurullarının verdiği karar sonucunda ya da dağıtım dışı tutulan ve şirkette alıkonulan karları olağanüstü yedek olarak tutabilirler.

### 3.18.1.4 Diğer kar yedekleri

Yasal olarak ayrılması gereken yedekler, ana sözleşme gereğince ayrılması gereken yedekler ve dağıtım dışı bırakılan karların oluşturduğu yedekler dışında, işletmede bırakılan ve kardan ayrılan başka yedekler, diğer kar yedeklerini oluşturur.

### 3.18.2 Dağıtılacak kar payı

Sermaye şirketleri karlarını hangi kıstaslara göre dağıtacaklarını ana sözleşmelerine koyacakları hükümlerle düzenleyebilirler. Fakat bu dağıtım şeklinin ana sözleşmede yer alması zorunlu değildir. Ana sözleşmede, kar dağıtımı ile ilgili hükümlerin bulunmaması durumunda karın Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre dağıtılması gerekir.

- a. Ortaklara birinci temettü: Türk Ticaret Kanunu uyarınca, işletmeler ödenmiş sermayelerinin en az % 5'i oranında ortaklara birinci temettü dağıtmak zorundadır.
- b. Ortaklara ikinci temettü: Ortaklara ne kadar ikinci temettü dağıtılacağına genel kurul karar verir.

### 3.18.3 Yabancı ortağın bulunması halinde kar dağıtımı

Türkiye ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamış ülkelerin mukimlerine yapılacak kar dağıtımı sebebiyle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesine göre tevkifat yapılması sırasında, vergi anlaşmalarının, temettüler ile ilgili 10. maddesindeki oranların ayrıca dikkate alınması gerekmektedir.

Anlaşmaların anılan maddesinde belirtilen oranların, Türkiye'de uygulanan oranların altında kalması halinde, stopaja tabi matrahın yabancı ortağa dağıtılan kara isabet eden kısmına, vergi anlaşmasında belirtilen oranın; anlaşmada belirtilen oranın, Türkiye'de uygulanan oranların üzerinde kalması halinde ise, Türkiye'deki oranın uygulanması gerekmektedir.

Ayrıca, 1 seri numaralı "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği"nde, anlaşmada öngörülenin üzerinde vergi tevkifatı yapılması durumunda, fazla ödenen vergilerin iade edilebileceği hükme bağlanmış ve iade şartları açıklanmıştır.

### 3.19 2008 takvim yılına ilişkin kurumlar vergisi ve kar payı stopajı hesaplama örneği

#### 1. Veriler:

- (Y) A.Ş.'nin 31.12.2008 tarihli bilanço ve gelir tablosunda yer alan dönem karı 3.080.000,00 TL'dir.

- Kurum 2008 yılında 125.000,00 TL tutarında kıdem tazminatı karşılığı ayırmış olup, bu tutarı gider olarak kayıtlarına almıştır.
- (Y) A.Ş. sermayesine iştirak ettiği (X) Ticaret A.Ş.'nin kar dağıtım kararına istinaden 01.04.2008 tarihinde aldığı 80.000,00 TL nakit temettüyü gelir olarak kayıtlarına intikal ettirmiştir.
- Kurumun 2007 yılından kaynaklanan 1.050.000,00 TL tutarında geçmiş yıl zararı bulunmaktadır. (Bu tutar şirketin beyannamesi ve bilançosunda yer almaktadır.)
- Mükellef kurum 18.02.2005 tarihinde 1.500.000 TL'ye almış olduğu iştirak hisselerini 12.06.2008 tarihinde 2.940.000 TL'ye satmıştır. Bu satıştan oluşan (2.940.000 - 1.500.000 =) 1.440.000 TL'lik kar, 2008 yılında gelir kayıtlarına intikal ettirilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca istisna olarak değerlendirilecek olan kazancın % 75'lik kısmı (1.080.000 TL), 2008 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihine kadar "549 Özel Fonlar" hesabına alınmıştır.
- Halka açık olmayan (Y) A.Ş.'nin ödenmiş sermayesi 3.000.000 TL olup, sermayesinin % 30'u tam mükellef gerçek kişilere aittir. Kalan % 70'lik hisse ise tam mükellef kurum statüsündeki ortaklara aittir.
- Şirket Genel Kurulu tarafından Ticaret Kanunu uyarınca ayrılması gereken yedek akçeler ayrıldıktan sonra kalan 2008 yılı karının tamamının ortaklara dağıtılmasına karar verilmiştir.

## 2. Kurumlar vergisi hesabı

|   |   |              |              |
|---|---|--------------|--------------|
| 1 | Ticari bilanço karı                                   |              | 3.080.000,00 |
| 2 | Kanunen kabul edilmeyen giderler (+)                  |              | 125.000,00   |
|   | - Kıdem tazminatı karşılığı                           | 125.000,00   |              |
| 3 | Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler (-) |              | 1.160.000,00 |
|   | - İştirak kazancı istisnası (KVK 5/1-a)               | 80.000,00    |              |
|   | - İştirak hissesi satış kazancının % 75'i (KVK 5/1-e) | 1.080.000,00 |              |
| 4 | Kar ve ilaveler toplamı (1 + 2)                       |              | 3.205.000,00 |
| 5 | Cari yıla ait zarar ve indirimler toplamı (3)         |              | 1.160.000,00 |
| 6 | Kar (4 - 5)   |              | 2.045.000,00 |
| 7 | Mahsup edilecek geçmiş yıl zararları (-)              |              | 1.050.000,00 |
| 8 | Kurumlar vergisi matrahı (6 - 7)                      |              | 995.000,00   |
| 9 | Hesaplanan kurumlar vergisi (8 x % 20)                |              | 199.000,00   |

## 3. Kar dağıtımı ve kar payı stopajı hesabı

|    |   |  |              |
|----|---|--|--------------|
| 1  | Ticari bilanço karı   |  | 3.080.000,00 |
| 2  | Dağıtılmayacak iştirak hissesi satış kazancı (% 75)             |  | 1.080.000,00 |
| 3  | Geçmiş yıl zararları  |  | 1.050.000,00 |
| 4  | Hesaplanan kurumlar vergisi                                     |  | 199.000,00   |
| 5  | Vergi ve geçmiş yıl zararları sonrası kurum kazancı [1-(2+3+4)] |  | 751.000,00   |
| 6  | I. tertip kanuni ihtiyat (5 x % 5)                              |  | 37.550,00    |
| 7  | I. temettü (3.000.000,00 x % 5)                                 |  | 150.000,00   |
| 8  | Kalan kazanç [5 - (6 + 7)]                                      |  | 563,450,00   |
| 9  | II. tertip kanuni ihtiyat (8 / 11)                              |  | 51.222,73    |
| 10 | II. temettü (8 - 9)   |  | 512.227,27   |
| 11 | Toplam brüt temettü (7 + 10)                                    |  | 662.227,27   |



|    |   |            |
|----|---|------------|
| 12 | Tam mükellef gerçek kişi ortaklara düşen brüt temettü (11 x % 30) | 198,668,18 |
| 13 | Hesaplanan kar payı stopajı (12 x % 15)                           | 29.800,23  |
| 14 | Tam mükellef gerçek kişi ortaklara ödenecek net temettü (12 - 13) | 168.867,95 |
| 15 | Tam mükellef kurum ortaklara düşen brüt temettü (11 x % 70)       | 463.559,09 |
| 16 | Hesaplanan kar payı stopajı (15 x % 0)                            | 0,00       |
| 17 | Tam mükellef kurum ortaklara ödenecek net temettü (15 - 16)       | 463.559,09 |
| 18 | Ortaklara ödenecek toplam net temettü (14 + 17)                   | 632.427,04 |

## 4. İKTİSADİ KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ VE ENFLASYON DÜZELTMESİ

### 4.1 İktisadi kıymetlerin değeri

Farklı alanlarda faaliyette bulunan iktisadi işletmelerin, belirli dönemler itibarıyla, kar veya zararlarının tespiti, hem işletme yönetimleri ve hem de mali idare açısından gereklidir.

İşletme bilançosunun ve vergi tahakkukuna esas olacak mali karın hesaplanması aşamasında, fiili ve kaydi mal mevcudunun tespiti, işletme bilançosuna dahil tüm varlıkların değerlemesinin yapılması, biten ve devam eden işler arasında maliyetin doğru saptanmasına yarayacak masraf dağıtımının temini gibi çalışmalar, ticari kardan mali kara geçişe imkan veren ve kayıtların düzeltilmesini sağlayan dönem sonu işlemlerdir.

#### 4.1.1 Değerleme

Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.

#### 4.1.2 Değerleme günü

Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler tespit edilir.

Örneğin, değerlendirme günü, gelir ve kurumlar vergilerinde ilk defa işe başlamada, işe başlama tarihi, daha sonra her hesap döneminin sonuncu günüdür.

#### 4.1.3 Değerleme ölçüleri

##### 4.1.3.1 Maliyet bedeli

İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle, bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.

##### 4.1.3.2 Borsa rayici

Menkul kıymetler ile kambiyo ve ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele günündeki ortalama değerlerini ifade eder.

##### 4.1.3.3 Tasarruf değeri

Bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değeridir.

##### 4.1.3.4 Mukayyet değer

Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.

##### 4.1.3.5 İtibari değer

Her nevi senetlerle, esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir.

#### **4.1.3.6 Rayiç bedel**

Bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeridir.

#### **4.1.3.7 Emsal bedeli**

Gerçek bedeli olmayan ya da bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

#### **4.1.3.8 Vergi değeri**

Bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'na göre tespit edilen değeridir.

### **4.1.4 İktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerlendirme**

#### **4.1.4.1 Gayrimenkullerin değerlemesi**

Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesine göre iktisadi işletmelere dahil gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Anılan Kanun hükümlerine göre, aşağıda yer verilen iktisadi kıymetler de gayrimenkuller gibi değerlendirilmektedir.

- a. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı,
- b. Tesisat ve makinalar;
- c. Gemiler ve diğer taşıtlar;
- d. Gayrimaddi haklar.

Gayrimenkullerde satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderlerin de maliyet bedeline dahil edilmesi gerekir.

- a. Makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,
- b. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden doğan giderler.

Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım harcı ve özel tüketim vergisinin maliyet bedeline ilave edilmesi ya da gider kaydedilmesi konusunda mükellefler serbest bırakılmıştır.

Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak maksadıyla yapılan giderler gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir.

Kira ile tutulan gayrimenkullerde, kiracı tarafından gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı suretle artırmak amacıyla yapılan giderlerin özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmesi gerekmektedir.

#### **4.1.4.2 Demirbaş eşya değerlendirme**

Alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlendirilir. Bunların maliyet bedelini, satın alma bedeli, gümrük vergisi, sigorta, komisyon, nakliye ve montaj giderleri gibi giderler

oluşturur. İmal edilen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer.

Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetin maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

Ayrıca döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği (aktife kaydedildiği) dönem sonuna kadar olanların da iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

#### 4.1.4.3 Emtia değerlendirilmesi

Satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir.

Ticari bir malın satın alınması nedeniyle yapılan harcamalar genellikle şunlardan ibarettir;

- a. Alış bedeli
- b. Nakliye, yükleme boşaltma,
- c. Taşıma sigortası,
- d. Alış komisyonu,
- e. Finansman giderleri

Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan faiz ve kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Daha sonra ortaya çıkacak faiz ve kur farklarının ise gider kaydedilmesi veya malın maliyetine intikal ettirilmesi konusunda mükellefe seçim hakkı tanınmıştır.

İmal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeline giren unsurlara aşağıda yer verilmiştir.

- a. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli,
- b. Mamule isabet eden işçilik,
- c. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,
- d. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir),
- e. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesi bedeli.

Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesi uyarınca;

- a. Yangın, deprem ve su basması gibi tabii afetler yüzünden,
- b. Bozulmak, kırılmak, çürümek, çatlamak, paslanmak gibi haller nedeniyle iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış olan emtia ile maliyet bedellerinin hesaplanması mümkün olmayan hurdalar, döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir.

Uygulamada emsal bedelinin tespiti işlemi takdir komisyonları tarafından yapılmaktadır. Yıl sonunda yapılacak değerlemede emtiadaki değer kaybının takdir komisyonunca tespit edilmesi

gerekmektedir. Zira değer düşüklüğüne dayalı zarar kaydının kabul edilmesi için vergi idaresi takdir komisyonu kararını aramaktadır.

#### **4.1.4.4 Menkul kıymetlerin değerlendirilmesi**

Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesinde belirtildiği üzere, hisse senetleri ile fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeli ile bunun dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir.

Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluşturduğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler alış bedeli ile değerlendirilir.

#### **4.1.4.5 Yabancı paraların, yabancı para ile olan senetli ve senetsiz alacak ve borçların değerlendirilmesi**

Vergi Usul Kanunu'na göre yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilecektir. Ancak ülkemizde henüz serbest döviz borsası kurulmadığı için dönem sonu değerlemelerinde Maliye Bakanlığı'nın tespit ettiği kurlar kullanılmaktadır.

Hesap dönemi sonunda kasada bulunan yabancı paraların değerlendirilmesinde Maliye Bakanlığı'nca açıklanan efektif alış kurları kullanılmalıdır.

Yabancı para ile olan senetli ve senetsiz alacak ve borçların değerlendirilmesinde ise Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan olunan döviz alış kurlarının kullanılması gerekmektedir.

#### **4.1.4.6 Alacak ve borçların değerlendirilmesi**

Türk parası ile olan senetli ve senetsiz alacak ve borçlar mukayyet değer ile değerlendirilir. Senetli alacak ve borçların reeskonta tabi tutulmak suretiyle, tasarruf değeri ile değerlendirilmesi de mümkündür.

Diğer yandan mevduat veya kredi sözleşmelerine bağlı alacak ve borçların, değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınması gerekmektedir.

Reeskont uygulaması, işletmelerin dönem sonlarında bilançolarında yer alan senede bağlı alacak ve borçlarının değerlendirme günündeki kıymetlerine getirilmesidir. Bu uygulama ile aktif varlık olan senetli alacaklarda kârı azaltıcı, pasif unsur senetli borçlarda ise kârı artırıcı reeskont karşılığı hesaplanarak dönem faaliyet kazancı tespit edilir.

Alacak senetlerini reeskonta tabi tutanların borç senetlerini de reeskonta tabi tutması zorunludur.

Banka, banker ve sigorta şirketleri tüm alacak ve borçlarını reeskont işlemine tabi tutmak zorundadır.

Reeskont uygulamasında, senede bağlı alacakların ve borçların değerlendirme günündeki kıymetlerine indirgenmesi sırasında senet üzerinde faiz nispetinin kullanılması, belli edilmediği hallerde ise T.C. Merkez Bankası'nın resmi iskonto hadlerinin uygulanması yasal bir zorunluluktur.

238 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde, reeskont hesaplamasının, iç iskonto yöntemine göre ve Merkez Bankası'na belirlenen kısa vadeli avans işlemlerine ilişkin faiz oranının esas alınarak yapılması ilkesi benimsenmiştir. Bu oran Rehber'in yayına hazırlandığı tarih itibariyle % 27'dir.

Reeskont uygulamasında iç iskonto formülü aşağıdaki gibidir.

$$F=A-[ A \times 360/(360+m \times t)]$$

F=Reeskont tutarı

A= Senedin nominal değeri

m= İç iskonto faiz oranı

t = Vade (Değerleme günü itibariyle kalan gün sayısı )

VUK'a göre çeklerin reeskonta tabi tutulması mümkün değildir. Reeskonta tabi tutulmaları halinde gider kaydedilen reeskont tutarının mali karın tespitinde ilave kalem olarak dikkate alınması gerekecektir.

#### **4.1.4.7 Gider karşılıkları ve gelir tahakkukları**

İşletmelerin dönem sonlarında uyguladıkları, gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, dönemsellik ilkesi gereğidir.

Faturası gelmiş ve ödenmiş olsa bile, gelecek döneme ait olan giderler (peşin ödenen giderler) gelir tablosunda değil bilançonun aktifinde ve faturası düzenlenmiş ve tahsil edilmiş olsa dahi, gelecek hesap dönemine ait olan hasılat bilançonun pasifinde gösterilir.

Gider karşılıkları, daha çok faturanın geç gelmesinden kaynaklanan dönem kaymalarında ortaya çıkmakta ve karşılık ayrılmak suretiyle gider kaydına imkan vermektedir. Uygulamada en belirgin örnekler, hesap döneminin son aylarına isabet eden faturaların giderleştirilmesinde görülmektedir. Söz konusu faturalara ait giderler ilgili yıl sonu itibariyle karşılık ayrılarak gider kaydedilecek ve cari yılda gelen faturaya göre karşılık hesabının kapatılması gerekecektir.

#### **4.1.5 Yeniden değerlendirme**

5024 Sayılı Kanun'un 2. maddesiyle 01.01.2004 tarihinden itibaren yeniden değerlendirme uygulamasına son verilerek, belirli şartların sağlanması durumunda uygulanmak kaydıyla enflasyon düzeltilmesi uygulaması getirilmiş bulunmaktadır.

Diğer yandan "yeniden değerlendirme oranı" vergi uygulamaları ile ilgili parasal hadlerin tespiti açısından Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde tanımlanmıştır.

Buna göre yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Türkiye İstatistik Kurumu üretici fiyat endeksinde (ÜFE) meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığı'nca ilan edilmektedir.

#### 4.1.6 Finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme

Vergi Usul Kanunu'na 4842 Kanun ile finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme hükümlerini düzenleyen mükerrer 290. madde eklenmiştir. Söz konusu Kanun maddesi gereği 01.07.2003 tarihinden itibaren yapılan finansal kiralama işlemlerinde anılan madde hükümlerine göre değerlendirme yapılması gerekmektedir. Finansal kiralama işlemleri ile ilgili olarak 319 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara aşağıda yer verilmektedir.

##### 4.1.6.1 Finansal kiralama işlemleri ile ilgili tanımlar

**Finansal kiralama:** Kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir iktisadî kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan riskler ile yararların tamamının veya tamamına yakınının belli bir dönemde bedel karşılığı kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır. Aynı iktisadi kıymete ilişkin birden fazla sözleşme, ilave, tadil ve diğer sözleşmelerin yapılması halinde tüm anlaşmalar bir arada değerlendirilmelidir.

**Kira ödemeleri:** Sözleşmeye göre, kiralama süresi boyunca yapılması gereken kira ödemeleridir. Sözleşme hükümlerine göre kiracının kiralama süresi başlangıcında kiralayana ödediği ve kendisine geri dönüşü olmayacak depozito veya peşin ödenmiş kira bedelleri de kira ödemeleri içinde sayılmaktadır.

Aşağıda sayılan değerler de kira süresi boyunca yapılan kira ödemeleri kapsamında değerlendirilecektir.

- Kira süresi sonunda kiralama konusu iktisadi kıymetin kalan değerine ilişkin bir taahhüt olması halinde bu değer,
- Kira süresi sonunda kiracıya düşük bir bedelle iktisadi kıymeti satın alma hakkı tanındığı ve sözleşme başlangıç tarihinde bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olduğu durumda bu satın alma hakkının kullanılması durumunda ödenmesi gereken bedel.

**Kira ödemelerinin bugünkü değeri:** Kira ödemelerinin, sözleşme tarihinde, kiralamada kullanılan faiz oranı dikkate alınarak hesaplanan bugünkü değerlerinin toplamıdır. Kiralamada kullanılan faiz oranı tespit edilemiyorsa, kiracının kiralamaya konu iktisadi kıymeti satın almak için aynı vade ile alması gereken borç için katlanacağı faiz oranı kullanılır.

**Kiralamada kullanılan faiz oranı:** Kira ödemeleri ile garanti edilmemiş kalan değer toplamının bugünkü değerini, kiralamaya konu iktisadi kıymetin rayiç bedeline eşitleyen iskonto oranıdır.

**İktisadi kıymetin rayiç bedeli:** Bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir. Diğer bir ifadeyle, fiyatlar konusunda bilgili, birbirinden bağımsız, gerçek alıcı ve

satıcının karşılıklı pazarlık ortamında oluşturdukları bedeldir. Rayiç bedel sözleşmenin başlangıcında tespit edilmelidir, iktisadi kıymetin maliyet bedeli ile sözleşme başlangıcındaki rayiç bedeli arasında bir fark bulunmamalıdır.

**Kalan değer:** Kiralanan iktisadi kıymetin kiralama süresi sonunda sahip olacağı tahmin edilen rayiç bedelidir. Kalan değer, iktisadi kıymetin maliyet bedeli ile kira süresi sonunda alabileceği rayiç değeri arasında bağlantı kurularak tahmin edilir. Kalan değer tahmininde benzer mala ilişkin tecrübeler veya aynı nitelikteki kullanılmış kıymetlerin fiyatları da kullanılabilir.

**Kiralama süresi:** Kiracının iktisadi kıymeti kiraladığı sözleşmede belirtilen iptal edilemez süredir. Ancak, kiralamanın başlangıcında kiracıya sözleşme süresi bitiminde kira süresini uzatma hakkı tanınmış ve bu hakkı kullanacağını kesin veya kesine yakın olduğu durumda bu ilave süre de kira süresi içinde kabul edilir. Örneğin, süre uzatımındaki kira bedelinin rayiç bedeline oranla çok düşük olması veya kiralamanın yenilenmemesi halinde kiracının ödemek zorunda kalacağı çok yüksek bir ceza miktarının tespit edilmesi hallerinde kiracı kullanım hakkını kullanacağı açık olduğundan bu durumdaki sürelerin kiralama süresi içinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

**Kiralamanın başlangıcı:** Sözleşmenin yapıldığı tarih veya taraflardan birinin sözleşmenin ana maddelerinden birine ilişkin önemli yükümlülük ve taahhütlere girdiği tarihlerden erken olanıdır. Örneğin, kiralayanın sözleşme yapılmadan kiralama konusu iktisadi kıymeti kullanım amacıyla hazır hale getirme çalışmalarına başlaması halinde kiralamanın başlangıcı daha sonra yapılacak sözleşmedeki tarih değil hazır hale getirme çalışmalarına başlama tarihidir.

#### 4.1.6.2 Finansal kiralama olarak kabul edilecek kiralamalar

VUK'un mükerrer 290. maddesine göre aşağıda belirtilen ölçütlerden birini veya daha fazlasını karşılayan kiralamalar finansal kiralama olarak kabul edilecektir:

- İktisadî kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi,
- Kiracıya kira süresi sonunda iktisadi kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması,
- Kiralama süresinin iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün % 80'inden daha büyük bir bölümünü kapsaması,
- Sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadi kıymetin rayiç bedelinin % 90'ından daha büyük bir değeri oluşturması.

#### 4.1.6.3 Finansal kiralama işlemlerinin değerlendirilmesi ve amortisman uygulaması

##### 4.1.6.3.1 Kiralayana ilişkin hükümler

Kiralama süresi boyunca kiracı tarafından yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı, alacak olarak aktife kaydedilecektir. Diğer yandan, aktifleştirilen alacak tutarı ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark ise gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilerek kayıtlara intikal ettirilecektir.



Kiralama konusu iktisadi kıymet ise, bu iktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlendirilecektir. İktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması halinde, iktisadi kıymet iz bedeliyle değerlendirilip aradaki fark iktisadi kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tâbi tutulacak olup, gelir kaydedilmesi gerekmektedir.

İktisadi kıymetin net aktif bilanço değerinden, kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu oluşan tutarın pozitif olması durumunda, pozitif fark finansal kiralama şirketi tarafından amortisman tabii tutulacaktır. Amortisman ayırma işlemi Vergi Usul Kanunu ve ilgili genel tebliğlerde bu iktisadi kıymet için tespit edilmiş sürelerde yapılacaktır.

Gelecek dönemlere ait faiz gelirleri, kiralanan iktisadi kıymetin finansal kiralama sözleşmesinin yapıldığı tarihteki rayiç bedelinden, her bir dönem sonunda anapara geri ödemelerinin düşülmesi sonucu kalan tutar üzerinden sabit bir dönemsel faiz oranı yaratacak şekilde hesaplanması suretiyle tahakkuk ettirilecektir.

#### **4.1.6.3.2 Kiracıya ilişkin hükümler**

Kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadi kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilecektir.

Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı, Vergi Usul Kanunu'ndaki usul ve esaslar çerçevesinde amortisman tabii tutulacaktır. Diğer bir ifadeyle, kullanım hakkı, Vergi Usul Kanunu ve ilgili genel tebliğlerde bu iktisadi kıymet için tespit edilmiş amortisman sürelerinde amorti edilecektir. Sözleşmenin fesholması halinde kalan dönemler için iktisadi kıymetle ilgili olarak amortisman ayrılmayacaktır.

Finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan kira ödemeleri, borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılacak ve bu ayrıştırma işlemi her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde yapılacaktır.

#### **4.1.6.4 Finansal kiralama işlemleri ile ilgili kiracı ve kiralayanın yapacağı muhasebe kayıtları**

Aşağıda VUK'un mükerrer 298. maddesi ve 11 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne istinaden finansal kiralama işlemleri ile ilgili olarak kiralayan ve kiracının yapacağı kayıtlara ilişkin örneğe yer verilmektedir.

#### **Finansal kiralama işlemi ile ilgili veriler**

|  |               |
|--|---------------|
| Finansal kiralama konusu malın fatura tutarı | 100.000,00 TL |
| Satın alma tarihi                            | 02.01.2009    |
| Amortisman süresi                            | 5 Yıl         |

### Ödeme planı

| Tarih         |   | Kira Taksitleri   | Faiz              | Ana Para          |
|---------------|---|-------------------|-------------------|-------------------|
| 30.06.2009    | 1 | 40.500,00         | 33.321,00         | 7.179,00          |
| 27.12.2009    | 2 | 40.500,00         | 30.929,00         | 9.571,00          |
| 25.06.2010    | 3 | 40.500,00         | 27.740,00         | 12.760,00         |
| 22.12.2010    | 4 | 40.500,00         | 23.488,00         | 17.012,00         |
| 20.06.2011    | 5 | 40.500,00         | 17.819,00         | 22.681,00         |
| 17.12.2011    | 6 | 40.500,00         | 10.262,00         | 30.238,00         |
| 15.06.2012    | 7 | 323,00            | 186,00            | 137,00            |
| 12.12.2012    | 8 | 323,00            | 142,00            | 181,00            |
| 09.06.2013    | 9 | 322,00            | 81,00             | 241,00            |
| <b>Toplam</b> |   | <b>243.968,00</b> | <b>143.968,00</b> | <b>100.000,00</b> |

### Kiralayanın kayıtları

| Tarih      | Hesap No / İsmi                                       | Borç (TL)  | Alacak (TL) |
|------------|---|------------|-------------|
| 02.01.2009 | - 253 Finansal Kiralama Konusu<br>Sabit Kıymet Hs.    | 100.000,00 |             |
|            | - 191 İndirilecek KDV                                 | 18.000,00  |             |
|            | - 320 Satıcılar Hs.                                   |            | 118.000,00  |
| 02.01.2009 | - 120.01 Finansal Kiralama<br>İşlemlerinden Alacaklar | 81.000,00  |             |
|            | - 220 Finansal Kiralama<br>İşlemlerinden Alacaklar    | 162.967,90 |             |
|            | - 124 Kazanılmamış Finansal<br>Kiralama Gelirleri     |            | 64.250,00   |
|            | - 224 Kazanılmamış Finansal<br>Kiralama Gelirleri     |            | 79.718,00   |
|            | - 253 Sabit Kıymet                                    |            | 99.999,90   |
| 30.06.2009 | - 120.02 Alıcılar (Müşteri C/H)                       | 47.790,00  |             |
|            | - 124 Kazanılmamış Finansal<br>Kiralama Gelirleri     | 33.321,00  |             |
|            | - 391 Hesaplanan KDV                                  |            | 7.290,00    |
|            | - 600 Yurtiçi Satışlar                                |            | 33.321,00   |
|            | - 120.01 Finansal Kiralama<br>İşlemlerinden Alacaklar |            | 40.500,00   |
| 05.07.2009 | - 102 Banka   | 47.790,00  |             |
|            | - 120.02 Alıcılar (Müşteri C/H)                       |            | 47.790,00   |

### Kiracının kayıtları

| Tarih      | Hesap No / İsmi  | Borç (TL) | Alacak (TL) |
|------------|--|-----------|-------------|
| 02.01.2009 | - 260 Haklar (Finansal Kiralama)                         | 99.999,90 |             |
|            | - 302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri | 64.250,00 |             |
|            | - 402 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri | 79.718,00 |             |
|            | - 301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı     |           | 81.000,00   |
|            | - 401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı     |           | 162.967,90  |
| 30.06.2009 | - 301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı     | 40.500,00 |             |
|            | - 780 Faiz Giderleri                                     | 33.321,00 |             |
|            | - 191 İndirilecek KDV                                    | 7.290,00  |             |
|            | - 302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri |           | 33.321,00   |
|            | - 320 Satıcılar Hesabı                                   |           | 47.790,00   |
| 05.07.2009 | - 320 Satıcılar Hesabı                                   | 47.790,00 |             |
|            | - 102 Banka Hesabı                                       |           | 47.790,00   |
| 31.12.2009 | - 770 Haklar Amortisman Gideri                           | 20.000,00 |             |
|            | - 268 Birikmiş Amortisman                                |           | 20.000,00   |

#### 4.1.6.5 Finansal kiralama işlemleri ile ilgili diğer hususlar

- Finansal Kiralama işlemleri ile ilgili olarak aktifleştirilen alacak tutarlarının reeskonta tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır.
- Finansal kiralama borçlarının Vergi Usul Kanunu'nun 285. maddesi kapsamında reeskonta tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır.
- Kiralayanın finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin üretimini veya alım satımını yapması halinde, iktisadi kıymetin net bilanço aktif değeri olarak rayiç bedeli dikkate alınacaktır. Rayiç bedel ile maliyet bedeli arasındaki farkın normal satış işleminden elde edilen kâr veya zarar olarak işleme tabi tutulması gerekmektedir.
- Kiralayan şirketin yurtdışında bulunması halinde kiracı tarafından 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesine göre tevkifat yapılması gerekmektedir. (2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Karar gereğince %1)
- Madde hükümleri 01.07.2003 tarihinden itibaren yapılacak kiralama işlemlerine uygulanacağından, finansal kiralama şirketleri, 01.07.2003 tarihinden önce yapılan finansal kiralama sözleşmeleri kapsamındaki itfa olmamış sabit kıymetler için amortisman ayırmaya devam edeceklerdir. Diğer yandan, 01.07.2003 tarihinden önce

yapılan finansal kiralama sözleşmelerindeki ödeme planına göre fatura edilen finansal kiralama bedelleri, kiracılar tarafından gider kaydedilmeye devam edilecektir.

- f. Arazi, arsa ve binalarla ilgili kiralama sözleşmelerinde, sadece sözleşmede kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devri öngörülmüşse veya kiracıya kira süresi sonunda kiralama konusu gayrimenkulü düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınmışsa finansal kiralama olarak kabul edilecektir.
- g. Doğal kaynakların araştırılması veya kullanılmasına yönelik kiralama sözleşmeleri ile sinema filmleri, video kayıtları, patentler, kopyalama hakları gibi kıymetlerle ilgili lisans sözleşmeleri mükerrer 290. madde kapsamında değerlendirilemez.

#### 4.1.7 Mevcutlarda amortisman

01.01.2004 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunan 5024 sayılı Kanun'la değişen Vergi Usul Kanunu'nun 315. maddesinde "mükelleflerin amortismanına tabi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edeceği ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı" hüküm altına alınmıştır.

Maliye Bakanlığı anılan Kanun maddesinde kendisine tanınmış olan yetkiyi kullanarak, 333, 339 ve 365 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerini ve normal amortisman oranlarını gösteren listeler yayınlamıştır.

Diğer yandan 31.07.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5228 Sayılı Kanun ile azalan bakiyeler usulüyle amortisman uygulaması ile ilgili olarak bu usulde uygulanacak amortisman oranının % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katı olacağı belirlenmiş bulunmaktadır.

#### 4.1.8 Şüpheli alacaklar

Vergi Usul Kanunu'nda, yasada belirtilen özellikleri taşıyan alacakların şüpheli alacak sayılacağı ve değerlendirme gününün tasarruf değeriyle karşılık ayrılacağı hükmü yer almaktadır.

Faaliyetten doğan alacağın, şüpheli alacak sayılabilmesi için,

- a. Dava veya icra safhasında bulunması,
- b. Protestoya veya yazılı olarak bir defadan fazla istenilmesine rağmen ödenmemesi ve dava ve icra takibine geçmeyecek derecede küçük olması

gerekmektedir.

Şüpheli alacaklar doğrudan doğruya zarar kaydedilemez ancak karşılık ayrılmak suretiyle gider kaydedilebilir.

Şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için;

- a. Bilanço usulüne göre defter tutulması,
- b. Alacakların teminatlı olmaması, (kısmi teminatlı alacaklarda, teminatsız kısım için karşılık ayrılabilir)

c. Alacakların, ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması

gerekmektedir.

Şüpheli alacak karşılığı, alacağın şüpheli hale geldiği yılda ayrılmalıdır. Karşılık ayırmanın zorunlu olmaması nedeniyle, alacağın şüpheli hale geldiği yılda karşılık ayrılmaması durumunda daha sonra karşılık ayrılması mümkün olamayacaktır. Ayrılan şüpheli alacaklardan tahsil edilen olması halinde bunlar tahsil edildikleri dönemde kar/zarar hesabına intikal ettirilmelidir.

Diğer yandan şüpheli alacak karşılığı ayrılması için gerekli diğer şartların yanında, ilgili dönemin kayıtlarına girmesi ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmesi koşuluyla, alacağın KDV'den kaynaklanan kısmı için de şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkündür.

#### **4.1.9 Değersiz alacaklar**

Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesine göre kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline imkan kalmayan alacaklar değersiz alacak sayılır.

Mahkeme kararına göre tahsiline imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaklardır. Aciz belgesi bir alacağın değersiz alacak olarak değerlendirilmesi için yeterli değildir.

Konkordato anlaşmasını ve alacaklı ile borçlu arasında imzalanarak alacaktan vazgeçildiğini gösteren sulh anlaşmalarını kanunda yer verilen kanaat verici vesikalara örnek olarak verebiliriz.

Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve muhasebe kayıtlarında kayıtlı değerleriyle zarara geçirilmek suretiyle yok edilirler.

Değersiz alacakların, bu hale geldikleri yılda gider kaydedilmesi gerekmektedir, sonraki yıllarda bu tutarların gider kaydedilmesi mümkün değildir.

#### **4.2 Enflasyon düzeltmesi**

##### **4.2.1 Genel bilgi**

30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş olan 5024 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda değişiklikler yapılmış ve mali tabloların enflasyon etkisinden arındırılarak vergileme üzerinde enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesini amaçlayan "enflasyon düzeltmesi"ne yönelik düzenlemeler 2004 yılı başında yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Genel olarak "Enflasyon Düzeltmesi" paranın satın alma gücündeki değişimler nedeni ile gerçek durumu ifade edemeyen mali tabloların, gerçek durumu ifade etmesini sağlamak üzere düzeltme işlemine tabi tutulmasıdır.

#### 4.2.2 Enflasyon düzeltmesine tabi olanlar

Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini, 5024 sayılı Kanun'da belirtilen hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tabi tutabilirler. Ayrıca, kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek erbabı da enflasyon düzeltmesi uygulaması kapsamında bulunmaktadır.

#### 4.2.3 Enflasyon düzeltmesi yapmanın koşulları

Mali tablolar üzerinde enflasyon düzeltilmesi yapılabilmesi, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde belirli koşullara bağlanmıştır.

Söz konusu madde hükmü uyarınca, ÜFE endeksindeki artışın içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde (36 aylık dönem) % 100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde (12 aylık dönem) % 10'dan fazla olması halinde mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. Dikkat edilecek olursa, enflasyon düzeltmesinin uygulanabilmesi için her iki koşulun da birlikte gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

Enflasyon düzeltmesinin, şartların oluşması durumunda geçici vergi dönemleri sonunda yapılması zorunlu bulunmaktadır. Geçici vergi dönemlerinde koşulların tespitinde, üç hesap dönemi yerine son 36 aylık dönemin, içinde bulunulan hesap dönemi yerine ise son 12 aylık dönemin dikkate alınması gerekmektedir. Ancak, koşulların oluşması nedeni ile hesap döneminin herhangi bir geçici vergi döneminde enflasyon düzeltmesi yapılması durumunda, o hesap dönemini takip eden geçici vergi dönemlerinde de, koşullar gerçekleşmemiş olsa bile, enflasyon düzeltmesi yapılması zorunlu olacaktır.

Enflasyon düzeltmesi uygulamasının sona ermesi ise her iki koşulun da ortadan kalkması durumunda mümkün olacaktır. Bir diğer ifade ile, enflasyon düzeltmesinin yapıldığı hesap dönemini takip eden yeni hesap döneminin ilk geçici vergi dönemi sonunda, 36 aylık ÜFE artışının % 100'den ve 12 aylık ÜFE artışının da %10'dan fazla olmaması halinde, o döneme ilişkin olarak enflasyon düzeltmesi yapılmayacaktır. Ancak, şartların yeniden oluşup oluşmadığının her geçici vergi dönemi sonu itibarı ile yeniden kontrol edilmesi gerekmektedir. Herhangi bir geçici vergi dönemi itibarı ile her iki koşulun tekrar oluşması durumunda, ilgili hesap dönemi sonuna kadar enflasyon düzeltmesi yapılması söz konusu olacaktır.

Diğer taraftan, Bakanlar Kurulu'nun enflasyon koşullarının belirlendiği % 100 oranını % 35'e indirme ve % 10 oranını ise % 25'e kadar çıkarmak konusunda yetkisi bulunmaktadır.

Yukarıda belirtilen koşulların gerçekleşmemiş olması nedeniyle, 2008 yılına dahil geçici vergilendirme dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapılmamıştır. 2009 yılı enflasyon oranı tahminleri de, düzeltme koşullarının büyük olasılıkla 2009 yılında da gerçekleşmeyeceğini göstermektedir.

Enflasyon düzeltmesi koşullarının oluşup oluşmadığı, özel hesap dönemine sahip kurumlar vergisi mükellefleri bakımından, geçici vergi dönem sonlarındaki 36 ve 12 aylık ÜFE artış oranları dikkate alınarak belirlenecektir. Örneğin 1 Haziran-31 Mayıs tarihlerini kapsayan özel hesap dönemine tabi olan bir mükellef, 30 Kasım 2009 tarihinde sona eren 2. geçici vergi

dönemi için düzeltme yapıp yapmayacağına, anılan aydan itibaren geriye doğru 12 ve 36 aylık dönemlerde ortaya çıkan ÜFE artış oranını dikkate alarak karar verecektir.

#### **4.2.4 Enflasyon düzeltmesi ile birlikte yürürlükten kaldırılan uygulamalar**

5024 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi ile birlikte, daha önceki dönemlerde, mali tabloların enflasyon etkilerinden kısmen arındırılması amacı ile vergi kanunlarında yapılmış olan aşağıdaki düzenlemeler yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır.

- a. Amortisman tabii iktisadi kıymetlere ilişkin yeniden değerlendirme uygulaması,
- b. Finansman gider kısıtlaması uygulaması,
- c. Maliyet artış fonu uygulaması,
- d. LIFO (Son giren ilk çıkar) stok değerlendirme yöntemi,
- e. Yap-İşlet-Devret modeli çerçevesinde yapılandırılmış olan şirketlerin sermaye olarak koydukları yabancı paraların kur değerlemesine ilişkin hüküm.

Yukarıda yer verilmiş olan hükümler, 5024 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi ile yürürlükten kalkmış olduğundan, bahsi geçen uygulamalardan, düzeltme koşullarının gerçekleşmemiş olması nedeni ile enflasyon düzeltmesinin yapılmadığı dönemlerde yararlanılması da söz konusu olamayacaktır.

#### **4.2.5 Enflasyon düzeltmesinde yöntem**

- a. Enflasyon düzeltmesi, mali tablolarda (bilanço) yer alan ve bilanço tarihi itibarı ile gerçek satın alma gücünü yansıtmayan ve "parasal olmayan kıymet" olarak ifade edilen kalemlerin, Maliye Bakanlığı tarafından ÜFE endeksleri dikkate alınarak tespit edilen katsayılar ile endekslenmesi yolu ile gerçekleştirilecektir.
- b. Bazı bilanço kalemlerinin endekslenmesinde, Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan tebliğler ile yapılmış olan düzenlemeler kapsamında toplulaştırılmış yöntemler kullanılabilir.

## 5. KATMA DEĞER VERGİSİ

### 5.1 Verginin konusunu teşkil eden işlemler

Katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemler, Kanun'un 1. maddesinde sayılmıştır. Buna göre;

- a. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal ve hizmet teslimleri,
- b. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- c. Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
- d. Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,
- e. Profesyonel sanatçıların yer aldığı konser ve gösteriler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,
- f. Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,
- g. Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması ,
- h. Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,
- i. Genel ve Katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara her türlü meslek kuruluşlarına ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,
- j. Rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler,

verginin konusuna dahil bulunmaktadır.

### 5.2 Teslim ve teslim sayılan haller

- a. Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya alıcı adına hareket edenlere devredilmesidir.
- b. Malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyeye tevdi edilmesi, teslim hükmündedir.
- c. Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının, iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayrı bir teslimdir.
- d. Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimi sayılır.
- e. Trampa iki ayrı teslim hükmündedir.
- f. Kap ve ambalajın geri verilmesinin mutat olduğu satışlarda, ambalaj dışındaki maddeler teslim edilmiş sayılır.
- g. Vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye hediye gibi namlarla verilmesi veya her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi teslim sayılır.
- h. Vergiye tabi malların üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş mallar için kullanılması teslim sayılır.
- i. Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri, teslim sayılmaktadır.

### 5.3 Hizmet ve hizmet sayılan haller

Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek,



hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde de gerçekleştirilebilir.

Vergiye tabi hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması da hizmet sayılmaktadır.

#### 5.4 Vergiyi doğuran olay

Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca vergiyi doğuran olay;

- a. Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- b. Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- c. Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,
- d. Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,
- e. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyecisi veya sürücüsüne tevdi,
- f. Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,
- g. İthalatta, Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili,
- h. İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması,

anında meydana gelir.

#### 5.5 Mükellef

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda;

- a. Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, bu işleri yapanlar,
- b. İthalatta, mal ve hizmet ithal edenler,
- c. Transit taşımalarda, gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
- d. PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
- e. Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,
- f. Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetleri, maçları, yarışları tertipleyenler veya gösterenler,
- g. Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
- h. İsteğe bağlı mükellefiyet talebinde bulunanlar,

katma değer vergisinin mükellefi sayılmışlardır.

KDV'ye tabi işlemleri yapanlar, mükellefiyet tesis ettirmemiş olsalar bile, işlemlerin yapıldığı dönemde mükellef sayılmakta ve vergi yükümlülüğü altına girmektedirler.

## 5.6 Vergi sorumlusu

Vergi alacağının tahsilinin güvenliğini sağlamak amacıyla, katma değer vergisinde, vergi sorumluluğu müessesesi yer almaktadır. Kanun'un 9. maddesinde sayılan hallerde, verginin ödenmesinden; teslim veya hizmeti yapan mükellefler değil, kendilerine teslim veya hizmet yapılan kişi veya kurumlar sorumlu tutulmuşlardır.

### 5.6.1. Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni veya iş merkezinin bulunmaması

Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni veya iş merkezinin bulunmaması hallerinde, vergiye tabi işlemlere taraf olanlar verginin ödenmesinden (yurtdışından sağlanan hizmetlerde vergi sorumlusu hizmetten faydalanan yurt içindeki kişi veya kurumdur) sorumludur.

Yurtdışında mukim firmalarca serbest meslek, telif, patent, know-how, kira, v.b. hizmetlerin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması durumunda, hizmetten yararlananlara katma değer vergisi sorumluluğu yüklemektedir.

### 5.6.2. Sorumluluk gerektiren diğer bazı işlemler

Aşağıdaki ödemeleri yapanlar veya işleme taraf olanlar da, sorumlu sıfatıyla KDV ödemek zorundadırlar.

- Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükellefler,
- Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 1 numaralı fıkrasında sayılan bazı kurum ve kuruluşlardan; yapım işleri, temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri, özel güvenlik hizmetleri, makine, teçhizat ve demirbaşlara ait bakım ve onarım hizmetleri, personele verilen yemek servisi, danışmanlık ve denetim hizmetleri alımında bulunanlar,
- Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'na kote edilmiş şirketlerden; "yapım işleri, temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri, özel güvenlik hizmetleri ile yemek servis hizmetleri" alımında bulunanlar,
- Alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden işgücü temin eden katma değer vergisi mükellefleri ile yapı denetim hizmeti alan katma değer vergisi mükellefleri.

### 5.6.3. Sorumlu sıfatı ile kesilen katma değer vergisinin beyanı ve ödenmesi

- Sorumlu sıfatıyla kesilen katma değer vergisi, 2 numaralı KDV beyannamesi ile beyan edilir.
- Beyanname, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği ayı izleyen ayın 24. günü akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine verilir ve ödenmesi gereken vergi de aynı ayın 26. günü akşamına kadar ödenir.
- 2 numaralı KDV beyannamesi ile beyan edilen vergi, 1 numaralı KDV beyannamesinde, indirim hakkı tanınan işlemler içerisinde indirime tabi tutulur.

## 5.7 Katma değer vergisinin matrahı

Katma değer vergisinde matrah, verginin konusunu teşkil eden teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığı olan bedeldir. Bedel, alınan veya borçlanılan para, mal ve diğer suretlerle sağlanan ve

para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamıdır.

İthalatta ise ithal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, malın gümrük vergisinden muaf olması veya gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri KDV matrahını oluşturmaktadır.

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 değerler, matraha dahil unsurlardır.

Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar ile hesaplanan katma değer vergisi, matraha dahil edilmez.

## **5.8 Oran**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. maddesinde KDV oranı vergiye tabi her bir işlem için % 10 olarak belirlenmiş olmakla beraber, sözü geçen maddede Bakanlar Kurulu'na bu oranı 4 katına kadar artırma veya % 1'e indirme yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulu da bu yetkisini çeşitli kararnamelerle kullanmıştır.

Buna göre KDV Kanunu'na ekli (I) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler % 1, (II) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler ise % 8 oranında KDV'ye tabidir. Her iki listede de bulunmayan mal ve hizmetler, genel oran olan % 18 oranında KDV'ye tabi bulunmaktadır.

% 1 ve % 8 oranında KDV'ye tabi mal ve hizmetlerin yer aldığı (I) ve (II) sayılı listeler, Rehber'in "5.15 Yürürlükteki katma değer vergisi oranları" bölümünde yer almaktadır.

## **5.9 Vergilendirme dönemi ve beyan**

Katma değer vergisinde vergilendirme dönemi aylıktır. İthalat işlemlerinden doğan katma değer vergisi, gümrük bölgesine girildiği ve çıkıldığı anda doğmakta olup ithalatın gerçekleştirildiği gümrük idaresine ödenmektedir.

## **5.10 KDV'nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi**

Yurtiçinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası vb. vesikalar ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Mükellefler, sözü edilen belgelerde gösterilen KDV'yi, bu vesikaları kanuni defterlere kaydetmek şartıyla indirebilirler.

## **5.11 Katma değer vergisinde istisnalar**

Kanun'un 1. maddesinde vergi kapsamına alınan işlemlerden bir kısmı, çeşitli ekonomik, sosyal ve siyasal sebeplerle, vergiden istisna olarak kabul edilmiştir. Bunları, başlıklar altında, aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- a. Mal ve hizmet ihracatı,
- b. Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna,
- c. Taşımacılık istisnası,
- d. Diplomatik istisnalar,
- e. İthalat istisnası,
- f. Sosyal ve askeri amaçlı istisnalar,
- g. Diğer istisnalar,

### **5.11.1 Mal ve hizmet ihracı**

#### **5.11.1.1 Doğrudan mal ihracı**

Katma değer vergisi, ihracatın teşvik edilmesinde bir araç olarak kullanılmaktadır. Bu bağlamda, ihracat teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, mal ihracatında katma değer vergisi istisnasının uygulanabilmesi için, bazı şartların yerine getirilmiş olması gerekmektedir. Buna göre;

- a. Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir,
- b. Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır

Kanunda, “yurt dışındaki müşteri” tabirine de açıklık getirilmiştir. Buna göre, yurt dışındaki müşteri tabiri, ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir.

İhraç edilmesi sebebiyle katma değer vergisinden istisna tutulan mallarla ilgili olarak yüklenilmiş bulunan vergilerin, mükellef üzerinde oluşturacağı yük, aşağıdaki şekillerde giderilebilmektedir.

- a. İndirim yoluyla iade
- b. Nakden veya mahsuben iade

İhracat tesliminin gerçekleştiği ay, malın, gümrük hattından geçtiği aydır. İhracat ve iade tutarının malın gümrükten geçtiği ayın katma değer vergisi beyannamesinde gösterilmesi gerekir.

İhracatta ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde verginin iade edilmesine yönelik kapsamlı düzenleme, 23.11.2001 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 84 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile yapılmıştır.

#### **5.11.1.2 İhraç kaydıyla mal teslim edilmesi**

Katma Değer Vergisi Kanunu’nda, belirli şartlarla, ihracatçılara yapılan mal teslimlerinin de vergiden istisna edilmesi hükme bağlanmıştır.

Bu şartları,

- a. Malı teslim edenin imalatçı olması ve malın bu imalatçı tarafından imal edilmesi,
- b. İmalatçı olmayan firmaların Dış Ticaret Sermaye Şirketi veya Sektörel Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine teslim gerçekleştirmesi,
- c. Malın ihraç edilmek üzere ihracatçıya teslim edilmesi,

olarak sıralayabiliriz.

Böyle bir durumda faturada gösterilmekle beraber, imalatçı tarafından tahsil edilmeyen katma değer vergisi, ilgili dönem beyannamesinde tahakkuk ettirilerek, tecil olunur. Malın ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde de, daha önce tecil edilen vergi terkin edilir. Belirli sebepler haricinde ihracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur.

### 5.11.1.3 Hizmet ihracı

İhracat teslimlerine ilişkin olarak yapılan hizmetler, yurtdışındaki müşterilere yapılan hizmetler ve serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ile karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurtdışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetleri KDV’den istisnadır.

Bir hizmetin yurtdışındaki müşteriler için yapılan bir hizmet (hizmet ihracı) sayılabilmesi için 4 şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir:

- a. Hizmet yurtdışındaki müşteri için yapılmış olmalıdır,
- b. Fatura ve benzeri belge yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmelidir,
- c. Hizmetin bedeli döviz olarak Türkiye’ye getirilmelidir,
- d. Hizmetten yurtdışında faydalanılmalıdır.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 12. maddesine 5766 sayılı Kanun ile eklenen hüküm uyarınca, fason hizmetlerin serbest bölgede faaliyet gösteren müşterilere yapılmış sayılması ve dolayısıyla KDV’den istisna olarak değerlendirilebilmesi için aşağıdaki şartların yerine getirilmesi gerekmektedir.

- a. Fason hizmet serbest bölgede faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olmalıdır,
- b. Fason hizmetten serbest bölgede faydalanılmış olmalıdır.

### 5.12 İstisnaların sınırı

Diğer kanunlardaki, vergi muafiyeti ve istisna hükümleri, katma değer vergisi bakımından geçerli değildir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler, ancak, Katma Değer Vergisi Kanunu’na hüküm eklenmek veya bu Kanun’da değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.

### 5.13 Vergi indirimi

Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, KDV Kanunu’nda aksine hüküm olmadıkça,

- a. Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini,
- b. İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini,
- c. Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilirler.

İndirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak koşuluyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

Bir vergilendirme döneminde, indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla ise, aradaki fark, sonraki dönemlere devrolunur. Hesaplanan vergiler toplamının indirilecek vergi toplamından fazla olduğu durumlarda ise, aradaki fark, mükellef tarafından, ertesi ayın 24. günü akşamına kadar bağlı bulunduğu vergi dairesine bir beyanname ile beyan edilir ve aynı ayın 26. günü akşamına kadar ödenir.

#### 5.14 İndirilmeyecek katma değer vergisi

- a. Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,
- b. Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,
- c. Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere zayı olan mallara ait katma değer vergisi,
- d. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,

#### 5.15 Yürürlükteki katma değer vergisi oranları

Mal teslimlerine ve hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları, 30.12.2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Kararnamenin eki Karar ile belirlenmiştir. Bu Karar'da Rehber'in yayına hazırlandığı tarihe kadar değişiklik yapan Karar'lar da dikkate alınarak KDV oranlarına ilişkin listelere aşağıda yer verilmiştir.

##### Madde 1

(1) Mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları;

- a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için, % 18
- b) Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, % 1
- c) Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, % 8

olarak tespit edilmiştir.

(2) Finansal kiralama işlemlerinde, işleme konu olan malın tabi olduğu katma değer vergisi oranı uygulanır.

(3) (I) sayılı listenin 2/a sırasında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde bu maddenin (a) bendinde öngörülen vergi oranı, 1, 2/b ve 3. sıralarında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde ise (c) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır.

(4) Perakende safhadaki teslimden maksat; teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındakilere satılmasıdır. Ürünleri, aynen ya da işlendikten sonra satanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmamaları halinde bunlara yapılan teslimler de perakende teslim sayılır.

(5) (I) sayılı listenin 9. sırasında yer alan "kullanılmış" deyimini, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na göre özel tüketim vergisine tabi olmayan taşıtları ifade eder.

### **Mal ve hizmetleri tanımlama yetkisi**

#### **Madde 2**

(1) Bu Karar kapsamındaki mal ve hizmetleri tanımlamaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

### **Yürürlükten kaldırılan mevzuat**

#### **Madde 3**

(1) Mal teslimleri ve hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranlarının tespit edilmesi hakkındaki 17/7/2002 tarihli ve 2002/4480 sayılı Kararname ile bu Kararnamede değişiklik yapan, 25/4/2003 tarihli ve 2003/5557 sayılı, 5/6/2003 tarihli ve 2003/5710 sayılı, 23/12/2003 tarihli ve 2003/6666 sayılı, 26/2/2004 tarihli ve 2004/6887 sayılı, 21/7/2004 tarihli ve 2004/7666 sayılı, 18/8/2004 tarihli ve 2004/7802 sayılı, 27/12/2004 tarihli ve 2004/8301 sayılı, 6/3/2006 tarihli ve 2006/10138 sayılı, 26/6/2006 tarihli ve 2006/10620 sayılı, 25/5/2007 tarihli ve 2007/12143 sayılı Kararnameler yürürlükten kaldırılmıştır.

### **Yürürlük**

#### **Madde 4**

(1) Bu Kararın; finansal kiralama işlemlerine ilişkin hükümleri Kararın yayımı tarihinden sonra düzenlenen sözleşmeler için geçerli olmak üzere yayımı tarihinde, (II) sayılı listenin "A) GIDA MADDELERİ" bölümünün 13/b, 14 ve 18/b sıraları ile "B) DİĞER MAL VE HİZMETLER" bölümünün 24. ve 25. sıraları 01.01.2008 tarihinde, diğer hükümleri yayımını izleyen gün yürürlüğe girer.

### **Yürütme**

#### **Madde 5**

(1) Bu Karar hükümlerini Maliye Bakanı yürütür.

### **(I) Sayılı Liste**

1- Kuru üzüm, kuru incir, kuru kayısı, ceviz, fındık, antep fıstığı, çam fıstığı, yer fıstığı, kestane, leblebi, ayçiçeği çekirdeği, kabak çekirdeği,

2- a) Mazı, palamut, kendir tohumu, kanola (kolza), kitre,

b) Meyan kökü, meyan balı, meyan hülasesı, çöven, sumak yaprağı, defne yaprağı, ıhlamur, kekik, adaçayı, mahlep, kimyon, susam, anason, haşhaş tohumu, rezene tohumu, süpürge teli ve tohumu ile bunlardan mamul süpürgeler, kapari (kebere), harnup (keçiboynuzu), harnup çekirdeği, zerdali çekirdeği, kayısı çekirdeği, kişniş, acıbadem, kuzu göbeği mantar, şeker pancarı,

3- Buğday, arpa, mısır, yulaf, çavdar, darı, çeltik, soya, kuru fasulye, kuru barbunya, kuru bakla, nohut, mercimek, patates, kuru soğan, sarımsak, zeytin, zeytinyağı, küçük ve büyükbaş hayvanlar (arılar dahil),

4- Buğday unu, buğday unundan imal edilen ekmekler (kepekli olanlar dahil, diğer katkı maddeliler hariç), yufka,

5- Buğday, arpa, mısır, çeltik, fasulye, yer fıstığı, ayçiçeği, soya, şeker pancarı, patates, pamuk, nohut, yonca, korunga, adi ve diğer fiğler, sorgum, sudan otu ve sorgum-sudan melezinin sertifikalı tohumlukları ile sertifikalı meyve fidanları,

6- 24/6/1995 tarihli ve 552 sayılı Kanun Hükmünde Karamameye göre toptancı hallerinde faaliyette bulunanlara ve bunlar tarafından gerçek usule tabi katma değer vergisi mükelleflerine yapılan taze sebze ve meyve (mamulleri hariç) teslimleri,

7- Suni döllenme için dondurulmuş hayvan spermaları,

8- Gazete ve dergiler (21/6/1927 tarihli ve 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanların tesliminde bu Kararın 1. maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır.),

9- Aşağıda tanımları yapılan motorlu taşıtlardan yalnız "kullanılmış" olanlar,

"Türk Gümrük Tarife Cetvelinin (2009/14812 BKK ile eklenen ibare. Yürürlük 30.03.2009) 8701.90.50.00.00 kullanılmış olanlar ile 87.03 pozisyonundaki binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil). [(Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jipler, vb., motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar, "8703.10.11.00.00 özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar", "8703.10.18.00.00 diğerleri"] [Ambulanslar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar hariç.] (Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, bu araçları tesliminde bu Kararın 1. maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır.),

**(31.03.2008 tarih ve 2008/13426 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 2. maddesiyle eklenen hüküm. Yürürlük: 07.04.2008)** Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin (b) bendine göre binek otomobillerin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek üzere iktisap ettikleri ve 31.12.2007 tarihi itibarıyla aktiflerinde veya envanterlerinde bulunan binek otomobillerinin iktisap tarihinden itibaren 2 yıl geçtikten sonra teslimine konu olması halinde bu teslimde % 1 katma değer vergisi oranı uygulanır.

10- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2713.20.00.00.11 pozisyonunda yer alan penetrasyon asfalt (cut-back asfaltlar hariç) teslimi,



11- Net alanı 150 m2'ye kadar konut teslimleri ile belediyeler, il özel idareleri, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve bunların % 51 veya daha fazla hissesine ya da yönetiminde oy hakkına sahip oldukları işletmeler tarafından konut yapılmak üzere projelendirilmiş arsaların (sosyal tesisler için ayrılan bölümler dahil) net alanı 150 m2'nin altındaki konutlara isabet eden kısmı,

12- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,

13- Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece net alanı 150 m2'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri,

14- Cenaze hizmetleri,

15- **(19.07.2008 tarih ve 2008/13902 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen sıra. Yürürlük: 01.08.2008)** 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca teslimleri katma değer vergisinden istisna olan araçların, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere kiralanması hizmeti.

## **(II) Sayılı Liste**

### **A. Gıda maddeleri**

22/12/2006 tarihli ve 2006/11437 sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin;

1- a) 01.01, 01.02, 01.03, 01.04, 01.05 pozisyonlarında yer alan hayvanlar ile 01.06 pozisyonunda yer alan (yalnız tavşanlar, geyikler, dağ keçisi, keklük, devekuşu, bıldırcın, çulluk, yabani ördek ve kazlar, sülün, beç tavuğu) hayvanlar,

b) 2 no.lu faslında yer alan mallar,

c) 3 no.lu faslında yer alan mallar (0301.10 pozisyonunda yer alan süs balıkları hariç),

2- 4 no.lu faslında yer alan mallar (0408.11.20.00.00, 0408.19.20.00.00, 0408.91.20.00.00, 0408.99.20.00.00 pozisyonlarında yer alan mallar hariç),

3- 5 no.lu faslın 0504.00 pozisyonunda yer alan mallar,

4- 6 no.lu faslın 0601.20.10.00.11, 0601.20.10.00.12, 0602.10, 0602.20, 0602.90.10.00.00, 0602.90.20.00.00, 0602.90.30.00.00 pozisyonlarında yer alan mallar,

5- 7 no.lu faslında yer alan mallar,

6- 8 no.lu faslında yer alan mallar,

7- 9 no.lu faslında yer alan mallar,

8- 10 no.lu faslında yer alan mallar,

9- 11 no.lu faslında yer alan mallar,

10- 12 no.lu faslında yer alan mallar (yalnız; sebze ve meyveler, bunların tohum, çekirdek ve sporları, nane, şeker kamışı, pamuk tohumu ve çığıti, yağlı tohum ve meyvelerin un ve kaba unları),

11- 15 no.lu faslında yer alan yağlardan insan gıdası olarak kullanılmaya elverişli olanlar ile bunların üretiminde kullanılmaya elverişli olan ham yağlar,

12- 16 no.lu faslında yer alan mallar,

13- a) 17 no.lu faslında yer alan mallar (1704.90.30.00.00 pozisyonunda yer alanlar hariç),

b) 1704.90.30.00.00 pozisyonunda yer alan mallar,

14 -18 no.lu faslında yer alan mallar,

15 -19 no.lu faslında yer alan mallar,

16 - 20 no.lu faslında yer alan mallar,

17 - 21 no.lu faslında yer alan mallar,

18 - 22 no.lu faslında yer alan mallardan yalnız;

a) 22.01, 2202.10.00.00.19, 2202.90, 2204.30, 2209.00.91.00.00, 22.09.00.99.00.00 pozisyonlarında yer alanlar,

b) 2202.10.00.00.11, 2202.10.00.00.12, 2202.10.00.00.13 pozisyonlarında yer alanlar,

19- 23 no.lu faslın 2306.90.11.00.11, 2306.90.11.00.19, 2306.90.19.00.11, 2306.90.19.00.19 pozisyonlarında yer alan mallar,

20- 25 no.lu faslın 2501.00.91.00.11, 2501.00.91.00.12, 2501.00.91.00.19 pozisyonlarında yer alan mallar.

Bu bölümdeki malların (I) sayılı listede de yer alması halinde, (I) sayılı listede belirlenen oranlar uygulanır.

## **B. Diğer mal ve hizmetler**

1- Kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı,

2- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 41.01 pozisyonundaki sığır ve atların, 41.02 pozisyonundaki koyun ve kuzuların (astragan veya karakul, persaniye, breitschwanz ve benzerleri, Hint, Çin, Moğolistan ve Tibet kuzuları hariç), 41.03 pozisyonundaki keçi ve oğlakların (Yemen, Moğolistan ve Tibet keçi ve oğlakları hariç) ham post ve derileri,

3- İplikler ve iplik imali için hazırlanan her nevi filamentler, lifler, vb. (Pamuktan, yünden, tiftikten, hayvan kıllarından, ipekten, sentetikten, suni maddelerden, dokumaya elverişli her nevi maddelerden veya bunların karışımlarından elde edilenler.),

4- Pamuklu, yünlü, ipekli, sentetik, suni veya bunların karışımlarından örme dahil her nevi mensucat (pamuk, keten, ipek, sentetik, suni, kauçuk iplik, lif ve benzerleriyle, hayvan kıllarıyla,

dokumaya elverişli maddelerle veya bunların karışımları ile birlikte; el tezgahlarında veya diğer şekillerde dokunsun dokunmasın, ağartılmış, boyanmış, baskılı vb. şekillerde olsun olmasın), emdirilmiş, sıvanmış, kaplanmış veya lamine edilmiş dokumaya elverişli mensucat, dokunmamış mensucat, votka, keçe ile her nevi dantela, kordela, kordon ve işlemler,

5- Yukarıdaki 4 numaralı sırada yazılı mensucat, votka, keçe ve dantela, kordela, kordon ve işlemlerden mamul; iç ve dış giyim eşyası (şapka, kravat, kaşkol, kemer, çorap, eldiven vb. dahil), havlu, bornoz, perde, çarşaf, yastık, yorgan, battaniye, uyku tulumu, her türlü kılıf ve örtüler ile bunların benzeri ev tekstil ürünleri (taşıtlarda kullanılanlar dahil) (yataklar hariç),

**6- (19.07.2008 tarih ve 2008/13902 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı değiştirilen sıra. Yürürlük: 20.07.2008)**

a) İşlenmiş post, deri ve köseleler ile bunların taklitleri ve bunlardan mamul giyim eşyası (şapka, kemer, kravat, eldiven ve benzerleri dahil),

b) 18/12/2007 tarihli ve 2007/13007 sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin "4302.19.95.00.19 Diğerleri" pozisyonunda yer alan eşyalardan yalnız sığırların (bufalo dahil) dabaklanmış ve aprenmiş kürkleri,

7- Her nevi maddeden mamul ayakkabı, terlik, çizme ve benzerleri,

8- Her nevi maddeden mamul çanta, bavul, valiz ve benzerleri,

9- Halılar ve diğer dokumaya elverişli maddelerden yer kaplamaları,

10- Fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri,

11- 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun kapsamına giren ödeme kaydedici cihaz teslimleri,

12- 13/10/1983 tarihli ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu ile Karayolları Trafik Yönetmeliğinin 64. maddesine göre otobüs, kamyon ve çekici türü taşıtlarda bulundurulması ve kullanılması zorunlu olan takoğraf cihazı teslimleri,

13- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 4801.00 pozisyonunda yer alan gazete kağıdı (rulo veya tabaka halinde) ile 48.02 pozisyonunda yer alan baskı ve yazı kağıtlarının teslimi,

14- Kitap ve benzeri yayınlar (21/6/1927 tarihli ve 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanların tesliminde bu Kararın 1. maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır.), kurşun kalem, boya kalemleri, sulu boya ve pastel boyalar, okul defterleri, silgi, kalemıraş, cetvel, pergel, gönye, iletke,

15- Üniversite ve yüksekokullar ile 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve 573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükümünde Kararname kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri, "Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği" kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetleri ile "Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliği" hükümlerine tabi yurttarda verilen hizmetler,

16- Sinema, tiyatro, opera, operet, bale, müze giriş ücretleri,

17- İnsan gıdası olarak kullanılan mamalar, insan ve hayvan sağlığı için kullanılan antiserumlar, immunglobulinler, kan ve kan komponentleri ile kan ürünleri, aşılar,

18- Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veya ithaline izin verilen beşeri tıbbi ürünler,

19- **(19.07.2008 tarih ve 2008/13902 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı değiştirilen sıra. Yürürlük: 20.07.2008)** 18.12.2007 tarihli ve 2007/13007 sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 0106.90.00.90.14 pozisyonunda yer alan biyolojik mücadelede kullanılan parazit ve predatörler ile Tarım ve Köyişleri Bakanlığı tarafından zirai mücadelede kullanılmak üzere ruhsatlandırılan bitki koruma ürünleri,

20- Tarım ve Köyişleri Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veteriner ispençiyari ve tıbbi müstahzarlar (veteriner kozmetikleri hariç),

21- İlgili Bakanlıklar ya da kanunlarla izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil), ambulans hizmetleri,

22- **(19.07.2008 tarih ve 2008/13902 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı değiştirilen sıra. Yürürlük: 20.07.2008)** 18.12.2007 tarihli ve 2007/13007 sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin;

|                  |  |
|------------------|--|
| 2520.20.90.10.00 | Dişçilikte kullanılan alçılar  |
| 2520.20.90.90.11 | Tıpta kullanılan alçılar   |
| 2804.40.00.00.00 | Oksijen  |
| 2844.40.20.00.11 | Radyoaktif iyot  |
| 2844.40.20.00.12 | Radyoaktif fosfor  |
| 2844.40.20.00.13 | Radyoaktif karbon  |
| 2844.40.20.00.14 | Radyoaktif kobalt  |
| 2844.40.20.00.19 | Diğerleri  |
| 2844.40.30.00.00 | Suni radyoaktif izotopların bileşikleri (EURATOM)  |
| 30.01            | Tedavide kullanılan kurutulmuş guddeler ve diğer organlar (toz haline getirilmiş olsun olmasın); guddelerin veya diğer organların veya bunların salgılarının tedavide kullanılan hülasaları; heparin ve tuzları; tedavide veya korunmada kullanılmak üzere hazırlanmış tarifinin başka yerinde yer almayan veya belirtilmeyen insan veya hayvan menşeli diğer maddeler |
| 30.05            | Tıpta, cerrahide, dişçilikte veya veterinerlikte kullanılan eczacılık maddeleri emdirilmiş veya kaplanmış veya perakende satılacak şekilde hazırlanmış veya ambalajlanmış pamuklar, gaz bezleri, bandajlar ve benzeri maddeler (sargılar, sparadrallar, hardal yakıları gibi)  |
| 30.06            | Bu fasılın 4 nolu notunda belirtilen eczacılık eşyası ve müstahzarları   |
| 33.06            | Ağız veya diş sağlığını korumaya mahsus müstahzarlar (takma dişleri temizlemeye ve onları ağızda sabit tutmaya mahsus pat ve tozlar dâhil); diş aralarını temizlemekte kullanılan iplikler (diş iplikleri), bireysel kullanıma mahsus ambalajlarda perakende satılacak hale getirilmiş   |
| 3307.90.00.90.11 | Kontakt-lens veya suni göz solüsyonları  |
| 3407.00.00.10.00 | Dişçilikte kullanılan alçı esaslı diğer müstahzarlar   |
| 3407.00.00.90.11 | Dişçi mumu   |

|                  |  |
|------------------|--|
| 3407.00.00.90.13 | Elastomer esaslı ölçü maddeleri (dişçilikte kullanılan)  |
| 3407.00.00.90.14 | Çinko oksit-öjenol esaslı ölçü maddeleri (dişçilikte kullanılan)   |
| 3701.10.10.00.00 | Tıpta, dişçilikte veya veterinerlikte kullanılanlar  |
| 3701.20.00.90.12 | Seluloitten veya diğer plastik maddelerden sağlık işlerinde kullanılanlar  |
| 3821.00.00.00.00 | Mikroorganizmaların (virüsler ve benzerleri), bitkilerin, insan veya hayvan hücrelerinin geliştirilmesine veya idamesine mahsus müstahzar kültür ortamları   |
| 3822.00          | Bir mesnet üzerinde bulunan laboratuvarlarda veya teşhiste kullanılan reaktifler, bir mesned üzerinde olsun olmasın laboratuvarlarda veya teşhiste kullanılan müstahzar reaktifler (30.02 veya 30.06 pozisyonlarında yer alanlar hariç); standart (referans) maddeleri   |
| 39. Fasıll       | Plastikler ve mamulleri (Yalnız idrar torbaları, kolostomi torbaları, aseptik dolum torbaları, her nevi eldivenler, her nevi kan alma tüpleri ve prezervatifler)   |
| 40. Fasıll       | Kauçuk ve kauçuktan eşya (Yalnız idrar torbaları, kolostomi torbaları, aseptik dolum torbaları, her nevi eldivenler, her nevi kan alma tüpleri ve prezervatifler)  |
| 7015.10.00.00.00 | Numaralı gözlük camları  |
| 8419.20          | Tıbbi, cerrahi veya laboratuvar sterilizatörleri   |
| 8421.29.00.00.11 | Diyalizör  |
| 8509.80.00.00.19 | Diğerleri (Yalnız elektrikli - pilli diş fırçaları)  |
| 90.11            | Kombine haldeki optik mikroskoplar (fotomikrografi, sinefotomikrografi veya mikroprojeksiyon mikroskopları dâhil) (Aksam, parça ve aksesuarlar hariç)  |
| 90.18            | Tıpta, cerrahide, dişçilikte ve veterinerlikte kullanılan alet ve cihazlar (Sintigrafi cihazları, diğer elektromedikal cihazlar ve göz testine mahsus cihazlar dahil) (Aksam ve parçalar hariç)  |
| 90.19            | Mekanoterapi cihazları; masaj cihazları; psikotekni cihazları; ozonoterapi, oksijenoterapi, aeroterapi, suni teneffüs veya diğer terapik teneffüs cihazları (Aksam ve parçalar hariç)  |
| 9020.00          | Diğer teneffüs cihazları ve gaz maskeleri (Mekanik parçaları ve değiştirilebilen filtreleri olmayan koruyucu maskeler hariç) (Aksam, parça ve aksesuarlar hariç)   |
| 90.21            | Ortopedik cihazlar (Koltuk değnekleri, cerrahi kuşaklar ve fitik bağları dahil); cebireler, gudyeler ve kırıklara mahsus diğer cihazlar; protez organlar; sağrıların işitmesini kolaylaştırmaya mahsus cihazlar ve vücut kusur veya noksanlığını gidermek amacıyla üstte veya elde taşınan veya vücudun içine yerleştirilen diğer cihazlar (Aksam, parça ve aksesuarlar hariç) |
| 9022.12.00.00.00 | Bilgisayarlı tomografi cihazları   |
| 9022.13.00.00.00 | Diğerleri (dişçiliğe mahsus olanlar)   |
| 9022.14          | Diğerleri (tıbbi, cerrahi veya veterinerlik amaçlı kullanımlar için)   |
| 9022.21          | Tıbbi, cerrahi, dişçilik veya veterinerlik amaçlı kullanımlar için   |
| 9027.80          | Diğer alet ve cihazlar (Yalnız PCR cihazı, kan sayım, nefelometre vb. analiz ve ölçüm cihazları, biokimya, idrar ve eliza cihazları)   |
| 9402.10.00.00.11 | Dişçi koltukları   |
| 9402.90          | Diğerleri (Aksam ve parçalar hariç)  |
| 9506.91.90.00.00 | Diğerleri (Yalnız yürüteç barı vb.)  |
| 9603.21.00.00.00 | Diş fırçaları  |

**(20.09.2008 tarih ve 2008/14092 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen mallar: Yürürlük: 21.09.2008)**

|                  |   |
|------------------|---|
| 9001.30.00.00.00 | Kontakt lensler (Yalnız görme kusurunun giderilmesine mahsus olanlar)   |
| 9001.40          | Camdan gözlük camları (Yalnız görme kusurunun giderilmesine mahsus olanlar)   |
| 9001.50          | Diğer maddelerden gözlük camları (Yalnız görme kusurunun giderilmesine mahsus olanlar)  |
| 90.03            | Gözlüklere veya benzeri eşyaya ait çerçeveler ve bunların aksam ve parçaları (Kıymetli metallere veya kıymetli metallere kaplama metallere olan gözlük çerçeveleri ve gözlük benzeri eşyaya ait çerçeveler ile bunların aksam ve parçaları hariç) |
| 9004.10.10.00.00 | Optik tarzda işlenmiş camlı olanlar (Çerçevesi kıymetli metallere veya kıymetli metallere kaplama metallere olanlar hariç)  |
| 9004.90          | Diğerleri (Çerçevesi kıymetli metallere veya kıymetli metallere kaplama metallere olanlar hariç)  |

pozisyonlarında yer alan eşyaların teslimi ile bunlardan makine ve cihaz niteliği taşıyanların kiralanması hizmetleri,

23- Küşpe **(20.09.2008 tarih ve 2008/14092 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen parantez içi hüküm. Yürürlük: 21.09.2008)** (18.12.2007 tarihli ve 2007/13007 sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2303.10 pozisyonunda yer alan nişastacılık artıkları ve benzeri artıklar ile 2303.30.00.00.00 pozisyonunda yer alan biracılık ve damıtık içki sanayiinin posa ve artıkları hariç), tam yağlı soya (fullfat), kepek, razmol, balık unu, et unu, kemik unu, kan unu, tapiyoka (manyok), sorgum ve her türlü fenni karma yemler, (kedi-köpek mamaları hariç) saman, yem şalgamı, hayvan pancarı, kök yemler, kuru ot, yonca, fiğ, korunga, hasıl ve slajlık mısır, üçgül, yemlik lahana, yem bezelyesi ve benzeri hayvan yemleri (yeşil ve kuru kaba yemler ve bunların pellet şeklinde veya mevsimsel ihtiyaçlara göre bir bağlayıcı kullanılarak veya kullanılmadan işlem görmüş olanları dahil),

24- Gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerler hariç olmak üzere kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kıraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler, lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde verilen hizmetler (bu yerlerde verilen hizmetlerin alkollü içeceklere isabet eden kısmı hariç),

25- **(05.02.2008 tarih ve 2008/13234 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişen sıra. Yürürlük: 09.02.2008)** Otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmeti (1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan işletme belgesi almış seyahat acenteleri tarafından müşteriye aktarılan geceleme hizmet tutarı ve bu hizmete ilişkin aracılık bedellerine de konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmetlerinin ait olduğu oran uygulanır. Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinden yararlanmayanlara verilen tüm hizmetler ile geceleme hizmetiyle beraber verilen ancak ayrıca belgelendirilen ya da geceleme hizmetine ait belgede ayrıca fiyatlandırılan hizmetler bu sıra kapsamında yer almamaktadır. Ancak geceleme hizmeti kapsamında verilmesi ve geceleme bedeline dahil edilmesi mutlak olan diğer hizmetler bu sıra kapsamında yer almakla birlikte bu şekilde belirlenen geceleme bedeli içinde sunulan alkollü içeceklere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi tutarları, hizmeti sunanlar tarafından indirim konusu yapılamaz.),

26- Yaşlı, sakat ve düşkünler için bakım ve huzurevleri ile yetimhanelerde verilen hizmetler,

27- Belediyeler veya bunların iktisadi işletmeleri tarafından verilen atık su hizmetleri.

28- **(05.02.2008 tarih ve 2008/13234 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen sıra. Yürürlük: 09.02.2008)** 18.12.2007 tarihli 2007/13007 sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin;

|                  |  |
|------------------|--|
| 8424.81          | Tarıma ve bahçeciliğe ait olanlar (sıvı veya toz halindeki maddeleri püskürtmeye dağıtmaya veya pülverize etmeye mahsus mekanik cihazlar |
| 8428.20.30.90.00 | Diğerleri (Tarımda kullanılmak üzere özel olarak imal edilmiş pnömatik elevatörler ve konveyörler)                                       |
| 8428.90.71.00.00 | Zirai traktörlere takılmak üzere imal edilenler (Tarımda kullanılmak üzere özel olarak imal edilmiş yükleyiciler                         |
| 8428.90.95.90.11 | Zirai traktörler için hidrolik kaldırıncılar   |
| 8432.10          | Pulluklar  |
| 8432.21.00.00.00 | Diskli tırmıklar (diskorolar)  |
| 8432.29          | Diğerleri: (Tırmıklar, skarifikatörler, kültivatörler, zararlı otları ayıklayan makineler, çapa makineleri)                              |
| 8432.30          | Ekim ve dikim makineleri   |
| 8432.40          | Gübreleme makine ve cihazları  |
| 8433.20          | Çayır biçme makineleri (traktörlere monte edilen parmaklı biçme makineleri dahil)  |
| 8433.30          | Ot hazırlama makine ve cihazları   |
| 8433.40          | Ot ve saman balyalama makine ve cihazları (ot ve samanları toplayıp demet veya balya yapmaya mahsus olanlar dahil)                       |
| 8433.51.00.00.00 | Biçer döverler   |
| 8433.52          | Diğer harman makine ve cihazları   |
| 8433.53          | Kök ve yumru sökme makineleri  |
| 8433.59.11.00.00 | Kendinden hareketli olanlar (silaj makinesi)   |
| 8433.59.19.00.00 | Diğerleri (silaj makinesi)   |
| 8433.59.30.00.11 | Ortak makineleri (biçerler)  |
| 8433.59.30.00.12 | Biçer toplarlar  |
| 8433.59.30.00.13 | Biçer bağlarlar  |
| 8433.59.80.00.11 | Pamuk hasat makinesi   |
| 8433.59.80.00.12 | Mısır hasat makinesi   |
| 8433.59.80.00.13 | Mısır toplama ve daneleme makineleri   |
| 8433.59.80.00.19 | Diğerleri (diğer hasat ve harman makine ve cihazları)  |
| 8433.90          | Aksam ve parçalar (84.33 pozisyonundaki makina ve cihazlara ait olanlar) (2009/14812 BKK ile eklenen satır. Yürürlük 30.03.2009)         |
| 8434.10.00.00.00 | Süt sağma makineleri   |
| 8436.10.00.00.00 | Hayvan yemleri hazırlamaya mahsus makine ve cihazlar   |
| 8436.80.91.00.00 | Otomatik yalaklar  |
| 8436.80.99.00.11 | Arıcılığa mahsus bal mumunu petek yapan makine ve cihazlar   |
| 8436.80.99.00.12 | Arıcılığa mahsus diğer makine ve cihazlar  |
| 8436.80.99.00.13 | Mekanik hayvan kırkma makineleri (elle çalışanlar hariç)   |
| 8510.20.00.00.12 | Hayvan kırkma makineleri   |
| 8701.10.00.00.00 | Motokültörler  |
| 8701.90.11.00.00 | Motor gücü 18 kW.ı geçmeyenler (traktörler)  |
| 8701.90.20.00.00 | Motor gücü 18 kW.ı geçen fakat 37kW.ı geçmeyen (traktörler)  |
| 8701.90.25.00.00 | Motor gücü 37 kW.ı geçen fakat 59kW.ı geçmeyen (traktörler)  |
| 8701.90.31.00.00 | Motor gücü 59 kW.ı geçen fakat 75kW.ı geçmeyenler (traktörler)   |
| 8701.90.35.00.00 | Motor gücü 75kW.ı geçen fakat 90kW.ı geçmeyenler (traktörler)  |
| 8701.90.39.00.00 | Motor gücü 90kW.ı geçenler (traktörler)  |
| 8716.20.00.00.00 | Tarımda kullanılmaya mahsus kendinden yüklemeli veya boşaltmalı römork ve yan römorklar  |

gümrük tarife istatistik pozisyon numaralarında yer alan mallar.

**29- (31.03.2008 tarih ve 2008/13426 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen sıra. Yürürlük: 07.04.2008)** 18/12/2007 tarihli ve 2007/13007 sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin;

|                   |  |
|-------------------|--|
| 84.29.52.10.00.00 | Paletli ekskavatörler (kulesi 360 derece dönebilen)  |
| 84.29.52.90.00.11 | Lastik tekerlekli olanlar (kulesi 360 derece dönebilen makina ve cihazlar)   |
| 84.29.59.00.10.11 | Beko loder   |
| 84.47             | Örgü makinaları, dikiş-trikotaj makinaları ve gipe edilmiş iplik, tül, dantela, işleme, şeritçi ve kaytancı eşyası veya file imaline mahsus makina ve cihazlar ve püskül, ponpon makina ve cihazları   |
| 84.52.10          | Ev tipi dikiş makinaları   |
| 84.52.21.00.00.00 | Otomatik üniteler (diğer dikiş makinaları)   |
| 84.52.29.00.00.00 | Diğerleri (diğer dikiş makinaları)   |
| 84.58             | Metal işlemeye mahsus torna tezgahları (tornalama merkezleri dahil)  |
| 84.59             | Metalleri talaş kaldırmak suretiyle delmeye, raybalamaya, frezelemeye, diş açmaya veya vida yuvası açmaya mahsus takım tezgahları (kızaklı işlem üniteleri dahil) [84.58 pozisyonundaki torna tezgahları (tornalama merkezleri dahil) hariç] |

gümrük tarife istatistik pozisyon numaralarında yer alan mallar.

25.12.2008 tarihli ve 2008/14483 sayılı İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin gümrük tarife istatistik pozisyon numaralarında yer alan aşağıdaki malların 30.03.2009-30.06.2009 döneminde tesliminde % 8 oranında KDV uygulanacaktır. (2009/14812 BKK. Yürürlük 30.03.2009)

|                  |  |
|------------------|--|
| 84.13            | Sıvılar için pompalar (ölçü tertibatı olsun olmasın); sıvı elevatörleri (Aksam ve parçalar hariç)  |
| 84.29            | Kendinden hareketli buldozerler, angledozerler, greyderler, toprak tesviyesine mahsus makinalar, skreyperler, mekanik küreyiciler, ekskavatörler, küreyici yükleyiciler, sıkıştırma işini tokmaklamak suretiyle yapan makinalar ve yol silindirleri (8429.52.10.00.00, 8429.52.90.00.11, 8429.59.00.10.11 hariç) |
| 8432.80.00.00.19 | Diğerleri (Öğütme ve sap parçalama - malçlama makinaları)  |
| 8434.20          | Sütçülükte kullanılan makina ve cihazlar   |
| 8435.10.00.00.11 | Üzüm sıkma presleri  |
| 8435.10.00.00.12 | Meyva sularını çıkarmaya mahsus presler  |
| 8435.10.00.00.19 | Diğerleri (fulvarlar ve benzeri makine ve cihazlar)  |
| 84.37            | Tohumların, hububatın, kuru baklagillerin temizlenmesine, tasnif edilmesine veya ayıklanmasına mahsus makina ve cihazlar; kuru baklagillerin veya hububatın öğütülmesine veya işlenmesine mahsus makina ve cihazlar (çiftlik tipi makina ve cihazlar hariç) (Aksam ve parçalar hariç)                            |
| 84.40            | Cilt makinaları ve kitap formalarını dikmeye mahsus makinalar (münferit yaprakları dikmeye mahsus makinalar dahil) (Aksam ve parçalar hariç)   |
| 84.41            | Kağıt hamuru, kağıt veya kartonun işlenmesine mahsus diğer makina ve cihazlar (her cins kesme makina ve cihazları dahil) (Aksam ve parçalar hariç)   |



|                  |   |
|------------------|---|
| 8443.31          | Baskı, kopyalama veya faks geçiş fonksiyonlarının iki veya daha fazlasını yapan, otomatik bilgi işlem makinalarına veya networke bağlanabilen makinalar   |
| 8443.32          | Diğerleri, otomatik bilgi işlem makinalarına veya networke bağlanabilen makinalar (sivil hava taşıtlarında kullanılmaya mahsus olanlar hariç)   |
| 8443.39          | Diğerleri (diğer baskı, kopyalama ve fax makinaları)  |
| 8451.10.00.00.00 | Kuru temizleme makinaları   |
| 8451.30          | Ütü makinaları ve presler (Isı ile yapıştıran presler dahil)  |
| 84.53            | Post, deri ve köselelerin hazırlanması, dabaklanması veya işlenmesi, deri veya köseleden yapılan ayakkabı veya diğer eşyanın imaline veya tamine mahsus makina ve cihazlar (dikiş makinaları hariç) (Aksam ve parçalar hariç)   |
| 84.54            | Metalürjide veya metal dökümhanelerinde kullanılan tav ocakları, döküm potaları, külçe kalıpları ve döküm makinaları (Aksam ve parçalar hariç)  |
| 84.55            | Metalleri haddeleme makinaları ve bunların silindirleri (Aksam ve parçalar hariç)   |
| 84.56            | Herhangi bir maddenin aşındırılarak, lazerle, diğer ışın veya foton ışınıyla, ultrasonik, elektro -erozyon, elektro -kimyasal, elektron ışını, iyonik ışın veya plazma arkı yöntemleri ile işlenmesine mahsus makina ve aletler   |
| 84.57            | Metal işlemeye mahsus işleme merkezleri, tek istasyonlu tezgahlar ve çok istasyonlu transfer tezgahları   |
| 84.60            | Metalleri veya sermetleri taşlama taşları, aşındırıcılar veya parlatma ürünleri vasıtasıyla işleyen çapak alma, bileme, taşlama, honlama, lepleme, parlatma veya başka şekilde tamamlama işlemlerine mahsus tezgahlar (84.61 pozisyonundaki dişli açma, dişli taşlama veya dişli tamamlama tezgahları hariç)  |
| 84.61            | Metalleri veya sermetleri talaş kaldırarak işleyen, tarifenin başka bir yerinde belirtilmeyen veya yer almayan planya, vargel, yiv açma, broş, dişli açma, dişli taşlama veya dişli tamamlama tezgahları, testere, dilme tezgahları ve diğer takım tezgahları   |
| 84.62            | Metalleri dövme, çekiçleme veya kalıpta dövme suretiyle işlemeye mahsus takım tezgahları (presler dahil); metalleri kavislendirmeye, katlamaya, düzeltmeye, makasla kesmeye, zımbalı kesmeye, taslak çıkartmaya veya şataflamaya mahsus takım tezgahları (presler dahil); metalleri veya metal karbürleri işlemeye mahsus yukarıda sayılmayan presler |
| 84.63            | Metalleri veya sermetleri talaş kaldırmadan işlemeye mahsus diğer makinalar   |
| 84.64            | Taş, seramik, beton, asbestli çimento veya benzeri mineral maddeleri işlemeye veya camı soğuk olarak işlemeye mahsus makinalar  |
| 84.65            | Ağaç, mantar, kemik, sert kauçuk, sert plastik maddeler veya benzeri sert maddeleri işlemeye mahsus makinalar (Çivi çakma, zımbalama, yapıştırma veya başka şekilde birleştirmeye mahsus makinalar dahil)   |
| 84.67            | El ile kullanılan, pnömatik, hidrolik veya elektrikli ya da elektriksiz kendinden motorlu olan aletler (Aksam ve parçalar hariç)  |
| 84.68            | Lehim ve kaynak yapmaya mahsus makina ve cihazlar (kesmeye elverişli olsun olmasın) (85.15 pozisyonundakiler hariç); gazla çalışan satıh tavlama mahsus makina ve cihazlar (Aksam ve parçalar hariç)  |

|                  |   |
|------------------|---|
| 84.69            | Yazı makinaları (84.43 pozisyonundaki yazıcılar hariç) ve kelime işlem makinaları   |
| 8470.10.00.00.00 | Harici bir elektrikli güç kaynağı olmaksızın çalışabilen elektronik hesap makinaları ve hesaplama fonksiyonu olup verilen bilgileri kaydeden, kaydedilen bilgileri yeniden veren ve gösteren cep tipi makinalar                               |
| 8470.21.00.00.00 | Yazma tertibatı olanlar (Elektronik hesap makinaları)   |
| 8470.29.00.00.00 | Diğerleri (Elektronik hesap makinaları)   |
| 8470.30.00.00.00 | Diğer hesap makinaları  |
| 8471.30.00.00.00 | Portatif otomatik bilgi işlem makinaları (En az bir merkezi işlem birimi, bir klavye ve bir ekrandan oluşan ve ağırlığı 10 kg.ı geçmeyenler)  |
| 8471.41          | Aynı kabin içinde en az bir merkezi işlem birimi ve bir giriş bir çıkış birimi bulunanlar (birbirlerine bağlı olsun olmasın)<br>(Sivil hava taşıtlarında kullanılmaya mahsus olanlar hariç)   |
| 8471.49          | Diğerleri (Sistem halinde getirilenler) (Sivil hava taşıtlarında kullanılmaya mahsus olanlar hariç)   |
| 8471.50          | 8471.41 veya 8471.49 alt pozisyonlarında yer alanların dışındaki bilgi işlem birimleri (aynı kabin içinde bellek birimi, giriş birimi, çıkış biriminden bir veya ikisini içersin içermesin) (Yalnız masaüstü otomatik bilgi işlem makinaları) |
| 8471.60          | Giriş birimleri ve çıkış birimleri (aynı kabin içinde bellek birimi içersin içermesin) (Sivil hava taşıtlarında kullanılmaya mahsus olanlar hariç)  |
| 8471.70          | Bellek birimleri (Sivil hava taşıtlarında kullanılmaya mahsus olanlar hariç) (Yalnız masaüstü otomatik bilgi işlem makinalarına ait olanlar)  |
| 8471.80.00.00.00 | Otomatik bilgi işlem makinalarının diğer birimleri  |
| 8516.40          | Elektrikli ütüler   |
| 8528.41.00.00.00 | Sadece veya esas itibariyle 84.71 pozisyonunda yer alan otomatik bilgi işlem makinalarında kullanılan türde olanlar   |
| 8528.51.00.00.00 | Sadece veya esas itibariyle 84.71 pozisyonunda yer alan otomatik bilgi işlem makinalarında kullanılan türde olanlar   |
| 8528.61.00.00.00 | Sadece veya esas itibariyle 84.71 pozisyonunda yer alan otomatik bilgi işlem makinalarında kullanılan türde olanlar   |
| 8539.31.90.00.11 | Simit şeklinde olanlar (Deşarj ampulleri)   |
| 8539.31.90.00.19 | Diğerleri (Deşarj ampulleri)  |
| 9401.40.00.00.00 | Yatak haline getirilebilen oturmaya mahsus mobilyalar<br>(kamp veya bahçede kullanılanlar hariç)  |
| 9401.51.00.00.00 | Bambu veya hintkamışından (Roten kamışı, sepetçi söğüdü, bambu veya benzeri maddelerden oturmaya mahsus mobilyalar)   |
| 9401.59.00.00.00 | Diğerleri (Roten kamışı, sepetçi söğüdü, bambu veya benzeri maddelerden oturmaya mahsus mobilyalar)   |
| 9401.61.00.00.00 | İçleri doldurulmuş, kaplanmış olanlar   |

|                  |  |
|------------------|--|
|                  | (Ahşap iskeletli oturmaya mahsus diğer mobilyalar)   |
| 9401.69.00.00.00 | Diğerleri (Ahşap iskeletli oturmaya mahsus diğer mobilyalar)   |
| 9401.71.00.00.00 | İçleri doldurulmuş, kaplanmış olanlar<br>(Metal iskeletli oturmaya mahsus diğer mobilyalar)  |
| 9401.79.00.00.00 | Diğerleri (Metal iskeletli oturmaya mahsus diğer mobilyalar)   |
| 9401.80.00.00.00 | Oturmaya mahsus diğer mobilyalar   |
| 9403.10          | Bürolarda kullanılan türden metal mobilyalar   |
| 9403.20          | Metalden diğer mobilyalar  |
| 9403.30          | Bürolarda kullanılan türden ahşap mobilyalar   |
| 9403.40          | Mutfaklarda kullanılan türden ahşap mobilyalar   |
| 9403.50.00.00.00 | Yatak odalarında kullanılan türden ahşap mobilyalar  |
| 9403.60          | Diğer ahşap mobilyalar   |
| 9403.70.00.00.00 | Plastik maddelerden mobilyalar   |
| 9404.10          | Şilte mesnetleri   |
| 9404.21          | Gözenekli kauçuktan veya plastik maddelerden olanlar<br>(kaplanmış olsun olmasın) (Şilteler)   |
| 9404.29          | Diğer maddelerden olanlar (Şilteler)   |
| 9405.10          | Avizeler, tavan ve duvar için aydınlatma cihazları<br>(kamuya açık alanların ve yolların aydınlatılmasında kullanılanlar hariç)<br>(9405.10.50.10.11 Kristal avizeler hariç) |
| 9405.20          | Masa, yazı masası, yatak odası komodinleri ve benzerlerinin üzerine konulan<br>elektrikli lambalar ve ayaklı lambalar  |

- 17.03.2009-15.06.2009 döneminde gerçekleştirilen net alanı 150 metrekare ve üzeri konut teslimlerinde KDV oranı % 8 olarak belirlenmiştir. (2009/14802 BKK Yürürlük 17.03.2009)

- 30.03.2009-30.06.2009 döneminde gerçekleştirilen işyeri (bina ve/veya bağımsız bölüm şeklinde olanlar) teslimlerinde KDV oranı % 8 olarak belirlenmiştir. (2009/14812 BKK Yürürlük 30.03.2009)

## 6. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

### 6.1 Özel tüketim vergisinin konusunu teşkil eden işlemler

Özel tüketim vergisinin konusunu, ÖTV kapsamına giren malların teslimi, ilk iktisabı veya ithali oluşturmaktadır. ÖTV kapsamına giren mallar, Kanun'a ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerde Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer alan Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (GTİP) numaraları itibariyle tespit edilmiş olup, bu malların tarife numaralarında veya tanımlarında ÖTV Kanunu'na ekli listeler dışında yapılacak değişiklikler ÖTV Kanunu'nun uygulanmasında hüküm ifade etmemektedir.

ÖTV Kanunu'nun 1. maddesinde, verginin konusuna giren malların bir defaya mahsus olmak üzere vergiye tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle tesliminde, ilk iktisabında veya ithalinde ÖTV ödenen malların daha sonraki teslimlerinde vergi uygulanmayacaktır.

(I) sayılı listedeki mallar için verginin konusu, bu malların ithalatçıları veya rafineriler de dahil olmak üzere imalatçıları tarafından teslimi veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışlarıdır. Petrol ürünleri ve doğalgaz türevlerinden oluşan (I) sayılı liste, (A) ve (B) cetvellerinden meydana gelmektedir.

(II) sayılı listede, ÖTV Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce ilk iktisaplarında taşıt alım vergisi ve ek taşıt alım vergisi uygulanan motorlu taşıtlar (traktör hariç) ile bahsi geçen vergilere tabi olmamakla birlikte bu Kanun'un yürürlüğe girmesinden önce yükseltilmiş oranda katma değer vergisi uygulanan taşıtlar yer almaktadır. Bu araçların aksam ve parçaları ise ÖTV'ye tabi değildir.

Kanun'a ekli (II) sayılı listede yer alan motorlu taşıt araçları, kayıt ve tescile tabi olanlar ile olmayanlar şeklinde iki gruba ayrılmaktadır. Verginin konusuna kayıt ve tescile tabi olan araçların ilk iktisabı, olmayanların ise ithali veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı girmektedir.

(III) sayılı listede yer alan mallar için verginin konusu, bunların ithali, imalatçıları tarafından teslimi veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışlarıdır. Bu listede; kolalı gazoz, alkollü içkiler, sigara, sigarillo, puro gibi tütün mamulleri ile içilen, çiğnenen veya enfiye olarak kullanılan tütün mamulleri yer almaktadır.

(IV) sayılı listedeki malların ithali veya imalatçıları tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı verginin konusunu oluşturmaktadır. Bu listedeki mallar; havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler, itriyat ve parfümeri ürünleri, kürkten giyim eşyası ve aksesuarlar, kristal sofralar ve mutfak eşyaları, değerli taşlar ve bunlardan mamul ziynet eşyaları, beyaz eşyalar, ses ve görüntü cihazları, telsiz-telefon cihazları, kristal avizeler, fildişi, kemik, bağa, boynuz gibi hayvansal maddelerden mamul eşya, silahlar, oyun makine ve aletleri ile muzır neşriyat kapsamında bulunan yayınlar olarak sayılabilir.

### 6.2 Vergiyi doğuran olay

Özel tüketim vergisinde, vergiyi doğuran olay, işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı tayin ve tespit edilmiştir.

Daha açık bir ifade ile, vergiyi doğuran olay; (I) sayılı listedeki malların imalatçıları ve ithalatçıları tarafından teslimi; (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların ithali veya bunları imal edenler tarafından teslimidir.

Ayrıca (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışında da vergiyi doğuran olay malın teslimidir.

(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için vergiyi doğuran olay, bu malların ilk iktisabıdır.

Bunun yanında, malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olayın fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.

Kısım kısım mal teslim edilmesinin mutad olduğu veya bu hususta mutabık kalındığı hallerde vergiyi doğuran olay, her bir kısmın teslimidir.

Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda vergiyi doğuran olay, malların alıcıya teslimidir.

İthalatta vergiyi doğuran olay, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre gümrük yükümlülüğünün (vergi ödeme mükellefiyetinin) doğması, ithalat vergilerine tâbi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir.

### **6.3 Özel tüketim vergisinin mükellefi**

ÖTV Kanunu'na ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlarda ÖTV'nin mükellefi, motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir. Buna göre Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olan araçların satışını yapan fabrika, ana bayi, bölge bayii, bayi, yetkili satıcı ve acenteler ile Maliye Bakanlığı'nca motorlu araç ticaretiyle uğraştığına dair belge verilenler ÖTV mükellefidir. Kayıt ve tescile tabi araçların ithalinde mükellef, bu araçları kullanmak, aktifte almak veya kayıt ve tescil ettirmek üzere ithal edenlerdir.

(II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi olmayan araçlar ile (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallarda verginin mükellefi; bu malları imal, inşa veya ithal edenler ya da ÖTV uygulanmadan önce bu malların müzayede suretiyle satışını gerçekleştirenlerdir.

### **6.4 Vergi sorumlusu**

ÖTV mükelleflerinin Türkiye'de ikametgahının, işyerinin, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde, verginin konusuna giren malları mükelleften teslim alanlar veya adına hareket edenler, ÖTV'nin beyanı ve ödenmesiyle ilgili ödevlerin yerine getirilmesinden mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

ÖTV Kanunu'nun 4. maddesi uyarınca, belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflerin de maddede belirtilen şartlarla bu mallara ilişkin ÖTV'yi ödeme zorunlulukları bulunmaktadır.

Bunun dışında, ÖTV Kanunu'nun 13. maddesinin 1 numaralı fıkrası ile rafineriler, kendilerine fason olarak rafine ettirilen ham petrolden elde edilen (I) sayılı listedeki petrol ürünlerinin tesliminde doğacak olan ÖTV'nin ödenmesinden, ham petrolü ithal edenlerle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

Aynı maddenin 2 numaralı fıkrasına göre, (I) sayılı listedeki malları teslim alanlar, bu malları daha yüksek tutarda vergiye tabi bir mal olarak kullanmak veya üçüncü kişilere satmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet verilerse, ziyaa uğratılan vergi kendilerinden vergi ziyai cezası uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir.

Kanun'un 13. maddesinin 3 numaralı fıkrası, vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla (II) sayılı listedeki malların ilk iktisabı, teslimi veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştirenlerin, bu işlemlerden önce ÖTV'nin ödendiğini gösteren belgeleri aramak zorunda olduklarını hükme bağlamıştır. Bu sorumluluğu yerine getirmemek suretiyle gerekli verginin ödenmesinden önce işlem yapan gümrük memurları, kayıt ve tescile yetkili memurlar, motorlu araç ticareti yapanlar, bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştiren kişiler ile icra memurları ziyaa uğratılan vergi, vergi cezası ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulacaktır. Bu kişiler ödemek zorunda oldukları vergi, ceza ve faizler için mükellefe rücu hakkına sahip bulunmaktadırlar.

Kanun'un 13. maddesinin 4 numaralı fıkrasında ise ihraç edilmek üzere üretilenler hariç olmak üzere, Vergi Usul Kanunu uyarınca kullanma zorunluluğu getirilen özel etiketi veya işareti olmayan veya Petrol Piyasası Kanunu uyarınca kullanma zorunluluğu getirilen ulusal markeri bulunmayan yada standartlara uygun olmayan ÖTV'ye tabi malları bulundurduğu tespit edilen işyeri sahibi adına, tespit tarihindeki malların emsal bedeli veya miktarı üzerinden re'sen ÖTV tarh edileceği hükmü bulunmaktadır. Tarh edilen bu vergi asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergiden az olamayacaktır. Bu tarihyata ayrıca vergi ziyai cezası da kesilecektir.

## **6.5 Özel tüketim vergisinin matrahı**

ÖTV Kanunu'nun 11. maddesinde verginin matrahının; ÖTV Kanunu'na ekli (II), (III) (tütün mamulleri hariç) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalinde, ilk iktisabında veya tesliminde hesaplanacak ÖTV hariç olmak üzere, KDV matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül edeceği hükme bağlanmıştır.

ÖTV matrahına esas alınacak olan KDV matrahının tespitinde, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20 ila 27. maddeleri hükümleri ile bu hükümlere ilişkin Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamaların dikkate alınacağı tabiidir. KDV matrahı, teslim veya ithal edilen malın bedeli ile birlikte vergi, resim, harç, pay ve fon gibi unsurları da kapsadığından, yukarıda açıklandığı şekilde tespit edilen KDV matrahına ÖTV de dahil olacaktır.

(III) sayılı listedeki mallardan tütün mamullerinde ise ÖTV'nin matrahı, bu mamullerin nihai tüketicilere perakende satış fiyatı olarak belirlenmiştir.

(III) sayılı listedeki mallar için asgari maktu vergi tutarlarına göre hesaplanacak vergi tutarından az olmamak kaydıyla yalnızca nispi vergi uygulanmaktadır.

Anılan maddede, (I) sayılı listedeki mallar için maktu vergi tutarları belirleneceği açıklanmıştır.

## 6.6 Vergi oranı / tutarı

ÖTV Kanunu'nun 12. maddesinin 1 numaralı fıkrasında, ÖTV Kanunu'na ekli listelerde yer alan mallardan karşılıklarında belirtilen tutar ve/veya oranlarda ÖTV alınacağı hükme bağlanmış olup, (I) sayılı listedeki mallar için litre, kilogram veya metreküp birimleri itibarıyla maktu vergi tutarları, (II) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar için nispi vergi oranları, (III) sayılı listedeki mallar için de (belirlenen asgari maktu vergi tutarlarından az olmamak kaydıyla) nispi vergi oranları belirlenmiştir.

### 6.6.1 Taşıt araçlarında vergi matrahının hesabı

5677 sayılı Kanun ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12. maddesine 1 Temmuz 2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere bir paragraf eklenmiştir. Bu paragrafta taşıt araçlarında vergi matrahının hesaplanması hakkında hüküm yer almaktadır.

Buna göre (II) sayılı listedeki mallardan alınacak vergi, mükellefin bu malı alış bedeli üzerinden, malın tabi olduğu orana göre hesaplanan vergi tutarından az olamayacaktır. İthalatçıların alış bedeli olarak, ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahı esas alınacaktır. Verginin alış bedeli üzerinden hesaplandığı durumlarda, mükellefin malı teslim tarihine kadar bu malı mükellefe teslim eden tarafından yüzde 10'a kadar yapılan indirimler alış bedelinden de indirilebilecektir.

Bu hükmün uygulanmasına ilişkin açıklamalar ise 14 seri numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği'nde yapılmıştır. Buna göre, mükelleflerin teslim ettikleri (II) sayılı listedeki mallara ilişkin hesapladıkları (varsa ticari teamüllere uygun iskonto tutarının da düşülmesi sonucu oluşan) ÖTV'nin matrahı alış bedelinden daha düşük ise, ÖTV alış bedeli üzerinden hesaplanacaktır. Bu malların mükellef tarafından teslim tarihine kadar, malları mükellefe satanların satış bedeli üzerinden indirim yapmış olması halinde, mükellefin alış bedelinin %10'unu aşmamak üzere yapılan indirim tutarının düşülmesi sonucu kalan tutar ÖTV'nin matrahının tespitinde dikkate alınacaktır. Mükellefin satış bedelinin ÖTV matrahının tespitinde dikkate alınacak olan bu tutardan düşük olması halinde, ÖTV matrahının tespitinde dikkate alınan bu tutar üzerinden ÖTV hesaplanacaktır.

### Örnek

Otomobil bayii (A), distribütör (B)'den KDV hariç 20.000 TL'ye motor silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup>'ün altında olan bir otomobil satın almıştır. (A) bu otomobili satmadan önce, distribütör (B) bu otomobil için 3.000 TL'lik indirim yapmıştır. Daha sonra (A) bu otomobili müşterisi (C)'ye ÖTV ve KDV hariç 17.000 TL'ye satmıştır. Bu durumda otomobil bayii (A), alıcı (C) adına düzenleyeceği satış faturasında ÖTV ve KDV'yi aşağıdaki şekilde hesaplayacaktır.

|  |              |
|--|--------------|
| - Otomobilin vergisiz satış bedeli                                     | 17.000,00 TL |
| - (B)'nin (A)'ya yaptığı indirim tutarı                                | 3.000,00 TL  |
| - Alış bedelinden indirilebilecek tutar (20.000 x %10)                 | 2.000,00 TL  |
| - ÖTV matrahının tespitinde dikkate alınacak tutar<br>(20.000 – 2.000) | 18.000,00 TL |
| - Hesaplanan ÖTV (18.000 x % 37)                                       | 6.660,00 TL  |
| - KDV matrahı (17.000 + 6.660)   | 23.660,00 TL |
| - KDV (23.660 x %18)   | 4.258,80 TL  |
| - Toplam satış bedeli  | 27.918,80 TL |

### **6.6.2 (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmasında vergi tutarı**

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8/1. maddesinde, Kanun'a ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların, (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler tarafından tesliminde, tarh ve tahakkuk ettirilen ÖTV'nin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmının teminat alınmak suretiyle tecil edileceği hükmü yer almaktadır.

### **6.6.3 İhraç edilecek elektrik üretiminde kullanılacak fuel oilde vergi oranı**

26.06.2006 tarih ve 2006/10798 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesinde 1 Temmuz 2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 2008/13672 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişiklik yapılmıştır.

Buna göre Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 2710.19.61.00.11, 2710.19.61.00.19, 2710.19.63.00.11, 2710.19.63.00.19, 2710.19.65.00.11, 2710.19.65.00.19, 2710.19.69.00.11 ve 2710.19.69.00.99 GTİP numaralı malların (fuel oil), ihraç edilecek elektrik üretiminde kullanılmak üzere tesliminde özel tüketim vergisi tutarı sıfıra indirilmiştir.

### **6.6.4 Harmanlama amacıyla biodizel tesliminde vergi oranı**

05.06.2006 tarih ve 2006/11202 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda, 1 Temmuz 2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 2008/13672 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişiklik yapılmıştır.

Buna göre Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 3824.90.97.90.54 GTİP numaralı "oto biodizel" isimli malın, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunca biodizel üretimi için verilen "İşleme Lisansı" sahibi firmalar tarafından, yalnızca Türkiye'de üretilen tarım ürünlerinden elde edilmesi kaydıyla, 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.18, 2710.19.45.00.11, 2710.19.45.00.12, ve 2710.19.49.00.11 GTİP numaralarında yer alan mallar ile harmanlanmak üzere, Petrol Piyasası Kanunu'nda tanımlanan "Rafinerici" ve "Dağıtıcı" firmalara tesliminde, ÖTV tutarı sıfıra indirilmiştir.

Söz konusu Kararname'nin 2. maddesinde ise ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.19, 2710.19.45.00.11 ve 2710.19.49.00.11 GTİP numaraları ile yer alan mallar için belirlenen ÖTV tutarları, bu mallara yalnızca Türkiye'de üretilen tarım ürünlerinden elde edilen 3824.90.97.90.54 GTİP numaralı "oto biodizel" in karıştırılmış olması halinde, karıştırılan malın miktarının karışım miktarına oranı kadar eksik



uygulanacağı belirtilmektedir. Bu orana göre belirlenen vergi tutarları, 3824.90.97.90.54 GTİP numaralı "oto biodizel"i ihtiva etmeyen 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.18, 2710.19.45.00.11, 2710.19.45.00.12, ve 2710.19.49.00.11 GTİP numaralarında yer alan mallar için belirlenmiş olan vergi tutarlarının % 98'inden az olamayacaktır.

## 6.7 Vergilendirme dönemi ve beyan

Kanun'un 14. maddesinde, mal grupları itibarıyla farklı vergilendirme dönemleri tespit edilmiştir. Buna göre (I) sayılı listede yer alan malların teslimlerinde vergilendirme dönemi, her ayın ilk 15 günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönemlerden oluşmaktadır. (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listede yer alan mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların tesliminde vergilendirme dönemi, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleri olarak belirlenmiştir.

(II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi taşıtlarda ise vergilendirme dönemi söz konusu olmayıp, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce verginin beyanı ve ödenmesi gerekmektedir.

ÖTV mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan malların mükellefleri hariç olmak üzere ÖTV mükellefleri, bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmasa dahi bu dönemle ilgili olarak beyanname vermek zorundadırlar. Ancak, müzayede suretiyle satış yapanlar ile kendisine Kanun'un 4. maddesi uyarınca vergi sorumluluğu yüklenen kimselerin, vergiye tabi işlemlerin bulunmadığı vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak beyanname verme zorunlulukları yoktur.

Malın ithalinde ÖTV, ilgili gümrük idaresince hesaplanarak gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe, kanuni temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edilir. Bu vergi ithalat vergileri ile aynı zamanda ödenir.

Kanun'a ekli (I) sayılı listedeki mallara ait (1) numaralı ÖTV beyannamesi, vergilendirme dönemini izleyen **10. günü** akşamına kadar; (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlara ait (2B) numaralı, (III) sayılı listedeki mallara ait (3) numaralı ve (IV) sayılı listedeki mallara ait (4) numaralı ÖTV beyannameleri ise vergilendirme dönemini izleyen ayın **15. günü** akşamına kadar, KDV yönünden bağlı bulunulan vergi dairesine verilir.

(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabında düzenlenecek (2A) numaralı ÖTV beyannamesi, ilk iktisaptan önce, bu işlemlerin yapıldığı yerde tek vergi dairesi varsa bu vergi dairesine, birden fazla vergi dairesi varsa motorlu taşıtlar vergisi ile görevli vergi dairesine verilir. Bu mallar için ilk iktisap işleminden sonra vade farkı uygulanması halinde, vade farkı üzerinden hesaplanacak vergi, ilk iktisaptaki beyannameye atıfta bulunularak, bu beyanname bilgilerine göre düzenlenecek beyanname ile aynı vergi dairesine beyan edilecek ve ödenecektir. Vade farkı için düzenlenen beyannameye matrah olarak tahakkuk ettirilen vade farkının yazılacağı tabiidir.

Öte yandan, ÖTV Kanunu'nun 14. maddesinin 5 numaralı fıkrasının Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak, sürekli ÖTV mükellefiyeti gerektiren faaliyeti olmayan kişi veya kurumların müzayede suretiyle yaptıkları satışlardan doğan vergiyi, satış bedelini tahsil ettikleri gün mesai

saati bitimine kadar beyan etmeleri ve vergiyi de bu süre içinde ödemeleri uygun görülmüştür. Ayrıca, Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğü'nün (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanları Gümrük Kanunu'nun 177 ila 180. maddeleri uyarınca satışından doğan verginin, takvim yılının birer aylık dönemleri itibarıyla, takip eden ayın 15. günü akşamına kadar işlemlerin yapıldığı yerde tek vergi dairesi varsa bu vergi dairesine, birden fazla vergi dairesi varsa motorlu taşıtlar vergisi ile görevli vergi dairesine (2B) numaralı ÖTV beyannamesi ile beyan etmesi ve vergiyi de bu süre içinde ödemesi uygun görülmüştür. Anılan kuruluş, bu kapsamda satışını yaptığı her bir motorlu taşıt aracı için "ÖTV Ödeme Belgesi" düzenleyerek alıcıya verecektir. Taşıt aracının kayıt ve tescilinde bu belgeye göre işlem yapılacak, ayrıca vergi dairesince düzenlenmiş "ÖTV Ödeme Belgesi" aranılmayacaktır. Düzenlenen ÖTV ödeme belgelerinin birer örneği, ilgili döneme ait (2B) numaralı beyanname ile birlikte vergi dairesine verilecektir.

Özel tüketim vergisi beyannamelerinin (2/a beyannamesi hariç), elektronik ortamda gönderilmesi mecburidir.

Maliye Bakanlığı'nca hazırlanarak, 30 Haziran 2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan (1) sıra numaralı Mali Tatil Uygulaması Hakkında Genel Tebliğ'de, ilgili Kanunla verilen yetki kullanılarak, özel tüketim vergisine ilişkin olarak verilmesi gereken beyannamelerin verilme ve ödeme sürelerinin mali tatil uygulaması kapsamı dışında tutulmasına karar verilmiştir. Daha açık bir ifadeyle, ÖTV beyannamelerinin verilme sürelerinde ve ödeme tarihlerinde mali tatil uygulaması dolayısıyla herhangi bir uzatma söz konusu olmayacaktır.

## 6.8 ÖTV'nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi

ÖTV Kanunu'nun 15. maddesi hükmü uyarınca, vergiye tabi işlemlere ait ÖTV, düzenlenecek fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilecektir. Örneğin vergisiz satış fiyatı 260,00 TL ve % 6,7 oranında ÖTV'ye tabi olan bir malın faturası aşağıdaki şekilde düzenlenecektir.

|              |           |
|--------------|-----------|
| Satış bedeli | 260,00 TL |
| ÖTV (% 6,7)  | 17,42 TL  |
| Toplam       | 277,42 TL |
| KDV (% 18)   | 49,94 TL  |
| Genel toplam | 327,36 TL |

Öte yandan 22 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde, perakende mal satışı yapanlar ile hizmet ifa edenlerin mal satışlarına ve hizmetlerine ait etiket ve listelerdeki fiyatların KDV dahil tek tutar olarak ifade edileceği, yapılan teslim veya hizmetler için düzenlenecek fatura ve benzeri vesikalarda KDV'nin ayrıca gösterilmeyip, bedelin KDV dahil tek tutar olarak ifade edileceği, belgede "KDV dahildir" ibareli şerh bulunacağı belirtilmiştir.

Ancak ÖTV uygulanmamış olan malların perakende tesliminin söz konusu olduğu hallerde, mükellefçe düzenlenen fatura veya benzeri vesikalarda ÖTV'nin ve KDV'nin ayrıca gösterilmesi uygun görülmüştür.

Diğer taraftan ÖTV kapsamına giren malların ÖTV uygulanmadan önce müzayede suretiyle satışlarında düzenlenecek olan belgelerde de ÖTV'nin ayrıca gösterileceği tabiidir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 1. fıkrasında, vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya ÖTV'yi fatura veya benzeri belgelerde göstermeye hakkı olmadığı halde, düzenlediği belgelerde ÖTV'yi gösterenlerin söz konusu vergiyi beyan ve ödemekle mükellef oldukları hükmü yer almaktadır. Maddenin devamında ise bu hükmün borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir tutarı gösteren mükellefler için de geçerli olduğu belirtilmektedir.

(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların, veraset yoluyla intikaller hariç ilk iktisabında istisna uygulanan malların istisnadan yararlananlar dışındakilerce iktisabında, ilk iktisabındaki matrah esas alınarak adına kayıt ve tescil işlemi yapıldan, kayıt ve tescili tarihinde geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınır.

13 seri nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde, mal ve hizmet teslimlerine ilişkin olarak düzenlenecek fatura ve fatura yerine geçen belgelerde aynı orana tabi birden fazla mal veya hizmet bedeli gösterildiğinde KDV'nin aynı orana tabi mal ve hizmetlerin matrah toplamları dikkate alınarak hesaplanacağı; farklı orana tabi mal ve hizmetlerin aynı faturada gösterilmesi halinde ise KDV'nin her bir oranın matrah toplamı dikkate alınarak hesaplanacağı hüküm altına alınmıştır.

Ancak, ÖTV kapsamına giren mallar için düzenlenen fatura veya fatura yerine geçen belgelerde KDV uygulamasından farklı olarak her bir mal için ayrı ayrı ÖTV hesaplanması gerekmektedir.

## **6.9 Özel tüketim vergisinde istisnalar**

Özel tüketim vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ÖTV Kanunu ile ilgili mevzuat çerçevesinde düzenlenmiş olup, bahsi geçen istisna ve muafiyetler ancak ÖTV Kanunu'na hüküm eklenmek veya ÖTV Kanunu'nda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenmektedir. Dolayısıyla diğer Kanunlarda yer alan istisna ve muafiyet hükümleri özel tüketim vergisi bakımından geçersizdir. Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.

### **6.9.1 Mal ihracı**

ÖTV kapsamına giren malların ihracat teslimleri, Kanun'un 5. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde belirtilen şartlar dahilinde vergiden istisna edilmiştir.

ÖTV Kanunu'na ekli (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan araçlardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların ihracı halinde Türkiye'de ilk iktisap söz konusu olmayacağından, bu araçların ihracı ÖTV'nin konusuna girmemekte ve dolayısıyla ÖTV doğmamaktadır. Bu nedenle ihraç edilen araçlar için beyanname verilmeyecektir.

#### **6.9.1.1 ÖTV mükelleflerinin ihracat teslimleri**

Yurt dışındaki müşterilere teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkan mallar ÖTV'den istisna edilmiştir. Bu maddenin uygulanmasında yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir.

ÖTV kapsamına giren malları imal veya inşa edenler, sözü edilen malları yurt dışındaki büro, temsilcilik, acente veya benzeri kuruluşlarına buralarda kullanılmak veya satılmak üzere tesliminde de ihracat istisnasından yararlanacaktır. Yabancı bayraklı gemilere, yabancı hava yolu firmalarının hava taşıma araçlarına ve uluslararası sefer yapan yerli deniz ve hava taşıma araçlarına yapılan teslimler de ihracat teslimi olarak değerlendirilecektir. İhraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden Türkiye'deki kişi ya da kuruluşlara veya bizzat alıcıya işlenmek ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmek üzere Türkiye'de teslim edilen mallar için ihracat istisnası uygulanması mümkün değildir.

Yukarıdaki şartlara uygun olarak yapılacak ihracat teslimlerine ilişkin düzenlenecek faturada ÖTV hesaplanmayacaktır. Ancak ihraç konusu malların yurt dışına çıktığı, gümrük beyannamesinin aslı veya ilgili gümrük idaresi, noter ya da Yeminli Mali Müşavir tarafından onaylı örneği, ihracatın gerçekleştiği dönemdeki ÖTV beyannamesine eklenmek suretiyle tevsik edilecektir. İhraç edilen mallarla ilgili olarak KDV istisnası nedeniyle gümrük beyannamesinin KDV beyannamesine eklenmiş olması halinde, ÖTV beyanı için mükelleften ayrıca gümrük beyannamesi istenilmeyecek, vergi dairesine ibraz edilen bu beyannamenin şef ve müdür yardımcısı tarafından onaylı fotokopileri kullanılacaktır.

#### **6.9.1.2 ÖTV ödenerek satın alınan malların ihracı**

ÖTV Kanunu'nun 5. maddesinin 2 numaralı fıkrasında, ihraç edilen mallara ait alış faturaları veya benzeri belgelerde gösterilen ve beyan edilen ÖTV'nin ihracatçıya iade edilmesine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Bu hükme göre, ÖTV uygulanan malların ihraç edilmesi halinde bu verginin iadesi, sadece ÖTV mükelleflerinden satın alınan mallar için söz konusudur. ÖTV uygulanan safhadan sonraki satıcılardan alınan malların ihraç edilmesi halinde, alış belgelerinde görünmeyen ve malın fiyatına dahil edilmiş olan ÖTV iade edilmeyecektir.

Aynı şekilde ÖTV ödenerek ithal edilen malların ithalatçısı tarafından ihraç edilmesi halinde, gümrüğe ödenen ÖTV ithalatçı-ihracatçıya iade edilebilecek, ÖTV'yi gümrüğe ödeyen ithalatçıdan satın alınan malların ihraç edilmesi halinde ise ÖTV'nin iadesi söz konusu olmayacaktır.

İhraç edilen mallara ait ÖTV'nin iadesinin talep edilmesi halinde, aşağıdaki belgelerin ihracatçının KDV yönünden bağlı olduğu vergi dairesine ibrazı gerekmektedir.

- a. İhracatçı adına düzenlenen ve üzerinde ÖTV'nin gösterildiği fatura veya benzeri belge, ihraç edilen malların ithal edilmiş olması halinde ise ithalatta düzenlenen gümrük beyannamesi ve verginin ödendiğini gösteren gümrük makbuzu,
- b. İhraç edilen mala ait gümrük beyannamesi,
- c. İhraç edilen mala ilişkin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen fatura.

İlgili belgelerin asılları veya gümrük beyannamesi ile gümrük makbuzlarının ilgili gümrük idaresi noter ya da Yeminli Mali Müşavir tarafından tasdikli örneği, diğer belgelerin ise aslının aynı olduğuna dair bir şerh verilerek kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince onaylı fotokopisi vergi dairesine ibraz edilecektir. Bu belgelerin vergi dairesine ibrazı üzerine, ilgili vergi dairesince ihraç edilen mala ait ÖTV'nin, mükellefi tarafından bağlı olduğu vergi dairesine (ithalatta gümrük idaresine) ödendiğinin teyidi alınacaktır. Bu tespitten sonra ihraç edilen

mallara ait ÖTV, ihracat istisnasından doğan KDV iadeleri ile ilgili 84 Seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (I) bölümünde belirlenen genel esaslar çerçevesinde nakden veya mahsuben iade edilecektir. İhraç edilen mallarla ilgili olarak ÖTV'nin yanı sıra nakden veya mahsuben KDV iadesi de talep edilmesi halinde, yukarıda belirtilen belgelerden KDV iadesi için ibraz edilmiş olanlar mükelleften ayrıca istenilmeyecek, vergi dairesine ibraz edilen belgelerin şef ve müdür yardımcısı tarafından onaylı fotokopileri kullanılacaktır.

### **6.9.2 Diplomatik istisna**

ÖTV Kanunu'nun 6. maddesi ile Kanun'a ekli (I), (II) ve (III) sayılı listelerde yer alan malların, karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına, uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bu kuruluşların diplomatik haklara sahip mensuplarına kendi ihtiyaçları için teslimi ve bunlar tarafından ithali veya ilk iktisabı ÖTV'den istisna edilmiştir.

### **6.9.3 Diğer istisnalar**

#### **6.9.3.1 (I) sayılı listeye ilişkin istisnalar**

##### **6.9.3.1.1 Askeri amaçlı istisna**

ÖTV Kanunu'nun 7. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (a) bendi ile (I) sayılı listede yer alan malların Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı'nın ihtiyacı için bu kuruluşlara veya bunların gerek göstermeleri üzerine ve işlemlerin bunlar adına yapılması koşuluyla akaryakıt ikmalini yapanlara teslimi ÖTV'den istisna edilmiştir.

Bu hüküm uyarınca, ÖTV mükellefleri ile akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşları, anılan kurumların istisna kapsamında satın almak istedikleri malların cinsi ve miktarının belirtildiği yazısı üzerine bu kurumlara veya bunların akaryakıt ikmalini yapan kuruluşlara yapacağı teslimlerde ÖTV hesaplamayacaklardır. Akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşlarının rafineriden aldığı malları istisnadan yararlanan kuruma tesliminde ise teslim tarihinde geçerli olan ÖTV tutarı teslim bedeline dahil edilmeyecektir. Akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşlarının bu suretle yaptığı teslimlere ilişkin tahsil etmediği ÖTV tutarı, rafinerilerden aldığı mallar için hesaplanacak ÖTV tutarından mahsup edilecektir. Mahsup için, istisnadan yararlanan kurumun verdiği yazının, aslının aynı olduğu akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşunca kaşe tatbik edilip imzalanmak suretiyle onaylanmış fotokopilerinin rafineriye verilmesi şarttır. ÖTV mükellefleri bu kapsamda istisna uyguladıkları dönem beyannamesine, yukarıda bahsi geçen yazıların fotokopileri ile söz konusu teslimlere ait faturalardaki bilgileri gösteren ve işletme yetkililerince imzalanarak ve kaşe tatbik edilerek onaylanan listeyi ekleyeceklerdir.

##### **6.9.3.1.2 Petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde istisna**

(I) sayılı listede yer alan malların, Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve istihsal faaliyetinde bulunan kuruluşlara teslimi, Kanun'un 7. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (b) bendi ile ÖTV'den istisna edilmiştir. Bu istisna; (I) sayılı listedeki malların mükellefleri veya akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşları tarafından Kanunda belirtilen; bir petrol hakkı sahibine ya da

onun adına hareket eden temsilcisi veya Petrol İşleri Genel Müdürlüğü'nce kabul edilmiş müteahhidine yapılacak teslimlerde uygulanacaktır. İstisna uygulanacak olan ürünlerin bu kişi veya kuruluşlar tarafından münhasıran petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılması gerekmektedir. İstisnadan yararlanmak isteyenler, satın almak istedikleri ürünlere ilişkin listeyi bir yazı ekinde Petrol İşleri Genel Müdürlüğü'ne vererek onaylanmasını talep edeceklerdir. Petrol İşleri Genel Müdürlüğü, satın alınmak istenen malların petrol arama ve istihsal faaliyetinde kullanılacak ürünler olup olmadığını kontrol ederek bu listeyi onaylayacaktır.

Onaylı listenin aslı veya noter onaylı bir örneği ÖTV mükelleflerine verilmek suretiyle satın alınacak ürünler için ÖTV hesaplanmaması veya akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşlarına verilmek suretiyle ÖTV tutarının teslim bedelinden indirilmesi sağlanacaktır. ÖTV mükellefleri, istisnadan yararlananlara veya onlara bu kapsamda mal teslim eden akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşlarına onaylı listede yer alan malları tesliminde ÖTV hesaplamayacak, sözü edilen onaylı listenin bir fotokopisini, teslimin yapıldığı döneme ait beyannameye ekleyecek ve bu listeleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun muhafaza ve ibrazla ilgili hükümlerine uygun olarak saklayacaklardır.

#### **6.9.3.1.3 Bazı bedelsiz teslimlerde istisna**

4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinin tabii afetler, bulaşıcı hastalıklar ve benzeri olağanüstü durumlarda genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi vergiden istisnadır.

#### **6.9.3.1.4 Motorin ve fuel oil teslimlerinde istisna**

##### **a. Yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyonlara motorin teslimine ilişkin istisna**

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na 27.04.2006 tarihli ve 5493 sayılı Kanun'la eklenen 7/A maddesi ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan; 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.19, 2710.19.45.00.11 ve 2710.19.49.00.11 GTİP numaralı motorinlerin, Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulu'nca belirlenen sınır kapılarında, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun ihracat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarda teslimi özel tüketim vergisinden istisna edilmiştir.

Ayrıca, bu maddede düzenlenen istisnaya ilişkin usul ve esasları belirleme, istisnayı bu maddeye göre işlem yapanlara verginin iadesi yöntemi ile uygulama konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Kanun'un 7/A maddesine ilişkin olarak yayımlanan 26.06.2006 tarih ve 2006/10784 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesi ile söz konusu istisnanın; Ambarlı, Gürbulak, Çanakkale Kepez, Çeşme, Pendik, İpsala, Tekirdağ, Kapıkule ve Hamzabeyli sınır kapılarındaki gümrüklü sahalarda uygulanacağı belirtilmiştir.

4 Kasım 2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 16 seri numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ile standart yakıt deposunun tanımı değiştirilmiştir. Ancak 22 Kasım 2008 tarihli Resmi

Gazete’de yayımlanan 17 seri numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ile 16 seri numaralı ÖTV Genel Tebliği, 22 Kasım 2008 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Buna göre, 22 Kasım 2008 tarihinden itibaren “standart yakıt deposu” 11 seri numaralı ÖTV Genel Tebliğinin “Tanımlar” başlıklı 1. bölümünde yer aldığı şekliyle, yani 16 seri numaralı ÖTV genel tebliği ile değiştirilmeden önceki haliyle dikkate alınacaktır.

11 seri numaralı ÖTV Genel Tebliği’nde standart yakıt deposu; 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 167. maddesinin 9 numaralı fıkrasının (c) bendi hükmü kapsamında gümrük vergisi istisnası uygulanan standart depolar olarak tanımlanmaktadır.

#### **b. Elektrik üretiminde kullanılan motorin ve fuel oil teslimine ilişkin istisna**

5784 sayılı “Elektrik Piyasası Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 10. maddesiyle Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na geçici 5. madde eklenmiştir.

Söz konusu hüküm uyarınca, 31.12.2012 tarihine kadar;

- Kanun’a ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan fuel oillerin (2710.19.61.00.11, 2710.19.61.00.19, 2710.19.63.00.11, 2710.19.63.00.19, 2710.19.65.00.11, 2710.19.65.00.19, 2710.19.69.00.11 ve 2710.19.69.00.99 GTİP numaralı mallar)

- Birincil yakıtı doğalgaz ve ikincil yakıtı akaryakıt olan santrallere Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı talimatı veya onayı ile Kanun’a ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan motorinlerin (2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.18, 2710.19.45.00.11, 2710.19.45.00.12 ve 2710.19.49.00.11 GTİP numaralı mallar)

yalnızca elektrik üretiminde kullanılmak üzere teslimi özel tüketim vergisinden istisna edilmiştir.

15 seri numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği’nde bu istisna uygulamasına ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Tebliğde istisna kapsamında yalnızca elektrik üretiminde kullanılmak üzere fuel oil satın alacak olan üreticiler tarafından “İstisna kapsamında fuel oil satın alma izin belgesi” alınması gerektiği belirtilmektedir. Bu belge ilgili vergi dairesi tarafından verilecektir.

Tebliğde, elektrik arz güvenliğinin sağlanması amacıyla birincil yakıtı doğalgaz ve ikincil yakıtı motorin olan santrallere Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı talimatı veya onayı ile “İstisna kapsamında motorin satın alma izin belgesi”nin verileceği belirtilmektedir.

İstisna kapsamındaki fuel oil ve motorini yalnızca, ÖTV mükellefiyetinin bulunduğu yer vergi dairesinden alınan ve geçerlilik süresi dolmamış olan “Dağıtım İzin Belgesi”ni haiz dağıtıcılar teslim edebileceklerdir.

#### **6.9.3.2 (II) sayılı listeye ilişkin istisnalar**

##### **6.9.3.2.1 Malul ve engellilere mahsus taşıt araçları istisnası**

Kanun’un 7. maddesinin 2 numaralı fıkrası ile (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallardan,

- a. 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm<sup>3</sup>'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm<sup>3</sup>'ü aşanlar hariç) ve 87.11 GTİP numaralarında yer alanların, sakatlık derecesi % 90 veya daha fazla olan malul ve engelliler tarafından,
- b. 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm<sup>3</sup>'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm<sup>3</sup>'ü aşanlar hariç) ve 87.11 GTİP numaralarında yer alanların, bizzat kullanma amacıyla sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malul ve engelliler tarafından,
- c. 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm<sup>3</sup>'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm<sup>3</sup>'ü aşanlar hariç) ve 87.11 GTİP numaralarında yer alanların, yukarıda belirtilen malul ve engelliler tarafından ilk iktisabından sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hale gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılmasında, bu GTİP numaralarında yer alan malları hurdaya çıkaran malul ve engelliler tarafından,

5 yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı vergiden istisna edilmiştir.

#### **6.9.3.2.2 Türk Hava Kurumu'nun alımlarında istisna**

Kanun'un 7. maddesinin 3 numaralı fıkrasına göre, (II) sayılı listede yer alan uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk iktisabı ÖTV'den müstesnadır. İstisna kapsamında bu araçları anılan Kuruma teslim edecek kişi veya kuruluşlar ile ithalatı gerçekleştirecek gümrük idaresi ÖTV uygulamaksızın işlem yapacaktır.

#### **6.9.3.3 (IV) sayılı listeye ilişkin istisnalar**

##### **6.9.3.3.1 Güvenlik kuruluşlarının silah alımlarına ilişkin istisna**

(IV) sayılı listede yer alan mallardan revolverler ve tabancalar ile ateşli ve sürgülü diğer silahların, tüfeklerin, diğer cihazlar ve benzerlerinin; Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü'ne teslimi veya bu kuruluşlar tarafından ithali, ÖTV Kanunu'nun 7. maddesinin 4 numaralı fıkrası ile vergiden istisna edilmiştir.

##### **6.9.3.3.2 Kamu kurumlarına bedelsiz teslimlerde istisna**

Kanun'un 7. maddesinin 5 numaralı fıkrası ile (IV) sayılı listede yer alan malların; genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz olarak teslimi ile bu kuruluşlar tarafından bedelsiz olarak ithali ÖTV'den istisna edilmiştir.

İstisna uygulamasında, sözü edilen malların bu maddede sayılan kurumlara bedelsiz olarak teslimi veya bu kurumlar tarafından bedelsiz olarak ithali esastır. Sözü edilen mallar için emsal bedelinin altında olsa dahi nakdi veya aynı herhangi bir bedel ödenmesi halinde ÖTV istisnası geçerli olmayacaktır.

#### **6.9.4 İthalat istisnaları**

ÖTV Kanunu'nun 7. maddesinin 6 numaralı fıkrasında, Gümrük Kanunu'nun 167. maddesi ile [5 numaralı fıkrasının (a) bendi ile 7 numaralı fıkrası hariç olmak üzere] geçici ithalat, hariçte



işleme rejimleri ve geri gelen eşyaya ilişkin hükümler kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan malların ithali ÖTV'den de istisna edilmiştir.

Aynı maddenin 7 numaralı fıkrası gereğince, Gümrük Kanunu'nun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulan mallar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar ÖTV istisnasından yararlanacaktır. (I) sayılı listedeki malların ithali verginin konusuna girmemekte olup, dahilde işleme rejimi kapsamında ÖTV istisnası yalnızca (II), (III) ve (IV) sayılı listelerde yer alan malların ithal edilmesi durumunda uygulanacaktır.

### **6.10 Özel tüketim vergisinin tecil-terkini**

ÖTV Kanunu'nda iki farklı tecil-terkin uygulaması öngörülmüştür. Bunlardan biri, (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların aynı liste dışındaki malların üretiminde kullanılması diğeri ise ihraç kayıtlı teslimlerdir.

#### **6.10.1 (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki mallara ait verginin tecili ve terkin**

Kanun'un 8. maddesinin 1 numaralı fıkrası ile Kanun'a ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların (I) sayılı listedeki mallar dışındaki malların imalinde kullanılacak olması halinde (sonradan damıtma veya benzeri yöntemlerle ayrıştırılmış olması işlemi dahil, söz konusu malların temizlik, test, yağlama ve benzeri amaçlarla imal edilen ürünün bünyesine girmeksizin yardımcı madde veya sarf malzemesi olarak kullanılması hariç), ödenmesi gereken ÖTV'den Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen tutarın tecil edilmesi, vergisi tecil edilen malların tecil tarihini takip eden ay başından itibaren 12 ay içinde bu amaçla kullanıldığının tespiti üzerine tecil edilen verginin terkin edilmesi öngörülmüştür. Buna göre sözü edilen malların (I) sayılı listenin (A) veya (B) cetvelindeki malların imalinde kullanılması veya bu ürünlere karıştırılması halinde tecil-terkin uygulanması söz konusu değildir.

Diğer taraftan Maliye Bakanlığı'nın 03.04.2007 tarih ve ÖTV-1/2007-1 sayılı sirkülerinde sanayi sicil belgesi sahibi imalatçıların, fason imalat şeklinde verdikleri hizmetler için, Kanun'un 8/1. maddesinde yer alan tecil-terkin uygulaması kapsamında 1. Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinde belirtilen diğer usul ve esaslara uymak kaydıyla mal satın alabileceği veya ithal edebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Aynı zamanda Tebliğde belirtilen diğer usul ve esaslara uymak şartıyla, tecil-terkin uygulaması kapsamında kendi imalatlarında kullanmak üzere mal satın alan veya ithal eden sanayi sicil belgesi sahibi imalatçılar, imalatı fason olarak yaptırımları halinde de ÖTV Kanunu'nun 8/1. maddesinde yer alan tecil-terkin uygulamasından yararlanabileceklerdir.

ÖTV Kanunu'nun 10. maddesinin 2 numaralı fıkrasının Maliye Bakanlığı'na verdiği yetki uyarınca, tecil-terkin uygulamasının aşağıdaki esaslara göre yapılması uygun görülmüştür.

a. Tecil-terkin uygulamasından "sanayi sicil belgesi"ni haiz imalatçılar yararlanacaktır. Bu uygulamadan yararlanmak isteyen imalatçılar, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları ithalatçılardan veya rafineriler dahil imalatçılardan alımında, 1 seri no'lu ÖTV Genel Tebliği'nin ekinde bir örneği bulunan "Talep ve Taahhütname" ile birlikte sanayi sicil belgesinin noter veya Yeminli Mali Müşavir tarafından onaylanmış bir örneğini ÖTV mükellefine vereceklerdir.

b. ÖTV mükellefleri, bu kapsamda teslim ettikleri mallar için, Bakanlar Kurulu'nun ürünün bu amaçla kullanılmasına ilişkin olarak belirlediği tutara göre ÖTV hesaplayarak beyannamelerinin ilgili bölümünde beyan edecektir. Beyan edilen verginin Bakanlar Kurulu Kararı'na göre tecil edilmesi öngörülen kısmı; bu tutar ile 12 aylık gecikme faizi tutarı toplamı kadar teminat verilmesi üzerine tecil edilecek, kalan kısmı tahsil edilecektir. Genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idareleri ve sermayesinin % 51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ile özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kuruluşların bu kapsamda yaptıkları mal teslimlerinde veya mal alışlarında teminat aranmayacaktır.

Öte yandan, son iki takvim yılında düzenlenen vergi inceleme veya Yeminli Mali Müşavir üretim raporlarında tecil-terkin uygulaması kapsamında kullanıldığı belirtilen mal miktarları esas alınmak suretiyle tespit edilecek azami miktar ile sınırlı olmak üzere, yukarıda belirlendiği şekilde hesaplanan teminat tutarının % 5'i kadar teminat verilmek suretiyle tecil işlemi yaptırılabilir. İndirimli teminattan yararlananlara bu kapsamda mal teslim eden mükelleflerin, teslim ettikleri mal miktarı için % 5 oranında teminat verilmek suretiyle tecil işlemi gerçekleştirilecektir. (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları, (I) sayılı listede yer almayan malların üretiminde kullandığını tevsik edemeyen imalatçılara tecil-terkin uygulaması kapsamında yapılan mal teslimlerinde % 5 oranında indirimli teminat uygulamasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

İmalatçılar, indirimli teminattan yararlanabilmek amacıyla bir dilekçe ekine ekleyecekleri söz konusu raporların birer örnekleri ile bağlı buldukları vergi dairelerine başvuracaklardır. Bu başvuru üzerine, vergi dairesi ÖTV mükellefi satıcıların vergi dairelerinden söz konusu raporlar uyarınca tecil-terkin uygulaması kapsamında gerçekleşen kullanım miktarlarına dair teyit alarak, imalatçıların indirimli teminattan yararlanabilecekleri azami miktarı bu raporlara istinaden hesaplayacak ve 1 seri no'lu ÖTV Genel Tebliği'nin ekinde bir örneği bulunan "Tecil - Terkin Kapsamında %5 Oranındaki İndirimli Teminattan Yararlanana İlişkin Bilgi Formu"nu düzenleyerek imalatçılara verecektir.

İmalatçılar, ÖTV mükelleflerine bu formu ibraz ederek işlem yaptırmak suretiyle indirimli teminattan yararlanabileceklerdir. Söz konusu formun ilgili bölümleri mal teslimi sırasında teslim yapılan miktarla sınırlı olmak üzere, ÖTV mükelleflerince doldurulup kaşe tatbik edilerek imzalanacaktır. Bu şekilde kayıt düşülen belgenin imalatçı tarafından kaşe ve imza ile onaylanmış bir nüshası ÖTV mükellefine verilecektir.

Diğer taraftan, indirimli teminattan yararlanabilecek olan imalatçıların, tecil-terkin kapsamında kullanacakları malları doğrudan ithal etmeleri halinde, vergi dairesinden alınan formu gümrük idaresine ibraz etmek suretiyle ithal ettikleri mal miktarı için % 5 oranında teminat vererek ithalat işlemi gerçekleştirebileceklerdir. Söz konusu formun ilgili bölümleri ithalat sırasında ithal edilen miktarla sınırlı olmak üzere, gümrük idaresince doldurulup mühür tatbik edilerek onaylanacaktır. Bu şekilde kayıt düşülen belgenin imalatçı tarafından kaşe ve imza ile onaylanmış bir nüshası gümrük idaresine verilecektir.

Bilgi formundaki indirimli teminattan yararlanılabilecek azami miktarın aşılması halinde, aşılan kısım için indirimli teminattan yararlanılamayacaktır.

c. Tecil edilen tutar için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48. maddesinde öngörülen tecil faizi hesaplanmayacaktır. Bu kapsamda malın teslim edildiği dönem beyannamesine alıcının verdiği "Talep ve Taahhütname" ile sanayi sicil belgesi ve indirimli teminattan yararlanan dönemler için "Tecil-Terkin Kapsamında %5 Oranındaki İndirimli Teminattan Yararlananlara İlişkin Bilgi Formu"nun satıcı tarafından aslının aynı olduğu kaşe tatbik edilip imzalanmak suretiyle onaylanmış fotokopileri eklenecektir.

d. Vergisi tecil edilerek satın alınan malların, tecil tarihini takip eden ay başından itibaren 12 ay içinde imalatçı tarafından (I) sayılı listedeki mallar dışındaki malların üretiminde kullanılması zorunludur.

Bu kullanımın, üretimin gerçekleştiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayı sonuna kadar YMM tarafından düzenlenen üretim raporu ile tevsik edilmesi üzerine, tecil edilen vergi terkin edilecek ve teminat çözülecektir. Aynı yıl içerisinde farklı dönemlerdeki kullanımların, takip eden yılın Mart ayı sonuna kadar YMM tarafından düzenlenen tek bir üretim raporu ile tevsik edilmesi de mümkün bulunmaktadır.

(I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alan veya ithal eden genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idareleri ve sermayesinin % 51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ile özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kuruluşların, bu malları, tecil tarihini takip eden ay başından itibaren 12 ay içinde (I) sayılı listedeki mallar dışındaki malların imalinde kullandıklarına dair kuruluş yetkililerince imzalanan bir yazıyı vergi dairesine ibraz etmeleri halinde, YMM üretim raporu aranmaksızın tecil edilen vergi terkin edilecektir.

e. (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların ithalinin doğrudan imalatçılar tarafından yapılması ve imalatçının bu ürünleri (I) sayılı listedeki mallar dışındaki malların imalinde kullanacağını, 1 seri no'lu ÖTV Genel Tebliği'nde 14 numaralı ek olarak yer alan formu vermek suretiyle beyan etmesi halinde, gümrük idaresi tarafından, Bakanlar Kurulu'nun ürünün bu amaçla kullanılmasına ilişkin olarak belirlediği ÖTV tutarı kadar teminat alınacaktır. Teminat alınmaması veya indirimli oranda teminat verilmesine dair yukarıda (b) bölümünde belirlenen uygulama ithalde alınacak teminat için de geçerlidir.

İthal edilen malların ithal tarihini takip eden ay başından itibaren 12 ay içinde (I) sayılı listede yer almayan malların imalinde kullanılması halinde, kullanımın gerçekleştiği vergilendirme dönemine ait beyanname ile vergi tahakkuk ettirilecektir. Bu döneme ilişkin olarak vergi dairesine verilecek ÖTV beyannamesine yukarıda belirtilen "Talep ve Taahhütname" ile sanayi sicil belgesi ve indirimli teminattan yararlanan dönemler için "Tecil -Terkin Kapsamında % 5 oranındaki İndirimli Teminattan Yararlananlara İlişkin Bilgi Formu"nun onaylı örneği eklenecektir. Bu beyan üzerine Bakanlar Kurulu Kararı'na göre tecil edilmesi gereken kısım tecil edilecek, kalan kısım tahsil edilecektir. Tecil işleminin yapıldığı takvim yılını takip eden yılın Mart ayı sonuna kadar YMM tarafından düzenlenen üretim raporunun ibrazı üzerine de terkin işlemi yapılacaktır. Aynı yıl içerisindeki farklı dönemlerde yapılan tecillerle ilgili olarak, takip eden yılın Mart ayı sonuna kadar YMM tarafından düzenlenen tek bir üretim raporunun ibrazı halinde de terkin işleminin yapılması mümkün bulunmaktadır. İthal edilen malların üretimde kullanıldığı dönemde YMM tarafından düzenlenen üretim raporunun da ibraz edilmesi suretiyle verginin tahakkuk, tahsil, tecil ve terkin işleminin aynı anda yaptırılması mümkündür. İthal edilen malların kullanımı sonucu tecil-terkin işlemlerinin yapıldığına dair vergi dairesi

tarafından düzenlenecek olan, 1 seri no'lu ÖTV Genel Tebliği'nde 12 numaralı ek olarak yer alan formun gümrük idaresine gönderilmesi üzerine gümrükte alınan teminat çözülecektir.

f. Tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınan malların tecil tarihini veya bu kapsamda ithal edilen malların ithal tarihini takip eden ay başından itibaren 12 ay içinde imalatta kullanıldığının yukarıda belirtilen sürelerde YMM üretim raporuyla tevsik edilmemesi halinde, vergi dairelerince bu alıcı veya ithalatçılar vergi incelemesine sevk edilecek ve inceleme raporu sonucuna göre işlem yapılacaktır.

g. Alıcı veya ithalatçıların işi bırakmaları halinde, YMM üretim raporlarının işi bırakma tarihini takip eden ay başından itibaren 2 ay içinde verilmesi gerekmektedir. Bu süre içerisinde sözü edilen raporları vergi dairesine vermeyen mükellefler de vergi dairelerince vergi incelemesine sevk edilecek ve inceleme raporu sonucuna göre işlem yapılacaktır.

h. YMM üretim raporlarının yukarıdaki bölümlerde belirtilen sürelerde verilmemesi nedeniyle vergi incelemesine sevk edilen mükelleflerin, incelemeye sevkten sonra ibraz edecekleri raporları işleme konulmayacak, incelemeye sevki gerektiren tecil işlemlerinin terkinin inceleme sonuçlanmadan yerine getirilmeyecektir. YMM üretim raporlarını süresinde vermeyen mükelleflerin, haklarında vergi incelemesi başlatılmadan önce söz konusu raporları ilgili vergi dairelerine vermeleri halinde de bu raporlar işleme konulmayacak ve inceleme raporu sonucuna göre işlem tesis edilecektir.

#### **6.10.2 İhraç kaydıyla teslimlerde verginin tecili ve terkinin**

ÖTV kapsamına giren malların ihraç edilmek üzere ihracatçılara tesliminde hesaplanan ÖTV'nin ihracatçıdan tahsil edilmemesi şartıyla, mükelleflerin talebi üzerine tecil edilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu uygulama, ihracatçının doğrudan ÖTV mükelleflerinden satın aldıkları mallar için söz konusudur. İhraç kaydıyla yapılacak teslimler için cins, nitelik veya miktar konusunda bir sınırlama yoktur.

İhraç kaydıyla teslimde bulunan ÖTV mükellefleri tarafından düzenlenecek faturada, mal bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV ayrıca gösterilecek ve faturaya: "ÖTV Kanunu'nun 8. maddesinin 2 numaralı fıkrası hükmüne göre ihraç edilmek üzere teslim edilmiş olup ÖTV tahsil edilmemiştir." ibaresi yazılacaktır. Bu döneme ait ÖTV beyannamesinde, ihraç kaydıyla yapılan teslim bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan, ancak ihracatçıdan tahsil edilmeyen ÖTV de beyan edilecektir. Vergi daireleri mükellefin bu beyanına göre gerekli tarhiyat işlemini yaptıktan sonra, ihraç kaydıyla teslimlere ait ÖTV tutarını tecil edecektir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihracatın gerçekleşmesi halinde, tecil edilen vergi, malın ihraç edildiğini gösteren gümrük çıkış beyannamesinin aslı veya ilgili gümrük idaresi, noter ya da Yeminli Mali Müşavir tarafından onaylanmış örneği vergi dairesine verilmek suretiyle terkin edilecektir.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi halinde tecil edilen vergi, vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte ÖTV mükellefinden tahsil edilecektir. Ancak ihracatın Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle süresinde gerçekleşmemiş olması halinde, tecil edilen vergi, tecil

edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

### **6.11 Özel tüketim vergisinin indirimi**

ÖTV Kanunu'nun 9. maddesiyle, vergiye tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen verginin, ödenecek vergiden indirilmesi suretiyle ÖTV'nin her mal için bir kez uygulanması öngörülmüştür. Örneğin; (I) sayılı listede yer alan baz yağın ÖTV mükellefinden satın alınmasında ödenen vergi, bundan imal edilen madeni yağın teslimi dolayısıyla vergi dairesine beyan edilip ödenecek olan vergiden indirilecektir. İthal edilen baz yağın madeni yağ imalinde kullanılması halinde ise, ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3 numaralı fıkrasının (a) bendi hükmü uyarınca ÖTV hesaplanmayacağından, imal edilen madeni yağın tesliminde ödenecek ÖTV'den bir indirim yapılması söz konusu olmayacaktır.

### **6.12 Özel tüketim vergisi matrahında değişiklik**

Kanun'un 15. maddesi gereğince, (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan malların kayıt ve tescil edildikten sonra iade edilmesi hali hariç, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya diğer nedenlerle ÖTV matrahında değişiklik meydana geldiği ya da yersiz veya fazla vergi hesaplandığı hallerde, vergiye tabi işlemi yapmış olan mükellefler, bu işlem dolayısıyla vergi dairesine borçlandığı veya ödediği vergiler için değişikliğin mahiyetine uygun bir şekilde ve değişikliğin meydana geldiği dönem içinde düzeltme yapabilecek, bu döneme ait ödeyeceği vergiden mahsup edebilecek, ödenecek verginin olmaması halinde iade talebinde bulunabilecektir. (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan mallar için dönem şartı aranmaz.

Ancak Kanun'un bahsi geçen hükmüne göre iade edilen malların fiilen işletmeye girmiş ve bu girişin defter kayıtlarında gösterilmiş olması şarttır. İthalat sırasında fazla veya yersiz uygulanan ÖTV, Gümrük Kanunu'na göre bu vergiye muhatap olana iade edilecektir.

### **6.13 Kayıt ve tescile tabi araçlarda gümrük tarife pozisyonunun değişmesi**

(II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi araçların ilk iktisap tarihinden beş yıl içinde 87.02 (otobüs ve midibüs hariç), 87.03. veya 87.04 ("Diğerleri" grubu hariç) tarife pozisyonlarında yer alan mallara dönüştürülmesi halinde, daha önce ödenen vergi mahsup edilmek suretiyle bu malların ilk iktisabındaki matrah esas alınarak değişiklik uyarınca adına kayıt ve tescil işlemi yapıldan, değişikliğin kayıt ve tescili tarihinde, dönüştürülen mal için geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte ÖTV tahsil edilecektir.

Örneğin: 87.04 tarife pozisyonundaki "Diğerleri" grubunda yer alan, azami yüklü kütlesi 4700 kilogramı geçmeyip sürücü sırasından başka oturma yeri veya sürücü sırası dışında yanda pencereleri bulunan açık kasalı ve motor silindir hacmi 3200 cm<sup>3</sup>'ün altında olan bir aracın ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde kapalı kasa araca dönüştürülmesi halinde, ilk iktisaptaki matrah üzerinden, dönüşüm tarihinde bu araçlar için geçerli olan orana göre ÖTV hesaplanacak ve ilk iktisapta ödenen vergi mahsup edilmek suretiyle değişiklik uyarınca adına kayıt ve tescil işlemi yapıldan tahsil edilecektir.

## **7. DAMGA VERGİSİ**

### **7.1 Konu**

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer alan kağıtlar, damga vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

Damga Vergisi Kanunu'nda kağıt kavramı;

- a. Yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile
- b. Elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler

olarak tanımlanmıştır.

### **7.2 Mükellef**

Damga vergisinin mükellefi, kağıtları imza edenlerdir. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisini kişiler öder.

### **7.3 Kağıt nüshalarının birden fazla olması**

Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshası ayrı ayrı, aynı miktar veya nispette damga vergisine tabidir.

Poliçe ve emre yazılı ticari senetlerin yalnız tedavüle çıkarılan nüshaları vergiye tabi tutulur.

### **7.4 Bir kağıtta birden fazla akit ve işlem bulunması**

Bir kağıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde, bunların her biri ayrı ayrı damga vergisine tabidir.

Ancak, bir kağıtta toplanan akit ve işlemler, birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde, damga vergisi, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınır.

### **7.5 Birden fazla imzalı kağıtlar**

Kağıtlara konulan imzanın birden fazla olması, verginin de birden fazla hesaplanmasını gerektirmez.

Ancak, maktu vergiye tabi olup, müteaddit kişilerin imzasını taşıyan makbuz ve ibra senetlerinin damga vergisi, imza adedine göre alınır.

### **7.6 Belli para gösterme mecburiyeti**

Cari hesap şeklinde açılan kredilerle her türlü ikrazata ait taahhütname ve mukavelenamer ve bunların temlik, yenileme, devir ve değiştirilmesine ilişkin bütün kağıtlarda ve keza matlupların

devir ve temlikine ilişkin mukavelename ve temliknamelerde ikraz veya temlik edilen para miktarının ya da azami miktarının gösterilmesi zorunludur.

### 7.7 İstisnalar

Damga vergisinden istisna kağıtlar, Kanun'a ekli (2) sayılı tabloda ayrıntılı olarak belirtilmiştir.

Örneğin; resmi daireler lehine yapılan istimlaklerde düzenlenen kağıtlar, köy ihtiyar heyetlerince verilecek mazbatalar, evlenme işlerinde kullanılan kağıtlar, hisse senetleri ve her türlü tahvillerin temettü ve faiz kuponları, kredi kartı üyelik sözleşmeleri, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre gerçekleştirilen birleşme, devir ve bölünme işlemleri dolayısıyla düzenlenen kağıtlar, bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilerin temini ve geri ödenmesi amacıyla düzenlenecek kağıtlar ile bu kağıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç) damga vergisinden istisnadır.

### 7.8 Vergileme ölçüleri

Damga vergisi nispi veya maktu olarak alınır. Nispi vergide, kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kağıtlarda yazılı belli para, maktu vergide ise kağıtların mahiyeti esastır.

### 7.9 Yabancı para üzerinden düzenlenen kağıtlar

Düzenlenme tarihindeki TCMB döviz satış kuru esas alınarak damga vergisi matrahı hesaplanır.

### 7.10 Nispet

- Kağıtların damga vergisi Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer alan nispet ve miktarlarda alınır.
- Her bir kağıt için hesaplanacak vergi tutarı 01.01.2009 tarihinden itibaren 1.136.904,10 TL'yi aşamaz.
- Belli bir parayı ihtiva eden sözleşmelerin değiştirilmesi halinde, artan miktar aynı oranda vergiye tabidir.
- Sözleşmelerin devri halinde aslından alınan verginin dörtte biri alınır.
- Sözleşmelerin sürelerini uzatılması halinde aynı miktar veya oranda damga vergisi alınır.

### 7.11 Ödeme şekilleri

Damga vergisi, üç farklı şekilde ödenebilir :

- Makbuz verilmek suretiyle,
- İstihkaktan kesinti yapılmak suretiyle,
- Basılı damga konulmak suretiyle.

Hangi işlemler için hangi usulün uygulanacağını tespitinde Maliye Bakanlığı yetkilidir.

46 seri numaralı Damga Vergisi Genel Tebliği ile, sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunan mükellefler ile ihtiyarilik kapsamında olup, sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren

mükelleflerin, kanuni süresi içinde beyan etmeleri gereken damga vergisi bulunmaması halinde, keyfiyeti bir yazı ile vergi dairesine bildirmeleri zorunluluğu, 22.06.2006 tarihinden itibaren kaldırılmıştır.

#### **7.11.1 Basılı damga konulması şekliyle ödeme**

Aşağıda yazılı kağıtlar basılı damga konulması suretiyle ödenebilir.

- a. Makbuz ve ibra senetleri
- b. Faturalar
- c. Ulaştırma ile ilgili kağıtlar
- d. Elektrik, havagazı, telefon ve su abonman mukavelenameleri
- e. Maliye Bakanlığı'nın müsaadesi alınmak suretiyle, vergiye tabi diğer kağıtlar.

#### **7.11.2 İstihkaktan kesinti şekliyle ödeme**

Genel ve özel bütçeli dairelerle il özel idareleri ve belediyeler, bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların iştirakleri ve müesseseleri ve benzeri teşekkül, iştirak ve müesseselerin ödemelerinde kullanılan ve nispi vergiye tabi bulunan makbuzlarla bu mahiyetteki kağıtlara ait vergilerin,

- a. Bu ödemelerin yapılması,
- b. Avans suretiyle ödemelerde avansın itası,

sırasında ilgili daire ve müesseseler tarafından istihkaklardan kesinti yapılması şekliyle ödenmesine Maliye Bakanlığı'nca izin verilebilir.

#### **7.11.3 Makbuz verilmesi şekliyle ödeme**

Bu kanunda gösterilen haller dışında, damga vergisi makbuz karşılığında ödenir.

### **7.12 Yürürlükteki damga vergisi tutarlarına ilişkin tablo**

Damga Vergisi Kanunu'nun mükerrer 30. maddesine göre, her takvim yılı başından itibaren geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan maktu vergiler (Maktu ve nispi vergilerin asgari ve azami miktarlarını belirleyen hadler dahil) o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır.

Aynı maddeye göre, Bakanlar Kurulu, Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yer alan maktu vergiler ile nispi vergileri birlikte veya ayrı ayrı, maktu vergilerde on katına, nispi vergilerde ise bir katına kadar artırmaya; uygulanmakta olan maktu vergileri yarisına kadar, nispi vergilerde ise bu fıkra ile artırılmadan önceki seviyelerine indirmeye, bu had ve miktarlar arasında yeni had, miktar ve nispetler tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

2009 yılında uygulanacak damga vergisi tutarları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.



**1 SAYILI TABLO**

**Damga vergisine tabi kağıtlar**

| <b>I. Akitlerle ilgili kağıtlar</b>  |           |
|--|-----------|
| <b>A. Belli parayı ihtiva eden kağıtlar:</b>   |           |
| 1. Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler  | Binde 7,5 |
| 2. Kira mukavelenameleri (Mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden)  | Binde 1,5 |
| 3. Kefalet, teminat ve rehin senetleri   | Binde 7,5 |
| 4. Tahkimnameler ve sulhnameler  | Binde 7,5 |
| 5. Fesihnameler (Belli parayı ihtiva eden bir kağıda taalluk edenler dahil)  | Binde 1,5 |
| 6. (5766 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle değişen bent. Yürürlük 06.06.2008) Karayolları Trafik Kanunu uyarınca kayıt ve tescil edilmiş ikinci el araçların satış ve devrine ilişkin sözleşmeler     | Binde 1,5 |
| <b>A. Belli parayı ihtiva etmeyen kağıtlar:</b>  |           |
| 1. Tahkimnameler   | 25,40 TL  |
| 2. Sulhnameler   | 25,40 TL  |
| 3. Turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleri (Belli parayı ihtiva edenler dahil)   | 142,00 TL |
| <b>II. Kararlar ve mazbatalar</b>  |           |
| 1. Meclislerden, resmi heyetlerden ve idari davalarla ilgili olmayarak Danıştay'dan verilen mazbata, ilam ve kararlarla hakem kararları  |           |
| a) Belli parayı ihtiva edenler   | Binde 7,5 |
| b) Belli parayı ihtiva etmeyenler  | 25,40 TL  |
| 2. (5766 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle değişen bent. Yürürlük 06.06.2008) İhale kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları | Binde 4,5 |
| (Maliye Bakanlığı'nın veya Sayıştayın vizesine tabi ihale kararlarının vize edilmemesi durumunda bu karara ilişkin vergi red ve iade olunur.)  |           |
| <b>III. Ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar</b>  |           |
| 1. Ticari ve mütedavil senetler  |           |
| a) Emtia senetleri   |           |
| aa) Makbuz senedi (Resepise)   | 9,00 TL   |
| ab) Rehin senedi (Varant)  | 5,40 TL   |
| ac) İyda senedi  | 1,10 TL   |
| ad) Taşıma senedi  | 0,50 TL   |
| b) Konşimentolar   | 5,40 TL   |
| c) Deniz ödöncü senedi   | Binde 7,5 |
| d) İpotekli borç senedi, irat senedi   | Binde 7,5 |
| 2. Ticari belgeler   |           |
| a) Menşe ve Mahreç şahadetnameleri   | 9,00 TL   |
| b) Resmi dairelere ve bankalara ibraz edilen bilançolar ve işletme hesabı özetleri   |           |
| ba) Bilançolar   | 19,60 TL  |
| bb) Gelir tabloları  | 9,60 TL   |
| bc) İşletme hesabı özetleri  | 9,60 TL   |
| c) Barnameler  | 1,10 TL   |

|  |           |
|--|-----------|
| d) Tasdikli manifesto nüshaları  | 4,00 TL   |
| e) Ordinolar   | 0,50 TL   |
| f) Gümrük idarelerine verilen özet beyan formları  | 4,00 TL   |
| <b>IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar</b>   |           |
| 1. Makbuzlar   |           |
| a) Resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle, kişiler tarafından resmi dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmi daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine tediyesini temin eden kağıtlar  | Binde 7,5 |
| b) (5766 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle değişen bent. Yürürlük 06.06.2008) Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediyeye olunduğu takdirde nakli veya tediyeyi temin eden kağıtlar | Binde 6   |
| c) Ödünç alınan paralar için verilen makbuzlar veya bu mahiyetteki senetler  | Binde 6   |
| d) İcra dairelerince resmi daireler namına şahıslara ödenen paralar için düzenlenen makbuzlar  | Binde 6   |
| 2. Beyannameler (Bu beyannamelerin sadece bir nüshası vergiye tabidir):  |           |
| a) Yabancı memleketlerden gelen posta gönderilerinin gümrüklenmesi için postanelerce gümrüklere verilen liste beyannamelerde yazılı her gönderi maddesi için   | 0,50 TL   |
| b) Vergi beyannameleri   |           |
| ba) Yıllık gelir vergisi beyannameleri   | 25,40 TL  |
| bb) Kurumlar vergisi beyannameleri   | 33,90 TL  |
| bc) Katma değer vergisi beyannameleri  | 16,90 TL  |
| bd) Muhtasar beyannameler  | 16,90 TL  |
| be) Diğer vergi beyannameleri (damga vergisi beyannameleri hariç)  | 16,90 TL  |
| c) Gümrük idarelerine verilen beyannameler   | 33,90 TL  |
| d) Belediye ve il özel idarelerine verilen beyannameler  | 12,50 TL  |
| e) Sosyal güvenlik kurumlarına verilen sigorta prim bildirimleri   | 12,50 TL  |
| 3. Tabloda yazılı kağıtlardan aslı 1,00 Türk Lirasından fazla maktu ve nispi vergiye tabi olanların resmi dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercümeleri  | 0,50 TL   |

## 8. HARÇLAR KANUNU

### 8.1 Konusu

Harçlar, Devlet ve yetkili organları tarafından sunulan bir kısım hizmetler için, o hizmetlerden faydalananlardan alınan karşılıklardır. Harçlar Kanunu'na göre alınacak harçlar aşağıda sıralanmıştır:

- a. Yargı harçları
- b. Noter harçları
- c. Vergi yargısı harçları
- d. Tapu ve kadastro harçları
- e. Konsolosluk harçları
- f. Pasaport, ikamet tezkeresi, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları
- g. Gemi ve liman harçları
- h. İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları
- i. Trafik harçları

Harcın mükellefi, harca konu olan işlemin yapılmasını isteyen kişilerdir. Herhangi bir istek olmaksızın yapılacak işlemlere ait harçlar, lehine işlem yapılan kişi tarafından ödenir.

### 8.2 Yürürlükteki harçlara ilişkin tablo

Harçlar Kanunu'nun mükerrer 138. maddesine göre, her takvim yılı başından itibaren geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan maktu harçlar (Maktu ve nispi harçların asgari ve azami miktarlarını belirleyen hadler dahil), o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır. Bu suretle hesaplanan harç tutarlarının 10 Yeni Kuruş'a kadarki kesirleri dikkate alınmayacaktır.

Aynı maddeye göre, Bakanlar Kurulu, bu Kanun'a bağlı tarifelerde yer alan maktu harçları veya bu harçların yeniden değerlendirme oranı uygulanmak suretiyle belirlenmiş olan tutarları ile nispi harçları, tarifeler yahut tarifelerin ilgili fıkra ve bentleri itibariyle birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere, maktu harçlarda yirmi katına, nispi harçlarda ise bir katına kadar artırmaya, uygulanmakta olan maktu harçları yarısına kadar, nispi harçları ise bu fıkra ile artırılmadan önceki seviyelerine indirmeye, bu had ve miktarlar arasında yeni had, miktar ve nispetler tespit etmeye yetkilidir.

2009 yılında uygulanacak harç tutarları, aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

| (1) Sayılı Tarife  |
|--|
| <b>Yargı harçları:</b>   |
| <b>A) Mahkeme harçları:</b>  |
| Hukuk ve ticaret davalarıyla idari davalarda ihtilafsız yargı konularında ve icra tetkik mercilerinde  |
| <b>I. Başvurma harcı:</b>  |
| Dilekçe veya tutanakla dava açma veya davaya müdahale veya tevdi mahallinin tayini, ihtiyati tedbir, ihtiyati haciz, tesbiti delail ile ilgili taleplerde. |

|  |           |
|--|-----------|
| 1. Sulh mahkemelerinde, icra tetkik mercilerinde   | 7,30 TL   |
| 2. Asliye Mahkemelerinde, İdare Mahkemelerinde   | 15,60 TL  |
| 3. (5035 sayılı Kanun'un 34. maddesi ile değişen bent. Yürürlük:1.1.2004) Bölge Adliye Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri, Yargıtay, Danıştay ve Askeri Yüksek İdare Mahkemesinde (Mahkemenin yetkisizlik veya görevsizlik kararı vermesi sebebiyle yetkili görevli mahkemeye yeniden başvurulması halinde bu harç alınmaz.)   | 23,90 TL  |
| <b>II. Celse harcı:</b><br>(Taraflar veya vekilleri tarafından ertelenmelerine sebebiyet verilen celselerden.)   |           |
| 1. Sulh mahkemeleri:   |           |
| a) Konusu belli bir değerle ilgili davalarda dava konusu miktardan (9,00 TL'den aşağı olmamak üzere)   | Binde 1,8 |
| b) Belli bir değer bulunmayan davalarda  | 9,00 TL   |
| 2. Asliye mahkemelerinde, idari yargı mercilerinde (15,60 TL'den az olmamak üzere)   | Binde1,8  |
| <b>III. Karar ve ilam harcı:</b>   |           |
| <b>1. Nispi harç:</b>  |           |
| a) Konusu belli bir değerle ilgili bulunan davalarda esas hakkında karar verilmesi halinde hüküm altına alınan anlaşmazlık konusu değer üzerinden Bakanlar Kurulu, dava çeşitleri itibariyle birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere bu bentte yazılı nispeti binde 10'a kadar indirmeye veya Kanunda yazılı nispete kadar çıkarmaya yetkilidir.   | Binde 54  |
| b) Bir gayrimenkulün hissedarlar arasında satış suretiyle şuyunun izalesine dair olan hükümler (Gayrimenkulün satış bedeli üzerinden)  | Binde 9   |
| c) Gayrimenkulün hissedarlar arasında taksimine dair olan hükümler (Taksim edilen gayrimenkul değeri üzerinden)  | Binde 3,6 |
| d) Nafaka verilmesine dair hükümler (Bir senelik nafaka bedeli üzerinden)  | Binde 9   |
| e) (5035 sayılı Kanun'un 34. maddesi ile değişen bent. Yürürlük:1.1.2004) Yukarıdaki nispetler Bölge Adliye Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri, Danıştay, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi ve Yargıtay'ın tasdik veya işin esasını hüküm altına aldığı kararları için de aynen uygulanır.   |           |
| f) (5582 sayılı Kanun'un 32. maddesiyle eklenen hüküm. Yürürlük:6.3.2007) Konusu belli bir değerle ilgili bulunan davalarda ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 38/A maddesinin birinci fıkrasında tanımlanan konut finansmanından kaynaklanan alacaklar ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığının rehine temin edilmiş alacaklarının takibinde, ihalenin feshi talepleri ile ilgili olarak esas hakkında karar verilmesi halinde hüküm altına alınan anlaşmazlık konusu değer üzerinden) Bakanlar Kurulu, dava çeşitleri itibariyle birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere bu alt bentte yazılı nispeti binde 10'a kadar indirmeye veya kanunda yazılı nispete kadar çıkarmaya yetkilidir. Nispi harçlar (15,60 TL'den) aşağı olamaz. | Binde 54  |
| <b>2. Maktu harç:</b>  |           |
| a) 1. fıkrada dışında kalan davalarla, taraf teşkiline imkan bulunmayan  | 15,60 TL  |

|   |           |
|---|-----------|
| davalarda verilen esas hakkındaki kararlarla, davanın reddi kararı ve icra tetkik mercilerinin 1. fıkra dışında kalan kararlarında  |           |
| b) (5035 sayılı Kanun'un 34. maddesi ile değişen bent. Yürürlük:1.1.2004) (a) fıkrasında yazılı davalarda esasa taalluk eden veya tashihi karar taleplerinin reddine dair Yargıtay, Danıştay ve Askeri Yüksek İdare Mahkemesi kararlarında  | 32,30 TL  |
| c) (5035 sayılı Kanun'un 34. maddesi ile değişen bent. Yürürlük:1.1.2004) Bölge Adliye Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri, Yargıtay, Danıştay ve Askeri Yüksek İdare Mahkemesinin icranın tehiri kararlarında  | 25,60 TL  |
| d) Tespiti delail, ihtiyati haciz ve ihtiyati tedbir kararlarında   | 25,60 TL  |
| <b>IV. Temyiz ve itiraz harçları (5766 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle eklenen bölüm. Yürürlük 06.06.2008)</b>   |           |
| a) Yargıtay ve Danıştay'a yapılacak temyiz başvurularında   | 67,20 TL  |
| b) Yürütmenin durdurulmasına ilişkin itirazlar dahil olmak üzere Bölge Adliye ve Bölge İdare Mahkemelerine itirazın yapılacak başvurularda  | 44,80 TL  |
| c) Ağır Ceza Mahkemelerine itirazın yapılacak başvurularda  | 33,60 TL  |
| <b>B) İcra ve iflas harçları:</b>   |           |
| <b>I. İcra harçları:</b>  |           |
| 1. İcraya başvurma harcı  | 15,60 TL  |
| 2. Değeri belli olmayan icra takiplerinde, icranın yerine getirilmesi harcı   | 15,60 TL  |
| 3. Değeri belli olan icra takiplerinde tahsil harcı, değer üzerinden:   |           |
| a) Ödeme veya icra emrinin tebliği üzerine hacizden evvel ödenen paralardan   | Yüzde 3,6 |
| b) Hacizden sonra ve satıştan önce ödenen paralardan  | Yüzde 7,2 |
| c) Haczedilen veya rehinli malların satılıp paraya çevrilmesi suretiyle tahsil olunan paralardan  | Yüzde 9   |
| d) Resmi ve özel müesseseler memur ve hizmetlilerinin maaş, ücret, gündelik ve sair hizmet gelirlerinin haczi suretiyle tahsil olunan paralardan  | Yüzde 3,6 |
| e) Takip talebi bulunmayan alacaklılara İcra ve İflas Kanunu'nun 125. maddesinin 3. fıkrası gereğince ödenen paralardan   | Yüzde 1,8 |
| f) Gayrimenkullerin ve gemilerin tahliye ve tesliminde:   |           |
| aa) İcra emrinin tebliği üzerine tahliye olunduğu takdirde  | Yüzde 1,8 |
| bb) Tahliye ve teslim icra marifetiyle olduğu takdirde  | Yüzde 3,6 |
| g) Menkul tesliminde;   |           |
| aa) İcra emrinin tebliği üzerine teslim halinde   | Yüzde 1,8 |
| bb) İcra marifetiyle teslim halinde   | Yüzde 3,6 |
| h) (5582 sayılı Kanun'un 32. maddesiyle eklenen hüküm. Yürürlük: 6.3.2007) 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 38/A maddesinin birinci fıkrasında tanımlanan konut finansmanından kaynaklanan alacaklar ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığının rehinle temin edilmiş alacaklarının takibinde, bu bentte belirtilen tahsil harçları dörtte biri oranında uygulanır. |           |
| 4. İdare harçları: (Haczedilen gayrimenkullerin idaresi, kira mukaveleleri düzenlenmesi ve hesap tutulması için)  | 10,90 TL  |
| <b>II. İflas harçları:</b>  |           |
| 1. Maktu harç:  | 25,60 TL  |

|   |           |
|---|-----------|
| İflasin açılması veya konkordato isteği ve masaya katılma harcı   |           |
| <b>2. Konunun değeri üzerinden harç:</b>  |           |
| a) İflasta paylaşılan para üzerinden  | Yüzde 3,6 |
| b) Konkordatoda alacaklılara verilmesi kararlaştırılan para üzerinden   | Binde 9   |
| <b>C) Ticaret sicili harçları:</b>  |           |
| <b>I. Kayıt ve tescil harçları: (Ticari işletme rehni dahil)</b>  |           |
| 1. Ticari işletmenin ve ünvanının tescil ve ilanında:   |           |
| a) Gerçek kişilere ve kooperatiflere ait işletmelerde   | 115,00 TL |
| b) Şahıs şirketlerine ait işletmelerde  | 329,60 TL |
| c) Sermaye şirketlerine ait işletmelerde  | 742,50 TL |
| 2. Temsile yetkili kılınan kimselerin tescil ve ilanında (Her kişi için):   |           |
| a) Gerçek kişilere ve kooperatiflere ait işletmelerde   | 57,10 TL  |
| b) Şahıs şirketlerine ait işletmelerde  | 81,80 TL  |
| c) Sermaye şirketlerine ait işletmelerde  | 180,80 TL |
| 3. Ticaret siciline tescil edilmiş olan vakalardaki değişikliklerin tescilinde:<br>(Ticari işletme rehni ile ilgili vakalar dahil)<br>(Muhteva ile ilgili bulunmayan düzeltmelerden harç alınmaz.)  |           |
| a) Gerçek kişilere ve kooperatiflere ait işletmelerde   | 57,10 TL  |
| b) Şahıs şirketlerine ait işletmelerde  | 81,80 TL  |
| c) Sermaye şirketlerine ait işletmelerde  | 180,80 TL |
| 4. Kayıt silinmesinde: (Ticari işletme rehni kaydının silinmesi dahil)  |           |
| a) Gerçek kişilere ve kooperatiflere ait işletmelerde   | 22,40 TL  |
| b) Şahıs şirketlerine ait işletmelerde  | 32,30 TL  |
| c) Sermaye şirketlerine ait işletmelerde  | 57,10 TL  |
| Şubelerin herbiri (Yabancı müesseselerin Türkiye'deki şubeleri dahil)<br>ayrıca aynı harca tabidir.   |           |
| <b>II. Kayıt ve belge suretleri ve tasdikname harçları:</b>   |           |
| 1. Bir ticari işletmeye ait sicil esas defterindeki kayıtların tamamının veya bir kısmının veya memurlukta saklanan bütün belgelerin örneğinin beher sayfasından (Ticaret Sicili Tüzüğü Madde:11/1) | 5,80 TL   |
| 2. Tasdiknamelerden (Ticaret Sicili Tüzüğü Madde: 11/2, 104, 105)   | 19,10 TL  |
| <b>D) Diğer yargı harçları (Müşterek kısım):</b>  |           |
| <b>I. Suret harçları:</b>   |           |
| a) İlamın her sayfasının suretinden (Tasdikli fotokopiler dahil)  | 1,10 TL   |
| b) Mahkeme ve merci zabıtnameleri ve diğer evrakın beher sayfasının suretlerinden (Tasdikli fotokopiler dahil)  | 1,10 TL   |
| c) Avukatların tasdik ettiği vekaletname suretlerinden (Tasdikli fotokopiler dahil)   | 2,50 TL   |
| d) Sulh hakimi tarafından tasdik edilen vekaletname suretlerinden (Tasdikli fotokopiler dahil)  | 2,50 TL   |
| Re'sen verilmesi icap eden suretler hariç olmak üzere ceza mahkemelerinden alınacak suretlerden de aynı harçlar alınır.   |           |
| <b>II. Muhafaza harçları:</b>   |           |
| Adliye veznelerine tevdi olunan kıymetli eşyanın kabul ve muhafazası için, muhafaza olunan değer üzerinden:   |           |
| a) Bir yıla kadar   | Binde 9   |

|  |            |
|--|------------|
| b) Bir yılı geçen her yıl ve kesirler için   | Binde 4,5  |
| <b>III. Defter tutma harçları:</b>   |            |
| a) Alelumum, defter tutma ve tahrir işlerinde (9,00 TL'den) az olmamak üzere deftere kaydolunan değer üzerinden  | Binde 3,6  |
| b) Miras işlerinde defter tutulmasında:  |            |
| aa) Mevcut ve alacak bakiyesi hasıl olmuş ise bu bakiye üzerinden  | Binde 3,6  |
| bb) Borç bakiyesi hasıl olmuş veya mevcut ve alacaklar ile borçlar bakiyesi eşit ise   | 23,90 TL   |
| c) İflas dairesi tarafından tutulacak defterlerden   | 23,90 TL   |
| <b>IV. Miras işlerine ait harçlar:</b>   |            |
| Terekenin tahrir ve tespiti, mirasın taksimi, tasfiyesi ve idaresinde, bunların konusunu teşkil eden değerler üzerinden<br>(Miras idaresinde her sene ve kesirler için harç alınır.) | Binde 3,6  |
| <b>V. Vasiyetname tanzimine ait harçlar:</b>   |            |
| Medeni Kanun'un 479. maddesine göre sulh hakimi tarafından tanzim edilen resmi vasiyet senetleri:  |            |
| a) Belli bir meblağı ihtiva edenler  | Binde 0,90 |
| b) Belli bir meblağı ihtiva etmeyenler   | 32,30 TL   |

**(2) Sayılı Tarife**

|  |            |
|--|------------|
| <b>Noter harçları</b>  |            |
| <b>I. Değer veya ağırlık üzerinden alınan nispi harçlar:</b>   |            |
| 1. Muayyen bir meblağı ihtiva eden her nevi senet, mukavelename ve kağıtlardan beher imza için   | Binde 0,90 |
| Bütün imzalar için bu suretle alınacak harcın toplam miktarı (32,30 TL)'den az, (16.514,80 TL)'den çok olamaz.   |            |
| 2. Emanet harçları:  |            |
| Saklanmak üzere noterlere tevdi edilen değeri belli emanetlerden   | Binde 1,8  |
| Harç miktarı (2,50 TL'den) az olamaz, harç yıllık olarak hesaplanır. Bir yıldan fazla olan her yıl için ilave olarak yarı harç alınır. Yıl kesirleri tam itibar olunur.  |            |
| 3. Gayrimenkul ve menkullerin idaresi harcı:   | Binde 3,6  |
| Harç yıllık olarak hesaplanır, bir yıldan fazla olan her yıl için ilave olarak yarı harç alınır. Yıl kesirleri tam itibar olunur. Gayrimenkullerin değerleri belli değilse değerler takdir yolu ile tespit edilir. |            |
| 4. Konşimento yazılması harcı:   |            |
| Konşimento yazılmasında eşyanın her gayrisafi tonundan   | 0,29 TL    |
| <b>II. Maktu harçlar:</b>  |            |
| 1. Belli meblağı ihtiva etmeyen ve alınacak harç miktarı kanun ve tarifede ayrıca gösterilmemiş olan senet, mukavele ve kağıtlardaki imzaların beherinden  | 5,10 TL    |
| 2. Her nevi tebliğ (6830 sayılı Kanun hükümleri muvacehesinde noterlerce muhataba yapılacak tebliğler dahil) ihbar, ihtar ve protestolardan muhataba tebliğ edilecek beher nüsha için                              | 9,00 TL    |
| 3. Vekaletnameler:   |            |
| a) Özel vekaletnamelerde beher imza için   | 4,30 TL    |

|   |           |
|---|-----------|
| b) Genel vekaletnamelerde beher imza için   | 6,70 TL   |
| <b>4. Defter tasdiki:</b>   |           |
| a) Açılış, ara ve kapanış tasdik ve şerhleri (Beher defter için):   |           |
| aa) İşletme defteri ve diğer her türlü defterler  | 12,50 TL  |
| bb) Serbest meslek kazanç defteri   | 15,60 TL  |
| cc) Bilanço esasına göre tutulan defterler  | 15,60 TL  |
| b) Açılış tasdiklerinde sayfaların mühürlenmesi:  |           |
| 100 sayfaya kadar (100 dahil)   | 4,20 TL   |
| 100 sayfadan yukarı beher 50 sayfa ve fazlası için  | 4,20 TL   |
| (5035 sayılı Kanun'un 35. maddesi ile eklenen bent. Yürürlük :1.1.2004)<br>Ticaret sicili memurluklarınca yapılacak defter tasdiki işlemlerinden yukarıda belirtilen harçlar aynen alınır.  |           |
| <b>5. Suretler ve tercümeler:</b>   |           |
| a) İlgililere veya ibraz edenlere verilecek her türlü mukavele, senet, yazılı kağıt ve kayıt suretlerinin ve fotokopilerinin beher sayfasından  | 1,10 TL   |
| b) Tercüme suretleri ve yabancı dile yazılmış kağıtların suretleri ve tercümeleri beher sayfasından (Fotokopiler dahil)   | 2,50 TL   |
| <b>6. Saklanmak üzere noterlere tevdi olunan ve değeri belli olmayan emanetlerle vasiyetnameler her yıl için (Yıl kesirleri tam sayılır)</b>  |           |
|   | 9,00 TL   |
| <b>7. Tespit ve tutanak harçları:</b><br>Mukavele, senet veya yazılı kağıtların veya bir şeyin veya bir yerin hal ve şeklinin ilgili şahısların hüviyet ve ifadelerinin tespiti   |           |
|   | 9,00 TL   |
| <b>8. Piyango, seçim ve toplantılarda hazır bulunmaktan alınacak harçlar:</b><br>Davet üzerine piyango ve hususi müesseselerin kur'a, seçim ve toplantılarında hazır bulunarak düzenlenecek tutanaklarda  |           |
|   | 164,40 TL |
| <b>9. Düzeltme harcı:</b><br>Evvelki işin mahiyet ve değeri değişmemek şartıyla yapılacak düzeltmelere ait beyannamelerden beher imza için  |           |
|   | 2,00 TL   |
| <b>10. Mukavele feshi harcı:</b><br>Değeri belli bir borç veya bir taahhüdün ikrarını tazammun etmeyen mukavelelerin feshinde beher imza için   |           |
|   | 2,00 TL   |
| <b>11. Belli bir meblağı ihtiva etmeyen umumi ibra, umumi makbuz, tahkimname, ölüme bağlı tasarruf senet ve mukaveleleri, ölüncüye kadar bakma akdi, vakıf, aile vakıfları, evlat edinme, karı-koca haklarının idaresi, babalığı tanıma senetleri, miras taksim mukaveleleri, ifraz mukaveleleri ve bunlardan rücu ve bunların feshi ve bunların teferruatına dair senet, mukavele ve kağıtların düzenlenmesinden ve noter tarafından re'sen düzenlenecek tutanaklardan</b> |           |
|   | 32,30 TL  |

### (3) Sayılı Tarife

|   |          |
|---|----------|
| <b>Vergi yargısı harçları:</b><br>Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezalara ilişkin uyuşmazlıklardan dolayı Vergi Mahkemelerinde, Bölge İdare Mahkemelerinde ve Danıştay'da açılan davalarda. |          |
| <b>I. Başvurma harcı:</b>   |          |
| a) Vergi Mahkemeleri ile Bölge İdare Mahkemelerine başvurma   | 15,60 TL |



|   |           |
|---|-----------|
| b) Danıştay'a başvurma<br>(5766 sayılı Kanun'un 11/e maddesiyle eklenen fıkra.Yürürlük 06.06.2008)  | 32,30 TL  |
| c) Danıştay'a temyiz başvurularında<br>(5766 sayılı Kanun'un 11/e maddesiyle eklenen fıkra.Yürürlük 06.06.2008)   | 67,20 TL  |
| d) Bölge İdare Mahkemesine itirazın yapılan başvurularda  | 44,80 TL  |
| <b>II. Nispi harçlar:</b>   |           |
| a) Vergi Mahkemesi ile Bölge İdare Mahkemesi kararlarında:<br>Tarihyata ve ceza kesme işlemlerine karşı mükellefin dava açması üzerine Vergi Mahkemesinin nihai kararları ile Bölge İdare Mahkemesi'nin kararlarında, karar altına alınan uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezaların toplam değer üzerinden (15,60 TL'den) az olmamak üzere | Binde 3,6 |
| b) Danıştay kararlarında:<br>Karar altına alınan uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezaların toplam değeri üzerinden (32,30 TL'den) az olmamak üzere (Bu miktardan evvelce ödenen nispi harç mahsup edilir)  | Binde 7,2 |
| <b>III. Maktu harç:</b>   |           |
| Yukarıdaki pozisyonlarda gösterilen ve nispi harca tabi tutulmamış olan tarihyat veya ceza kesme ve diğer işlemlerle ilgili:  |           |
| a) Vergi Mahkemesi ve Bölge İdare Mahkemesi kararlarında  | 15,60 TL  |
| b) Danıştay kararlarında  | 32,30 TL  |
| c) Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'ın yürütmenin durdurulması kararlarında  | 32,30 TL  |
| <b>IV- Suret harçları:</b>  |           |
| Tarafların isteği üzerine verilecek karar suretleri için karar suretinin her sayfasından (Fotokopiler dahil)  | 0,80 TL   |

#### (4) Sayılı Tarife

|  |            |
|--|------------|
| <b>Tapu ve kadastro işlemlerinden alınacak harçlar:</b>  |            |
| <b>I. Tapu işlemleri:</b>  |            |
| 1. Kayıt harici kalmış olan gayrimenkullerin tescilinden takdir olunan değer üzerinden   | Binde 9    |
| 2. Deniz, göl ve nehir kıyılarında izinli ve izinsiz doldurma suretiyle iktisabedilen yerlerin tescilinden takdir edilecek değer üzerinden<br>(5831 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle değiştirilen fıkra.Yürürlük 27.01.2009)  | Binde 1260 |
| 3. a) Terekeye dahil taşınmaz malların kanuni ve atanmış mirasçılar arasında aynen veya ifrazın yapılacak taksiminde kayıtlı değer üzerinden<br>(5831 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle değiştirilen fıkra.Yürürlük 27.01.2009)  | Binde 18   |
| b) Taşınmaz malların ve sınırlı aynı hakların, intikalinde alınmamak kaydıyla, bağışlanmasından rücularda ve vasiyetlerin infazında veya piyango ve ikramiye suretiyle iktisabında kayıtlı değer üzerinden   | Binde 9    |
| 4. Gayrimenkullerin ve mülkiyetten gayri aynı hakların bağışlanmasında, kanuni mirasçılar dışında intifa hakkından kuru mülkiyet sahibi lehine ivazsız feragat edilmesinde ve süreli intifa haklarında süre dolarak intifa hakkının sona ermesinde kayıtlı değer üzerinden | Binde 54   |

|   |           |
|---|-----------|
| 5. Dalyan ve voli mahallerinin tescil, intikal, hibe, vasiyet, temlik ve sair tasarrufi muamelelerde takdir olunacak kıymet veya bildirilen bedelden yüksek olanı üzerinden   | Binde 54  |
| 6. a) İfraz veya taksim veya birleştirme işlemlerinde kayıtlı değerler üzerinden  | Binde 9   |
| (5831 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle değiştirilen fıkra.Yürürlük 27.01.2009)   |           |
| b) İmar parselasyon planları uygulama sonucu şuyulanan parsellerin pay sahipleri arasında rızaen veya hükmen taksiminde kayıtlı değer üzerinden   | Binde 9   |
| c) Yukarıdaki fıkralar dışında kalan ve müşterek mülkiyete konu olanların rızaen veya hükmen pay sahipleri arasında aynen veya ifrazen taksiminde kayıtlı değer üzerinden   | Binde 3,6 |
| 7. İpotek tesisinde:  |           |
| a) İpotekte sağlanan borç miktarı üzerinden   | Binde 3,6 |
| b) İpoteğe dahil gayrimenkullerden birisinin çıkarılarak başkasının ithalinde veya teminat ilavesinde borç miktarı üzerinden  | Binde 3,6 |
| c) Mevcut ipotek derecelerinin sonradan istenilen değişikliklerinde borç miktarı üzerinden  | Binde 1,8 |
| 8. Muvakkat tesciller:<br>Medeni Kanun'un 921. maddesi (22/11/2001 gün ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 1011. maddesi) gereğince yapılacak tescillerde kayıtlı değer üzerinden   | Binde 1,8 |
| 9. Mal birliği ve mal ortaklığının, mukaveleden mütevellit şüf'a, iştirak ve vefa haklarının, aile yurtlarının mutlak veya nakil ile mükellef mirasçı nasbının sicile şerhinden veya tescilinden kayıtlı değer üzerinden                  | Binde 5,4 |
| 10. Adi veya hasılat kira mukavelelerinin tapu siciline şerhinde mukavele müddetine göre hesaplanacak kira toplamı ve mukavele mevcut değilse veya mukavelede müddet belirtilmemişse bir yıllık kira bedeli üzerinden                     | Binde 5,4 |
| 11. Teferruatın tapu siciline kaydında beyan olunan değeri üzerinden  | Binde 3,6 |
| 12. Satış vaadi sözleşmeleriyle, irtifak hakkı tesisi vaadi sözleşmelerinin tapu siciline şerhinde, sözleşmede yazılı bedel ile kayıtlı değer yüksek olanından, bedelsiz olanlarından kayıtlı değerden                                    | Binde 5,4 |
| 13.a) Arsa ve arazi üzerine yeniden inşa olunacak bina vesair tesislerin tescilinde Emlak (Bina) Vergisi değeri üzerinden   | Binde 15  |
| Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'nın görüşü alınarak Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan edilmiş bulunan sosyal mesken, işçi evleri ve bunlardan daha düşük nitelikteki meskenler için Emlak (Bina) Vergisi değeri üzerinden                | Binde 7,5 |
| Yukarıdaki iki fıkra gereğince hesaplanacak harç, Emlak Vergisi bildirimini verilmesi gereken süre içinde, şekli ve muhtevası Maliye Bakanlığınca tespit edilecek bir beyanname ile beyan edilir ve beyanname verme süresi içinde ödenir. |           |
| Tapu siciline tescil yapılmaması halinde de bu harcın tahsili aynı esaslar dahilinde yürütülür.   |           |
| b) Meşfu payın şüf'a hakkı sahibi tarafından ilama müsteniden iktisabında, kayıtlı değer üzerinden  | Binde 18  |
| c) (a) fıkrası dışında kalan her nevi cins ve kayıt tashihinde emlak vergisi değeri üzerinden   | Onbinde 5 |
| 14. Tapu harcı mevzuuna giren işlemlerle ilgili tescil ve şerhlerin   | 10,90 TL  |

|  |   |
|--|---|
| terkininden  |   |
| 15. Yapı kooperatiflerinin ortaklarına dağıtacağı gayrimenkullerin ortaklar adına tescilinde kayıtlı değer üzerinden   | Binde 1,8   |
| 16. Gayrimenkullere ait haritaların kopyalarının verilmesinde her parsele ait kopya için   | 22,40 TL  |
| 17. İlgililerin isteği üzerine gayrimenkullere ait verilecek kayıt örneklerinin her birisiyle çıkarılacak belge örneklerinin beher sayfasından (Fotokopiler dahil)   | 4,20 TL   |
| 18. Taksim hakkının bertaraf edilmesinde bunun beyanlar hanesine işlenmesinde gayrimenkulün kayıtlı değeri üzerinden   | Binde 9   |
| 19. Muvazaa tarikiyle vaki tescillerin hükmen düzeltilmesinde kayıtlı değer üzerinden  | Binde 108   |
| 20.a) Gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölünceye kadar bakma akdine dayanarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden (Cebri icra ve şuyunun izalesi hallerinde satış bedeli, istimlaklerde takdir edilen bedel üzerinden) devir eden ve devir alan için ayrı ayrı | Binde 15<br>(29.3.2009-30.6.2009 döneminde binde 5) |
| Tapuda kaydı bulunmayan gayrimenkullerin, zilyetlik devir sözleşmeleri ile devrinde de bu fıkra hükümleri uygulanır. Hesaplanacak harç, zilyetlik devir sözleşmeleri yapılmadan önce, şekli ve muhtevası Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek bir beyanname ile bildirilir ve beyanname verme süresi içinde ödenir.  |   |
| b) Gayrimenkullerin, irtifak haklarının ve gayrimenkul mükellefiyetinin sermaye şirketlerine sermaye olarak konulmasında ticaret mahkemesince tayin olunan değer üzerinden devir alan için ve gayrimenkul devir hallerinde devir eden için   | Binde 15<br>(29.3.2009-30.6.2009 döneminde binde 5) |
| c) Gayrimenkul mükellefiyetinin tesis ve devir yoluyla iktisabında tesis ve devir için ödenen bedel üzerinden (Bu bedel muayyen zamanlarda bir şey yapmak veya vermektan ibaret olduğu takdirde mükellefiyet bedeli beher sene verilecek veya yapılacak şeylerin 20 misline eşit sayılır) devir alan için  | Binde 15<br>(29.3.2009-30.6.2009 döneminde binde 5) |
| d) Gayrimenkul hükmündeki daimi ve müstakil hakların tesis ve devri için ödenen bedel üzerinden (5615 sayılı Kanun'un 16. maddesi ile değiştirilen parantez içi hüküm. Yürürlük:4.4.2007) (Bu bedel, üzerinde hak tesis edilen gayrimenkulün emlak vergisi değerinin yarısından az, iki katından çok olamaz.) devir alan için  | Binde 15<br>(29.3.2009-30.6.2009 döneminde binde 5) |
| e) Gayrimenkul üzerine irtifak hakkı tesis ve devrinde (634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'na göre yapılan kat irtifakları hariç olmak üzere) tesis ve devir için ödenen bedel üzerinden devir alan için  | Binde 15<br>(29.3.2009-30.6.2009 döneminde binde 5) |
| f) İvaz karşılığında kuru mülkiyet iktisabında devir bedeli üzerinden devir eden ve devir alan için ayrı ayrı  | Binde 15<br>(29.3.2009-30.6.2009 döneminde binde 5) |
| Yukarıdaki (e) fıkrasında yer alan intifa hakkı ile (f) fıkrasında yer alan kuru mülkiyetin değerleri bu Kanun'un 64. maddesinin son fıkrasına göre hesaplanan miktarlardan düşük olamaz.  |   |
| <b>II. Kadastro ve tapulama işlemleri:</b>   |   |

|   |            |
|---|------------|
| Kadastro ve tapulama işlemleri sonucunda tapu siciline tescil edilen bazı gayrimenkullerde kayıtlı değer üzerinden:   |            |
| a) Tapuda murisi veya kendisi adına kayıtlı olup da kadastroda beyanname verenlere, tapulamada tespitite hazır bulunanlara ait gayrimenkullerin kadastrolanması veya tapulanmasında,  | Binde 5,4  |
| b) Tapuda murisi veya kendisi adına kayıtlı olup da kadastroda beyanname vermeyenlere, tapulamada tespitite hazır bulunmayanlara ait gayrimenkullerin kadastrolanması veya tapulanmasında,  | Binde 9    |
| c) Aslen senetsiz gayrimenkullerin zilyedi adına kadastrolanması veya tapulanmasında, beyanname verenler ile tespitite hazır bulunanlardan,   | Binde 7,2  |
| d) Aslen senetsiz gayrimenkullerin zilyedi adına kadastrolanması veya tapulanmasında, beyanname vermeyenler ile tespitite hazır bulunmayanlardan,   | Binde 10,8 |
| (Yukarıdaki fıkralar gereğince ödenecek harç miktarı her parsel için 9,00 TL'den aşağı olamaz.)   |            |
| Tapu ve kadastro işlemlerinde de nispi harçların en az miktarı (9,00 TL)'dir.   |            |
| Kadastro işlemlerinin yenilenmesinden harç alınmaz.   |            |
| Bu tarifenin 13 numaralı bendinin (a) ve (c) fıkralarında belirtilen işlemlerden (4751 sayılı Kanun'un 6/C maddesi ile değişen ibare. Yürürlük:9.4.2002) emlak vergisi bildirim verilmesini gerektirenlerin 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda yazılı bildirim verme süresi sonuna kadar tapuda gösterilmemesi halinde harç % 50 fazlasıyla alınır. |            |

### (5) Sayılı Tarife

|   |           |
|---|-----------|
| <b>Konsolosluk harçları :</b>   |           |
| <b>I. Değer üzerinden alınacak harçlar :</b>  |           |
| 1. Tereke işlerinde:  |           |
| a) Terekenin tahrir, tesbit, idare ve tasfiyesinden   | Binde 18  |
| b) Tereke, mahallin memurları tarafından tahrir, tesbit, idare ve tasfiye olduğu takdirde konsoloslukca yapılan murakabeden | Binde 9   |
| 2. Sulhnameler: (Kararda yazılı değer üzerinden):   |           |
| a) 0,05 TL'ye kadar olan kısmından (0,05 TL dahil)  | Binde 36  |
| b) 0,05 TL'den sonra gelen kısmından ilaveten   | Binde 9   |
| 3. Kıymetli eşyanın tesliminde:   |           |
| Yurt dışında konsolosluklara ve büyükelçiliklere emaneten bırakılan kıymetli eşyanın ilgililere tesliminde                  | Binde 5,4 |
| 4. Türkiye'ye ihraç edilecek mallardan listeleri konsolosluklarca tasdiki gerekenlerden                                     |           |
|   | Binde 1,8 |
| <b>II. Gemicilik işlerinde ton üzerinden alınacak harçlar:</b>  |           |
| 1. Gemilere konsolosluklarca verilecek bayrak şahadetnameleri: Beher rüsum tonilatostan                                     | 0,56 TL   |
| 2. Ticaret eşyası manifestolarının tasdikinde eşyanın beher gayrisafi tonundan  | 0,29 TL   |
| 3. Sıhhiye patentası verilmesi veya vizesi, beher rüsum tonilatostan  | 0,29 TL   |
| <b>III. Maktu harçlar:</b>  |           |

|   |          |
|---|----------|
| 1. Gemi jurnalinin tasdiki:   |          |
| a) Jurnalın tasdiki   | 48,80 TL |
| b) Jurnalı sayfa ilavesi  | 19,10 TL |
| 2. Vizeye tabi olan yabancı hava ticaret ve gezinti gemilerinin vizeleri  |          |
| 197,50 TL   |          |
| 3. İmza ve mühür tasdiki:   |          |
| a) Bulunulan yabancı memleketteki yerli makamlarla o memleketteki yabancı makamlar tarafından verilip Türk makamlarına veya Türk makamları tarafından verilip bulunulan yabancı memleketteki yerli ve yabancı makamlara ibraz edilecek olan yazılı kağıt ve suretlerdeki imza ve mühürlerin veya tasdike müteallik imza ve mühürlerin metne şamil olmamak üzere tasdiki (Fotokopiler dahil) | 19,10 TL |
| b) İmza ve mühürlerin metne şamil olmak üzere tasdiki (Fotokopiler dahil)   | 38,70 TL |
| 4. Yabancı memlekette usulüne uygun olarak yetkili makamlar tarafından tanzim olunan yazı, kağıt ve suretlerin o memlekette yürürlükte bulunan Kanunlara uygun olduğunun tasdiki (Fotokopiler dahil)  |          |
| 19,10 TL  |          |
| 5. İdari hususlara ait beyanname, ilmühaber, tutanaklar ve şerhler:   |          |
| a) Birinci sayfa için   | 19,10 TL |
| b) Birinci sayfadan sonraki her sayfa için  | 9,00 TL  |
| 6. Gerçek ve tüzel kişilerin isteği üzerine:  |          |
| a) Türk Kanunlarının bir veya birkaç maddesinin aynısının verilmesi (Beher sayfa için)  | 32,30 TL |
| b) Bunların tercümesinin tasdiki (Beher sayfa için)   | 65,50 TL |
| 7. Terekenin mühürlenmesi   |          |
| 48,80 TL  |          |
| 8. Bilirkişi tayini ve bilirkişi raporlarının tasdiki   |          |
| 29,00 TL  |          |
| 9. Bu tarife ile noter harçlarına ait (2) sayılı tarifede zikredilmeyen hukuk işlerine ait diğer yazılı kağıtlar ve kararlar  |          |
| 19,10 TL  |          |
| 10. Bu tarifede sayılan yazılı kağıt ve işlemlerin konsoloshane haricinde düzenlenmesi ve icrasından asıl harca ilave olarak  |          |
| 48,80 TL  |          |

#### (6) Sayılı Tarife

|  |           |
|--|-----------|
| <b>Pasaport, vize, ikamet tezkeresi, Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları ve yabancılara verilecek çalışma izin belgesi harçları:</b>   |           |
| <b>I. Pasaport harçları:</b>   |           |
| 1. Umuma mahsus münferit ve müşterek pasaportlar:<br>(Konsolosluklarca verilen pasaportlar dahil)  |           |
| 6 aya kadar olanlar  | 114,60 TL |
| 1 yıl için olanlar   | 163,80 TL |
| 2 yıl için olanlar   | 276,40 TL |
| 3 yıl için olanlar   | 395,30 TL |
| 3 yıldan fazla süreli olanlar  | 560,30 TL |
| Umuma mahsus münferit ve müşterek pasaportlarda pasaportta kayıtlı her kişi için ayrı ayrı harç alınır. Refakatte kayıtlı 7 yaşından küçük çocuklardan harç alınmaz. Süre uzatımları da aynı miktarda harca tabidir. |           |
| 2. 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun 18. maddesinde yer alan yabancılara mahsus damgalı pasaportlardan da 1 numaralı fıkradaki esaslara göre, umuma mahsus münferit ve müşterek pasaportlardan                         |           |

|   |             |
|---|-------------|
| alınan harçlar aynen alınır.  |             |
| 3. Muteberlik müddeti sona eren pasaportların konsolosluklarca süre uzatımı, bu pasaportların sürelerinin bitimi tarihinden itibaren ceza alınmaksızın yapılır.   |             |
| <b>II. Vize müracaat ve vize harçları:</b>  |             |
| 1. Giriş vizeleri:  |             |
| a) Tek giriş  | 197,10 TL   |
| b) Müteaddit giriş  | 659,70 TL   |
| 2. Transit vizeleri   |             |
| a) Tek transit  | 197,10 TL   |
| b) Çift transit   | 395,30 TL   |
| (Müşterek pasaportlarda her şahıs için 1 ve 2. fıkralarda gösterilen harçlar aynen alınır.)   |             |
| Hangi ülke vatandaşlarından vize müracaat harcı, hangi ülke vatandaşlarından vize harcı alınması gerektiği ile harç tutarlarının tespitine, mütekabiliyet esası gözönünde tutularak Dışişleri Bakanlığı yetkilidir.                                     |             |
| 3. Yabancıların Türkiye'den çıkışlarında istekleri üzerine verilecek münferit pasaportlara ait dönüş vizeleri   | 329,30 TL   |
| <b>III. Yabancılar verilecek ikamet tezkeresi ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları:</b>   |             |
| 1. İkamet tezkeresi   |             |
| 1 aya kadar her gün için (Bu tutar ilk ay için tezkere başına 14,00 TL'den az, 70,80 TL'den çok olamaz.)  | 7,60 TL     |
| 1 aydan sonraki her ay için   | 47,10 TL    |
| İlk aydan sonraki aylara ait harcın hesabında ay kesirleri tam ay olarak dikkate alınır.  |             |
| (İkamet tezkeresinin alınmaması veya süresinin uzatılmaması, aşılın sürenin kapsadığı tarife itibarıyla hesaplanacak harcın tahsilini engellemez. Bu suretle hesaplanan harç, ceza ve gecikme faizi uygulanmaksızın bir kat fazlası ile tahsil edilir.) |             |
| İkamet tezkeresi harçlarının tespitine, mütekabiliyet esası göz önünde tutularak, Maliye Bakanlığı yetkilidir.  |             |
| 2. Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları  | 114,60 TL   |
| <b>IV. Yabancılar verilecek çalışma izin belgeleri:</b>   |             |
| 1. Süreli Çalışma İzin Belgesi:   |             |
| a) 1 yıla kadar (1 yıl dahil)   | 101,10 TL   |
| b) 3 yıla kadar (3 yıl dahil)   | 304,10 TL   |
| Süre uzatımları da aynı miktarda harca tabidir.   |             |
| 2. Süresiz Çalışma İzin Belgesi   | 507,20 TL   |
| 3. Bağımsız Çalışma İzin Belgesi  | 1.015,00 TL |
| Çalışma izin belgesi harçlarının tespitine, karşılıklılık ilkesi esası göz önünde tutularak Dışişleri Bakanlığı yetkilidir.   |             |

**(7) Sayılı Tarife**

| <b>Gemi ve liman harçları</b>  |           |
|--|-----------|
| <b>I. Gemi sicil işlemleri:</b>  |           |
| 1. Gemi tasdiknameleri, beher rüsum tonilatostundan:<br>(98,20 TL' den az 6.605,60 TL' den çok olamaz.)  | 0,12 TL   |
| 2. Gemi siciline kayıtlı gemilerin ivaz karşılığında temlikinde veya muvazaa yoluyla yapılan tescillerin düzeltilmesinde satış veya muvazaa belgelerinde yazılı bedel üzerinden<br>(Belge mevcut olmaması veya belgede bedeli yazılı bulunmaması veya rayiç bedelden küçük olması hallerinde emsal bedeli üzerinden harç alınır. Aile tesisleri, trampa, iktisabi zaman aşımı tescilleri de bu esasa tabidir.) | Binde 18  |
| 3. Sicilde kayıtlı gemilerin, ölünceye kadar bakma akdi ile temlikinde, emsal bedeli üzerinden   | Binde 4,5 |
| 4. Gemi sicilinde kayıtlı gemiler üzerine ivaz karşılığında mukavele ile intifa hakkı tesisinde, bedeli üzerinden  | Binde 4,5 |
| 5. Gemi siciline kayıtlı gemiler üzerinde tesis olunacak ipoteklerden sağlanan borç miktarı üzerinden  | Onbinde 9 |
| 6. Kira mukavelelerinin gemi siciline şerhinde mukavelede şart koşulan kira bedeli toplamı üzerinden   | Onbinde 9 |
| 7. Harç mevzuuna giren işlemlerin terkininden<br>(Tescilinde alınan harç miktarını aşamaz)   | 9,00 TL   |
| 8. Gemi sicilinde yapılan kayıt düzeltmelerinden beher rüsum tonilatostundan (9,00 TL 'den az 164,50 TL'den çok olamaz.)   | 0,12 TL   |
| 9. İstek üzerine verilen ve gemi siciline atıf yapılmış olan belge suretleri ile sicil kayıt suretlerinden (Fotokopiler dahil)   | 4,20 TL   |
| <b>II. Liman işlemleri:</b>  |           |
| 1. Denize elverişlilik belgesi:<br>En az (32,30 TL) maktu harca ilave olunarak aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:  |           |
| İlk 150 tonilato için beher rüsum tonilatostundan  | 0,37 TL   |
| Sonra gelen 350 tonilato için beher rüsum tonilatostundan  | 0,20 TL   |
| 500 tonilatodan yukarı beher rüsum tonilatostundan<br>(Harç tutarı 990,30 TL'den çok olamaz.)  | 0,10 TL   |
| 2. Ölçme Belgesi:<br>En az (65,50 TL) maktu harca ilave olarak aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:  |           |
| İlk 150 tonilato için beher rüsum tonilatostundan  | 0,49 TL   |
| Sonra gelen 350 tonilato için beher rüsum tonilatostundan  | 0,49 TL   |
| Sonra gelen 2.500 tonilato için beher rüsum tonilatostundan  | 0,37 TL   |
| 3.000 tonilatostundan yukarı için beher rüsum tonilatodan<br>(Harç tutarı 2.641,80 TL 'den çok olamaz)   | 0,20 TL   |
| 3. Yola elverişlilik belgesi:<br>Aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:  |           |
| 11-150 rüsum tonilatoluk gemilerden  | 19,10 TL  |
| 151-500 rüsum tonilatoluk gemilerden   | 32,30 TL  |
| 501-3.000 rüsum tonilatoluk gemilerden   | 65,50 TL  |

|  |          |
|--|----------|
| 3.000 rüsum tonilatodan yukarı gemilerden  | 81,80 TL |
| 10 rüsum tonilatoya kadar olan gemiler harçtan muaftır.  |          |
| 4. Ulaştırma Bakanlığı'nca verilen bayrak şahadetnameleri beher rüsum tonilatodan (48,80 TL'den az, 1.651,10 TL'den çok olamaz)  | 0,37 TL  |
| 5. Gemi jurnallarının liman idarelerinde tasdiki   | 7,30 TL  |
| 6. Yeterlik belgesi harçları   |          |
| a) Uzakyol Kaptanı, Uzakyol Başmakinist/Başmühendisi, Uzakyol Birinci Zabiti, Uzakyol İkinci Mühendisi/Makinisti, Uzakyol Vardiya Zabiti, Uzakyol Vardiya Mühendisi/Makinisti, Liman Kılavuz Kaptanı, İstanbul Boğazı Kılavuz Kaptanı ve Çanakkale Boğazı Kılavuz Kaptanı  | 48,80 TL |
| b) Kaptan, Başmakinist ve Deniz Kılavuz Kaptanı  | 32,30 TL |
| c) Birinci Zabıt, İkinci Makinist, Vardiya Zabiti, Telsiz Zabiti/Operatörü, Makine Zabiti, Yat Kaptanı, Balıkadam, 1. Sınıf Dalgıç, 2. Sınıf Dalgıç, Balıkadam Gaz Karışım ve Açık Deniz Balıkçı Gemisi Kaptanı  | 19,10 TL |
| d) Sınırlı Kaptan, Sınırlı Başmakinist, Sınırlı Vardiya Zabiti, Sınırlı Makina Zabiti, Amatör Denizci ve Balıkçı Gemisi Kaptanı  | 14,00 TL |
| 7. Türk denizci kütüğüne kayıt suretlerinden (Fotokopiler dahil) (5035 sayılı Kanun'un 38. maddesi ile değişen fıkra.Yürürlük:1.1.2004) Gemiadamı Cüzdanı, Gemiadamlarının Eğitim, Belgelendirme ve Vardiya Standartları Hakkında Uluslararası Sözleşme Kapsamında Verilen Eğitim Sertifikaları ve Kısa Mesafe Telsiz Belgeleri                                  | 9,00 TL  |
| 8. Gemi sörvey belgeleri:  |          |
| a) Yolcu gemisi emniyet belgesi, yük gemisi teçhizat ve inşa emniyet belgesi, uluslararası yükleme sınırı belgesi, yük gemisi telsiz-telefon emniyet belgesi, telsiz-telgraf emniyet belgesi, (Her bir belge için ayrı ayrı olmak üzere) En az (15,60 TL) maktu harca ilave olarak beher rüsum tonilatodan. Her belgenin harç tutarı (164,50 TL)'den çok olamaz. | 0,03 TL  |
| b) Muafiyet belgesi  | 32,30 TL |
| (Yukarıdaki bölümde yazılı belgelerin konsolosluklarca yapılacak temdidi işleminden de aynı miktarda harç alınır.)   |          |
| 9. Özel yat kayıt belgesi: (5281 sayılı Kanun'un 10. maddesi ile eklenen fıkra Yürürlük:1.1.2005) En az (32,30 Türk Lirası) maktu harca ilave olunarak aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:  |          |
| İlk 150 tonilato için beher rüsum tonilatodan  | 0,37 TL  |
| Sonra gelen 350 tonilato için beher rüsum tonilatodan  | 0,20 TL  |
| 500 tonilatodan yukarı beher rüsum tonilatodan (Harç tutarı 990,30 TL'den çok olamaz.)   | 0,10 TL  |
| 10. Transitlog belgesi: (5281 sayılı Kanun'un 10. maddesi ile eklenen fıkra Yürürlük:1.1.2005) Aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:  |          |
| 11-100 rüsum tonilatoluk gemilerden  | 6,90 TL  |
| 101-250 rüsum tonilatoluk gemilerden   | 14,00 TL |
| 251-500 rüsum tonilatoluk gemilerden   | 28,30 TL |
| 501-3.000 rüsum tonilatoluk gemilerden   | 56,70 TL |
| 3.000 rüsum tonilatodan yukarı gemilerden  | 70,80 TL |
| 10 rüsum tonilatoya kadar olan gemiler harçtan muaftır.  |          |



**(8) Sayılı Tarife**

| <b>İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları</b>  |           |
|---|-----------|
| <b>I. İmalat ruhsatları:</b>  |           |
| 1. Müstahzar ruhsatnameleri:<br>Tıbbi ve ispençiyari müstahzarların ticarete çıkarılması için Sağlık Bakanlığı'nca verilecek ruhsatnameler: |           |
| a) Memleket dışında imal olup ithal edilenler   | 659,90 TL |
| b) Memleket içinde imal olunanlar   | 329,60 TL |
| c) Ruhsatname verilmeden önce yapılacak tahlillerden alınacak gider karşılığı:  |           |
| - Hariçten ithal edilenler  | 329,60 TL |
| - Memleket içinde imal olunanlardan   | 164,50 TL |
| 2. Patent ve faydalı modeller:<br>(5228 sayılı Kanun'un 37. maddesi ile değişen bent.Yürürlük:31.7.2004)                                    |           |
| a) Başvuru harcı  | 11,20 TL  |
| b) Patent/faydalı model başvurularında rüçhan hakkı talepleri<br>(Her bir rüçhan başvurusu ayrı harca tabidir.)                             | 11,20 TL  |
| c) Patent ve faydalı model belge düzenleme harcı  | 55,60 TL  |
| d) Ek patent belgesi düzenleme harcı  | 55,60 TL  |
| e) Enstitüce onaylı patent ve faydalı model belgesi suret harcı   | 55,60 TL  |
| f) Sınai mülkiyet koruma harcı<br>(İkinci yıldan sonra geçerlilik süresince her yıl tahsil edilir.)   | 55,60 TL  |
| g) Patent/faydalı model başvuruları ve patent/faydalı model belgeleri üzerinden tasarruf işlemleri;   |           |
| - Devir   | 55,60 TL  |
| - Veraset   | 55,60 TL  |
| - Lisans  | 63,70 TL  |
| - Rehin   | 55,60 TL  |
| - Mevki fiil  | 55,60 TL  |
| h) Rüçhan belgesi düzenleme harcı   | 63,70 TL  |
| 3. Endüstriyel tasarımlar:  |           |
| a) Tekli tasarım başvuru harcı  | 17,40 TL  |
| b) Çoklu tasarım (5'e kadar) başvuru harcı  | 45,80 TL  |
| c) 6 ve fazlası her bir tasarım için başvuru harcı  | 9,60 TL   |
| d) Tasarım tescil harcı   | 18,40 TL  |
| e) Yenileme harcı (her bir yenilemede)  | 109,20 TL |
| f) Süre uzatımı ile yenileme (6'şar aylık her bir süre uzatımı ile yenileme)  | 164,30 TL |
| g) Devir şerhi tescil   | 55,60 TL  |
| h) Lisans işlemi kayıt harcı  | 109,20 TL |
| i) Veraset ve intikal işlemi harcı  | 31,60 TL  |
| i) Birleşme kayıt harcı   | 81,80 TL  |
| j) Rüçhan hakkı kayıt harcı   | 63,70 TL  |
| k) Enstitüce onaylı tasarım tescil belgesi ve sicil sureti verilmesi  | 18,40 TL  |
| l) Menşei memleket belgelerinden  | 63,70 TL  |

|  |             |
|--|-------------|
| m) Endüstriyel tasarım erken inceleme harcı  | 394,90 TL   |
| <b>4. Markalar:</b>  |             |
| a) Marka başvuru harcı (ilk üç sınıf için)   | 45,80 TL    |
| b) Marka başvuru harcı (ilk üç sınıftan sonraki her sınıf için ek olarak)  | 45,80 TL    |
| c) Marka yenileme harcı  | 118,90 TL   |
| d) Koruma süresi sona eren marka yenileme harcı  | 158,50 TL   |
| e) Marka tescil belgesi düzenleme harcı  | 96,40 TL    |
| f) Marka devir işlemi kayıt harcı  | 88,40 TL    |
| g) Lisans kayıt ve yenileme harcı  | 158,50 TL   |
| h) Veraset ve intikal işlemi kayıt harcı   | 58,30 TL    |
| ı) Rehine işlemi kayıt harcı   | 91,50 TL    |
| i) Rüçhan hakkı kayıt harcı  | 63,70 TL    |
| j) Enstitüce onaylı marka sureti ve sicil sureti düzenleme harcı   | 45,80 TL    |
| k) Öncelikli başvuru harcı   | 739,30 TL   |
| l) Uluslararası başvuru harcı  | 45,80 TL    |
| <b>5. Coğrafi işaretler</b>  |             |
| a) Başvuru harcı   | 11,20 TL    |
| b) Coğrafi işaret tescil belgesi ve sicil kayıt harcı  | 11,20 TL    |
| c) Enstitüce onaylı coğrafi işaret tescil belgesi ve sicil sureti düzenleme harcı  | 11,20 TL    |
| <b>6. Marka ve patent vekillerinden:</b>   |             |
| a) Sicil kayıt harcı   | 158,50 TL   |
| b) Sicil yenileme harcı  | 158,50 TL   |
| c) Marka ve patent vekilliği belge harcı   | 158,50 TL   |
| <b>II. İhracatçı ruhsatnameleri ve İthalatla ilgili belgeler:<br/>(4369 sayılı Kanun'un 82. maddesiyle kaldırılmıştır.)</b>                        |             |
| <b>III. Maden arama ruhsatnameleri, işletme ruhsatnameleri, işletme imtiyazları:</b>   |             |
| 1. Maden arama ruhsatnamesi taleplerinden  | 197,50 TL   |
| 2. Maden arama ruhsatnameleri (Her yıl için)   | 494,80 TL   |
| 3. Önişletme ruhsatnameleri (Her yıl için)   | 1.733,30 TL |
| <b>4. Maden işletme ruhsatnameleri (Her yıl için)</b>  |             |
| a) 10 yıla kadar olan (10 dahil) işletme ruhsatnameleri  | 2.972,20 TL |
| b) 15 yıla kadar olan (15 dahil) işletme ruhsatnameleri  | 3.467,40 TL |
| b) 40 yıla kadar olan (40 dahil) işletme ruhsatnameleri  | 4.953,90 TL |
| b) 60 yıla kadar olan (60 dahil) işletme ruhsatnameleri  | 7.530,70 TL |
| 5. Mülga 6309 sayılı Kanun'a göre verilen (60-99) yıllık işletme imtiyazları (Her yıl için)  | 9.908,70 TL |
| 6. Taşocağı Nizamnamesi gereğince verilecek ruhsatnameler (Her yıl için)   | 329,60 TL   |
| 7. Arama, önişletme ve işletme ruhsatnameli sahalarla işletme imtiyazlı sahalarla fenni nezaretçi tayini taleplerinden                             | 247,10 TL   |
| 8. İşletme ruhsat hakkı, birleştirme, uzatma, küçültme, alan değiştirilmesi ve taşocağı maddelerinin Maden Kanunu kapsamına alınması taleplerinden | 1.237,90 TL |
| Maden arama ruhsatnamesi, önişletme ruhsatnamesi, işletme ruhsat hakkı, işletme ruhsatnamesi, işletme imtiyazı ve taşocağı maddelerinin            |             |

|  |             |
|--|-------------|
| Maden Kanunu kapsamına alınması taleplerinin devir ve intikalleri sırasında, bu hakların verilmesi sırasındaki harçlar yeniden alınır.   |             |
| <b>IV. Petrol işlemleri:</b>   |             |
| <b>1. Sicil işlemleri:</b>   |             |
| a) Arama ve işletme ruhsatnameleri, kullanma hakkı ve belge istihsalı taleplerinin tescilinden   | 247,10 TL   |
| b) Arama ve işletme ruhsatnameleri, kullanma hakkı ve belgelerin tescilinden   | 296,40 TL   |
| c) Arama ve işletme ruhsatnamelerinde ve belgelerde yapılan değişikliklerin tescilinden  | 148,00 TL   |
| d) Arama ve işletme ruhsatnameleri ile belgelerin devirlerinin veya bunların sahiplerine verdiği haklardan muayyen bir kısmında, diğer bir hükmi şahsa muvakkaten kullanma hakkı tanınmasının tescilinden                      | 247,10 TL   |
| e) Diğer hususların tescilinden  | 98,30 TL    |
| <b>2. Ruhsatlar:</b>   |             |
| a) Müsaade vesikaları  | 659,90 TL   |
| b) Arama ruhsatnameleri  | 990,30 TL   |
| c) İşletme ruhsatnameleri  | 8.257,20 TL |
| d) Belgeler  | 990,30 TL   |
| Arama ve işletme ruhsatnameleri ile belgelerin temdit veya devrinden aynı miktarda harç alınır.  |             |
| 3. Tarifelerin tasdiki   | 164,50 TL   |
| <b>V. Satış ruhsatnameleri:</b>  |             |
| 1. (5035 sayılı Kanun'un 49/5 maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük:31.12.2003)   |             |
| 2. (5035 sayılı Kanun'un 49/5 maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük:31.12.2003)   |             |
| 3. Pul ve kıymetli kağıtlar bayilerine verilecek ruhsatnameler (Her yıl için, son nüfus sayımına göre):  |             |
| Nüfusu 10.000'den aşağı yerlerde   | 12,50 TL    |
| Nüfusu 10.000-50.000 olan yerlerde   | 32,30 TL    |
| Nüfusu 50.000'den yukarı olan yerlerde   | 65,50 TL    |
| 4. Tıbbi eczalar ve kimyevi maddeleri toptan satan ticarethanelerden alınacak ruhsat harçları:   |             |
| Eczacı ticarethaneleriyle sanat ve ziraat işlerinde kullanılan zehirli ve müessir kimyevi maddelerin toptan satışına mahsus ticarethaneleri açmak için Sağlık Bakanlığı'nca verilecek ruhsatnameler (Son nüfus sayımına göre): |             |
| Nüfusu 30.000'e kadar olan mahallerde  | 329,60 TL   |
| Nüfusu 30.000 ile 50.000 arasında olan mahallerde  | 659,90 TL   |
| Nüfusu 50.000 ile 100.000 arasında olan mahallerde   | 990,30 TL   |
| Nüfusu 100.000 ile 400.000 arasında olan mahallerde  | 1.651,10 TL |
| Nüfusu 400.000 ve daha yukarı olan mahallerde  | 3.302,40 TL |
| <b>VI. Meslek erbabına verilecek tezkere, vesika ve ruhsatnamelerden alınacak harçlar:</b>   |             |
| 1. Eczane açanlardan alınacak ruhsat harçları:   |             |
| Yeniden eczane açmak üzere verilen ruhsatnameler   |             |

|  |           |
|--|-----------|
| (Son nüfus sayımına göre):   |           |
| Nüfusu 5.000'e kadar olan mahaller için  | 32,30 TL  |
| Nüfusu 5.000 ile 10.000 arasında olan mahaller için  | 65,50 TL  |
| Nüfusu 10.000 ile 20.000 arasında olan mahaller için   | 164,50 TL |
| Nüfusu 20.000 ile 40.000 arasında olan mahaller için   | 263,70 TL |
| Nüfusu 40.000 ile 75.000 arasında olan mahaller için   | 395,80 TL |
| Nüfusu 75.000 ile 100.000 arasında olan mahaller için  | 527,90 TL |
| Nüfusu 100.000 ile 400.000 arasında olan mahaller için   | 659,90 TL |
| Nüfusu 400.000 ve daha yukarı olan mahaller için   | 990,30 TL |
| <b>2. Mimarlık ve mühendislik ruhsatnameleri:</b>  |           |
| a) Programlarının Türk yüksek mühendis ve yüksek mimar eğitim müesseseleri programlarına muadil olduğu kabul edilen bir ecnebi yüksek mühendis veya yüksek mimar eğitim müessesesinden diploma almış olanlara usulüne göre verilecek ruhsatnameler | 329,60 TL |
| b) Programlarının Türk Teknik Okulu mühendis kısmı programlarına muadil olduğu kabul olunan bir ecnebi mühendis veya mimar eğitim müessesesinden diploma almış olanlara usulüne göre verilecek olan ruhsatnameler                                  | 197,50 TL |
| <b>3. Mütahassis tabiplik vesikaları:</b>  |           |
| a) Türkiye'de ihtisas yapmış olan Türk hekimlerine verilecek ihtisas vesikaları  | 329,60 TL |
| b) Yabancı memleketlerde ihtisas yapmış olan Türk hekimlerine verilecek ihtisas vesikaları   | 329,60 TL |
| c) Yabancı memleketlerin tıp fakültesinden mezun Türk hekimlerine Türkiye Cumhuriyeti hudutları dahilinde tababet icra etmek üzere verilecek mezuniyet vesikaları  | 329,60 TL |
| <b>4. Mütahassis kimyagerlik vesikaları:</b>   |           |
| a) Türkiye'de ihtisas yapmış olan Türk kimyagerlerine verilecek ihtisas vesikaları   | 329,60 TL |
| b) Yabancı memleketlerde ihtisas yapmış olan Türk kimyagerlerine verilecek ihtisas vesikaları  | 329,60 TL |
| c) Yabancı memleketler mektep veya fakültelerinden mezun Türk kimyagerlerine Türkiye'de icrayı sanat etmek üzere verilecek mezuniyet vesikaları  | 329,60 TL |
| <b>5. Dışçilere ait mezuniyet vesikaları:</b>  |           |
| Yabancı memleketler dışı mektep veya fakültelerinden mezun olan dış tabiplerine Türkiye'de icrayı sanat etmek üzere verilecek mezuniyet vesikaları   | 329,60 TL |
| <b>6. Veterinerlere ait mezuniyet vesikaları:</b>  |           |
| Yabancı memleketler mektep veya fakültelerinden mezun olan veterinerlere Türkiye'de icrayı sanat etmek üzere verilecek mezuniyet vesikaları  | 131,40 TL |
| <b>7. Ebe, hemşire, sünnetçilere verilecek ruhsatnameler:</b>  |           |
| a) Kurs ve imtihan sonu muvaffak olan hemşire, ebe ve sünnetçilere verilecek ruhsatnameler   | 98,30 TL  |
| b) Ecnebi memleketlerdeki mekteplerden mezun olan Türk tebaası hemşire, ebe, sağlık memuru ve laborantlara Türkiye'de icrayı sanat etmek   | 98,30 TL  |

|  |             |
|--|-------------|
| üzere verilecek ruhsatnameler  |             |
| c) Sağlık okullarından ve kolejlerinden mezun olanlara verilecek şahadetnameler  | 98,30 TL    |
| 8. Gözlükçülük ruhsatnameleri: Hususi kanununa göre verilecek fenni gözlükçülük ruhsatnameleri   | 494,80 TL   |
| 9. Hususi hastaneler açma ruhsatnameleri   |             |
| a) Para ile hasta bakan hususi hastanelere verilecek açma ruhsatnameleri   |             |
| 20 yataklıya kadar olanlar   | 659,70 TL   |
| 20-50 yataklıya kadar olanlar  | 990,30 TL   |
| 50-100 yataklıya kadar olanlar   | 1.651,10 TL |
| 100 yatak veya daha yukarı olanlar   | 2.641,80 TL |
| (Son nüfus sayımına göre nüfusu 200.000 den aşağı bulunan mahallerde açılacak hastanelerden bu harçların dörtte biri alınır.)  |             |
| b) Radyoloji, radyo ve elektrikle teşhis ve tedavi ve diğer fizyoterapi müesseseleri açmak için verilecek ruhsatnameler  | 659,90 TL   |
| 10. Laboratuvarlara ait ruhsatnameler: Seriri ve gıda taharriyat ve tahliller yapılan ve misli teamüller aranılan umuma mahsus bakteriyoloji ve kimya laboratuvarları açmak için verilecek ruhsatnameler | 329,60 TL   |
| 11. Avukatlık ruhsatnameleri: Hususi Kanunu mücibince verilecek avukatlık ruhsatnameleri   | 329,60 TL   |
| 12. (4008 sayılı Kanun'un 39. maddesi ile kaldırılmıştır.)   |             |
| 13. Eski eserler ve define arama ve sondaj ruhsatnameleri:   |             |
| Eski eser ve define arama sondaj ruhsatnamelerinden:   |             |
| a) Eski eser araştırmaları için verilecek hafriyat ruhsatnameleri (Beher yıl için)   | 65,50 TL    |
| b) Eski eser araştırmaları için verilecek sondaj ruhsatnameleri (Beher ay için)  | 32,30 TL    |
| c) Define araştırmaları için verilecek ruhsatnameler (Beher iki ay için)   | 164,50 TL   |
| 14. Gümrük müşavirlerine verilecek izin belgeleri:   |             |
| Gümrük müşavirliği izin belgesi  | 1.320,80 TL |
| Gümrük müşavir yardımcısı izin belgesi   | 659,90 TL   |
| 15. Avcılık belgesi  |             |
| Hususi Kanunu gereğince verilecek avcılık belgeleri (Her yıl için)   |             |
| a) Avcı derneklerine dahil olanlardan  | 86,60 TL    |
| b) Avcı derneklerine dahil olmayanlardan   | 94,60 TL    |
| 16. Silah taşıma ve bulundurma vesikaları:   |             |
| a) Resmi makamlar tarafından gerçek kişilere verilecek silah taşıma müsaade vesikaları (Her yıl için)  | 394,90 TL   |
| b) Bulundurma vesikaları   | 631,70 TL   |
| c) Özel kanuna göre verilecek yivsiz tüfek ruhsatnameleri  | 15,50 TL    |
| 17. (4008 sayılı Kanun'un 39. maddesi ile kaldırılmıştır.)   |             |
| 18. Özel okul ve özel dersane işletme ruhsatnameleri:  |             |
| a) İlköğretim seviyesindeki özel okullardan (Her yıl için)   | 659,90 TL   |
| b) Lise seviyesindeki özel okullardan (Her yıl için)   | 1.320,80 TL |
| c) Özel dersanelerden (Her yıl için)   | 1.320,80 TL |
| d) Karayolları Trafik Kanunu'nun 123. maddesine göre özel kişi ve  |             |

|   |             |
|---|-------------|
| kuruluşlara sürücü kursları açmak için ilgili Bakanlıkça verilecek okul açma belgelerinden (Her yıl için),  |             |
| Son nüfus sayımına göre;  |             |
| Nüfusu 200.000'e kadar olan şehirlerde  | 446,50 TL   |
| Nüfusu 500.000'e kadar olan şehirlerde  | 893,30 TL   |
| Nüfusu 500.000'den yukarı olan şehirlerde   | 1.339,90 TL |
| (Kazanç temini gayesi bulunmayan ve genel eğitime yararlı olduğu Milli Eğitim Bakanlığı'nca tasdik olunan özel okullar hariç)                                     |             |
| 19. Turizm müessese belgeleri: Merkez turizm komitesinin kararı ve Kültür ve Turizm Bakanlığı'nın onayı üzerine   |             |
| a) Dördüncü sınıf turizm müessesesi kuruluş belgesinden   | 98,30 TL    |
| b) Üçüncü sınıf turizm müessesesi kuruluş belgesinden   | 164,50 TL   |
| c) İkinci sınıf turizm müessesesi kuruluş belgesinden   | 197,50 TL   |
| d) Birinci sınıf turizm müessesesi kuruluş belgesinden  | 263,70 TL   |
| e) Lüks sınıf turizm müessesesi kuruluş belgesinden   | 395,80 TL   |
| f) Dördüncü sınıf turizm müessesesi işletme belgesinden   | 98,30 TL    |
| g) Üçüncü sınıf turizm müessesesi işletme belgesinden   | 164,50 TL   |
| h) İkinci sınıf turizm müessesesi işletme belgesinden   | 197,50 TL   |
| i) Birinci sınıf turizm müessesesi işletme belgesinden  | 263,70 TL   |
| j) Lüks sınıf turizm müessesesi işletme belgesinden   | 395,80 TL   |
| turistik müessese harcı alınır.   |             |
| 20. Müteahhitlik karneleri: Karnede yazılı değer üzerinden (Geçerlilik süresi sonuna kadar) Ancak, bu miktar (6.605,60 TL)'den fazla olamaz.                      | Binde 0,18  |
| <b>VII. Okul diplomaları:</b>   |             |
| 1. (4369 sayılı Kanun'un 82. maddesiyle kaldırılmıştır.)  |             |
| 2. Lise veya bu dereceye muadil okullarda bu derecedeki sanat ve meslek okul ve enstitülerinden mezun olacıklara verilecek diplomalar                             | 4,20 TL     |
| 3. Üniversite haricinde kalan yüksek okullardan veya aynı derecedeki sanat ve meslek okul ve enstitülerinden mezun olacıklara verilecek diplomalar                | 6,70 TL     |
| <b>VIII. Telsiz harçları:</b><br><b>(3293 Sayılı Kanun'un 7. maddesi ile kaldırılmıştır.)</b>   |             |
| <b>IX. Kapalı devre televizyon ruhsat harçları:</b>   |             |
| Kapalı devre televizyon sistemi kurulması ve işletilmesi için Radyo ve Televizyon Yüksek Kurulu tarafından verilecek izin belgelerinden (Her yıl için)            |             |
| a) 3-15 TV alıcı cihazı ihtiva eden sistemlerden  | 990,30 TL   |
| b) 16-30 TV alıcı cihazı ihtiva eden sistemlerden   | 1.981,20 TL |
| c) 31-60 TV alıcı cihazı ihtiva eden sistemlerden   | 3.963,50 TL |
| d) 61 ve daha fazla TV alıcı cihazı ihtiva eden sistemlerden  | 5.779,70 TL |
| Birden fazla kanal ihtiva eden sistemlerden bu harçlar % 50 zamlı olarak tahsil edilir.   |             |
| Genel ve katma bütçeli daire ve idarelerle il özel idareleri, belediye ve köyler tarafından kurulan kapalı devre televizyon sistemleri bu harca tabi tutulmazlar. |             |
| <b>X. Gümrük Kanunu hükümlerine göre verilen ruhsatname harçları:</b><br><b>(4503 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile değişen şekli)</b>                               |             |

|  |               |
|--|---------------|
| 1- Genel antrepo izin belgeleri:   |               |
| a) Genel antrepo işletmeciliği izin belgelerinden:   |               |
| - Açma   | 17.340,60 TL  |
| - İşletme (Her yıl için)   | 5.779,70 TL   |
| b) Yurt içi gümrük hattı dışı eşya satış mağazası izin belgelerinden:  |               |
| - Açma   | 11.560,30 TL  |
| - İşletme (Her yıl için)   | 5.779,70 TL   |
| c) Giriş-çıkış kapılarında gümrük hattı dışı eşya satış mağazası izin belgelerinden:   |               |
| - Açma   | 11.560,30 TL  |
| - İşletme (Her yıl için)   | 5.779,70 TL   |
| d) Yat limanlarında gümrük hattı dışı eşya satış mağazası izin belgelerinden:  |               |
| - Açma   | 11.560,30 TL  |
| - İşletme (Her yıl için)   | 5.779,70 TL   |
| e) Uluslararası faaliyetlerin gerektirdiği yerlerde gümrük hattı dışı eşya satış mağazası açma izin belgelerinden  |               |
|  | 2.889,40 TL   |
| f) Gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarına ait depo açma izin belgelerinden  |               |
|  | 2.889,40 TL   |
| 2- Özel antrepo izin belgeleri:  |               |
| - Açma   | 8.669,80 TL   |
| - İşletme (Her yıl için)   | 4.293,40 TL   |
| 3- Geçici depolama yeri izin belgeleri:  |               |
| a) Geçici depolama yeri işletmeciliği izin belgelerinden:  |               |
| - Açma   | 17.340,60 TL  |
| - İşletme (Her yıl için)   | 5.779,70 TL   |
| b) Eşya sahibine ait geçici depolama yeri izin belgelerinden:  |               |
| - Açma   | 8.669,80 TL   |
| - İşletme (Her yıl için)   | 4.293,40 TL   |
| <b>XI. Finansal faaliyet harçları</b>  |               |
| <b>(5035 sayılı Kanun'un 39. maddesi ile değişen şekli.)</b>   |               |
| 1- Banka kuruluş ve faaliyet izin belgeleri:   |               |
| a) Türkiye'de kurulmuş ve kurulacak bankalar ile yabancı bankaların Türkiye'de açtıkları ve açacakları Merkez Şubelerine ilişkin izin belgeleri (Her yıl için) | 134.710,90 TL |
| b) Serbest bölgelerde faaliyet göstermek üzere kurulacak bankalar ve açılacak yabancı banka şubelerine ilişkin belgeler (Her banka ve şube için)               | 134.710,90 TL |
| c) Bütün bankaların, serbest bölgelerdekiler de dahil olmak üzere açacakları şubeler için düzenlenen belgeler (Her şube için)                                  | 26.941,70 TL  |
| 2- Özel finans kurumları kuruluş izin belgeleri:   |               |
| a) Özel finans kurumları kuruluş izin belgesi (Her yıl için)   | 134.710,90 TL |
| b) Özel finans kurumlarının açacakları şubeler için düzenlenen belgeler (Her şube için)  | 26.941,70 TL  |
| 3- Sermaye piyasasında aracılık yapan kurumlara verilen yetki belgeleri (Her belge için ayrı olmak üzere) (Her yıl için)                                       |               |
|  | 26.941,70 TL  |

|  |              |
|--|--------------|
| 4- Yatırım ortaklığı kurma ve faaliyet izin belgeleri  | 26.941,70 TL |
| 5- Finansal kiralama şirketleri kuruluş izin belgeleri:  |              |
| a) Finansal kiralama şirketleri kuruluş izin belgeleri (Her yıl için)  | 26.941,70 TL |
| b) Finansal kiralama şirketlerinin, serbest bölgelerdekiler de dahil olmak üzere açacakları şubeler için düzenlenen belgeler (Her şube için)                     | 13.470,80 TL |
| 6- Faktoring şirketleri kuruluş izin belgeleri:  |              |
| a) Faktoring şirketleri kuruluş izin belgeleri (Her yıl için)  | 26.941,70 TL |
| b) Faktoring şirketlerinin, serbest bölgelerdekiler de dahil olmak üzere açacakları şubeler için düzenlenen belgeler (Her şube için)                             | 13.470,80 TL |
| 7- Yetkili müesseseler (Döviz büfeleri) kuruluş izin belgeleri:<br>(5615 sayılı Kanun'un 16. maddesi ile değiştirilen hüküm.<br>Yürürlük:1.1.2008)               |              |
| a) Yetkili müesseseler (Döviz büfeleri) kuruluş izin belgeleri<br>(Her yıl için)   | 12.566,40 TL |
| b) Yetkili müesseselerin (Döviz büfeleri) açacakları şubeler için düzenlenen belgeler  | 6.283,20 TL  |
| 8- (5035 sayılı Kanun'un 39. maddesi ile değişen bent. Yürürlük:1.1.2004)  |              |
| a) Sigorta şirketleri kuruluş izin belgeleri (Her yıl için)  | 67.355,10 TL |
| b) Emeklilik şirketleri kuruluş izin belgeleri (Her yıl için)  | 47.408,70 TL |
| 9- Diğer finansal kurumlara ilişkin belgeler:  |              |
| a) Diğer finansal kurumlar kuruluş ve faaliyet izin belgeleri (Her yıl için)   | 26.941,70 TL |
| (Diğer finansal kurumlar, yukarıda belirtilen kurumların dışında kalan, ancak faaliyetleri yetkili kamu mercilerinin iznine tabi gerçek ve tüzel kişilerdir.)    |              |
| b) (a) fıkrasında belirtilen kuruluşların açacakları şubelerle ilgili izin belgeleri (Her şube için)   | 13.470,80 TL |
| 10. (5582 sayılı Kanun'un 33. maddesi ile yürürlükten kaldırılan fıkra.<br>Yürürlük:21.02.2007)  |              |
| <b>XII. Transfer fiyatlandırması ile ilgili yöntem belirleme anlaşması harçları (5766 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle eklenen bölüm.<br/>Yürürlük 06.06.2008)</b> |              |
| 1- Başvuru harçları  | 28.000,00 TL |
| 2- Yenileme harcı  | 22.400,00 TL |

**(9) Sayılı Tarife**

|  |           |
|--|-----------|
| <b>Trafik harçları</b>   |           |
| <b>I. Tescil harçları:</b><br>(4760 sayılı Kanun'un 18/2 maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.<br>Yürürlük:1.8.2002)   |           |
| <b>II. Sürücü belgesi harçları:</b><br>(5281 sayılı Kanun'un 11. maddesi ile değişen bent. Yürürlük:1.1.2005)<br>Karayolları Trafik Kanunu ve Yönetmeliğine göre verilecek sürücü belgelerinden bir defaya mahsus olmak üzere, |           |
| a) A sınıfı sürücü belgelerinden (A1 ve A2 dahil)  | 70,80 TL  |
| b) B sınıfı sürücü belgesinden   | 213,00 TL |
| c) F ve H sınıfı sürücü belgelerinden  | 70,80 TL  |



|  |             |
|--|-------------|
| d) Uluslararası sürücü belgelerinden   | 142,00 TL   |
| e) Diğer sürücü belgelerinden  | 355,20 TL   |
| Stajyer sürücü belgeleri ilgili olduğu sınıfa ait harca tabi tutulur.  |             |
| <b>III. Sınav harçları:</b><br>(5281 sayılı Kanun'un 11. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.<br>Yürürlük:1.1.2005)   |             |
| <b>IV. Sürücü belgesi vize harçları:</b><br>(5281 sayılı Kanun'un 11. maddesi ile değişen bent.Yürürlük:1.1.2005)<br>Karayolları Trafik Kanunu ve Yönetmelik hükümlerine göre yapılacak sürücü belgesi vize işlemlerinde "II-Sürücü belgesi harçları" bölümünde belirtilen harçların ¼'ü oranında harç alınır. Stajyer sürücü belgesinin asli sürücü belgesine dönüştürülmesi veya mevcut stajyer sürücü belgesinin vize edilerek teslim edilmesi halinde bu fıkra uyarınca harç alınır. |             |
| <b>V. Teknik muayene harçları</b><br>(5228 sayılı Kanun'un 60. maddesi ile kaldırılan bent.Yürürlük:1.1.2005)  |             |
| <b>VI. Ruhsat (İzin) harçları:</b><br>Karayolları Trafik Kanunu'nun;   |             |
| a) 13. maddesine göre verilecek izin belgelerinden   | 197,10 TL   |
| b) 16. maddesine göre verilecek izin belgelerinden (Her yıl için)  | 395,30 TL   |
| c) 17. maddesine göre verilecek izin belgelerinden (Her yıl için)  | 792,00 TL   |
| d) 33. maddesine göre verilecek her izin belgesinden   | 395,30 TL   |
| e) 35. maddesine göre verilecek işletme belgesinden (Her yıl için)   | 1.981,00 TL |
| f) (4842 sayılı Kanun'un 27. maddesi ile kaldırılmıştır.)  |             |
| <b>VII. Geçici trafik belgeleri harçları:</b>  |             |
| a) Karayolları Trafik Kanunu ve Yönetmelik hükümlerine göre verilecek geçici trafik belgelerinden;   |             |
| aa) A sınıfı trafik belgelerinden  | 1.155,00 TL |
| bb) Diğerlerinden  | 114,60 TL   |
| b) Karayolu uygunluk belgesi verilmeyen araçlara verilen izin belgesinden  | 131,20 TL   |

## 9. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ

### 9.1 Konusu

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 5 ve 6. maddelerinde yazılı tarifelerde yer alan;

- Karayolları Trafik Kanunu'na göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları,
- Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'ne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler,
- Liman veya belediye siciline kayıt ve tescil edilmiş olan motorlu deniz taşıtları

motorlu taşıtlar vergisine tabidir.

### 9.2 Mükellef

Motorlu taşıtlar vergisinin mükellefi; trafik, belediye veya liman sicili ile Ulaştırma Bakanlığı'nca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir.

### 9.3 İstisnalar

Aşağıda yazılı motorlu taşıtlar vergiden müstesnadır:

- Genel ve özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişilikleri ve Türkiye Kızılay Derneği adına kayıt ve tescil edilen taşıtlar, (Bu idarelere bağlı olup, ayrı tüzel kişiliği olan işletmeler ile özel kanunlarında malları Devlet malı sayılmış olan kuruluşların taşıtları hariç)
- Karşılıklı olmak şartıyla, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçilik ve konsolosluklarıyla, elçi, maslahatgüzar ve konsoloslarına (fahri konsoloslar hariç) ve o devletin uyruğunda bulunan elçilik ve konsolosluk memurlarına ve merkezi Türkiye'de bulunan uluslararası kurullar ile bu kurulların yabancı uyruklu memurlarına ve resmi bir görev için yurda gelen delege ve heyetlere ve bu heyetlere mensup yabancı uyruklu kişilere ait taşıtlar,
- Sakatlık dereceleri % 90 ve daha fazla olan malûl ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malûl ve engellilerin, bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtlar,
- Bankalar Kanunu hükümlerine göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflâs idarelerine ait taşıtlar.

### 9.4 Mükellefiyetin başlaması

Verginin mükellefiyeti motorlu taşıtların trafik, liman veya belediye sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline kayıt ve tescili ile başlar.

Mükellefiyetin başlaması,

- a. Takvim yılının ilk altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda kayıt ve tescilin yapıldığı takvim yılı başından, son altı ay içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda ise, son altı aylık dönemin başından itibaren,
- b. Kayıt ve tescilli olup da devir ve temlik sebebiyle kayıt ve tescil yapılan taşıtlarda değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başından, son altı ayında yapılmış ise, takip eden takvim yılı başından itibaren dikkate alınır.

### **9.5 Mükellefiyetin sona ermesi**

Motorlu taşıtların trafik, liman veya belediye sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline ait kayıtlarının silinmesi halinde; silinme takvim yılının ilk altı ayı içinde yapılmış ise ikinci altı aylık dönemin başından, ikinci altı aylık dönem içinde yapılmışsa takip eden takvim yılı başından itibaren mükellefiyet sona erer.

### **9.6 Verginin tahakkuku ve ödenmesi**

Vergi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından, her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır.

Motorlu taşıtlar vergisi, her yıl Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir. Takvim yılının ilk altı ayında, taşıtın bünyesinde bir değişiklik olması veya verginin artırılması veya azaltılması halinde ikinci taksit, yeni duruma göre ödenir.

### **9.7 Motorlu taşıtlar vergisi tutarları**

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi hükmüne göre, her takvim yılı başından itibaren geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan vergi miktarları o yıl için VUK hükümleri uyarınca tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır.

Bakanlar Kurulu, yeniden değerlendirme oranının %50 fazlasını geçmemek, % 20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmeye, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri veya kullanım amaçları itibariyle ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar artırmaya ve EURO normlarını sağlayan katalitik konventör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda tespit edilen bu oranı veya vergi miktarlarını % 50 nispetine kadar indirmeye yetkilidir.

2009 yılında uygulanacak motorlu taşıtlar vergisi tutarları aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

**(I) sayılı tarife**

| Motor silindir hacmi (cm <sup>3</sup> )                      | Taşıtların yaşları ile ödenecek yıllık vergi tutarı (TL) |           |            |            |                  |
|--|--|-----------|------------|------------|------------------|
|  | 1 – 3 yaş  | 4 – 6 yaş | 7 – 11 yaş | 12 – 5 yaş | 16 ve yukarı yaş |
| <b>1-Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri</b> |  |           |            |            |                  |
| 1300 cm <sup>3</sup> ve aşağısı                              | 393,00   | 274,00    | 155,00     | 117,00     | 44,00            |
| 1301 - 1600 cm <sup>3</sup> e kadar                          | 628,00   | 471,00    | 274,00     | 194,00     | 76,00            |
| 1601 - 1800 cm <sup>3</sup> e kadar                          | 1.104,00   | 865,00    | 510,00     | 312,00     | 123,00           |
| 1801 - 2000 cm <sup>3</sup> e kadar                          | 1.736,00   | 1.340,00  | 788,00     | 471,00     | 188,00           |
| 2001 - 2500 cm <sup>3</sup> e kadar                          | 2.605,00   | 1.893,00  | 1.182,00   | 708,00     | 282,00           |
| 2501 - 3000 cm <sup>3</sup> e kadar                          | 3.631,00   | 3.158,00  | 1.974,00   | 1.064,00   | 393,00           |
| 3001 - 3500 cm <sup>3</sup> e kadar                          | 5.529,00   | 4.975,00  | 2.998,00   | 1.498,00   | 552,00           |
| 3501 - 4000 cm <sup>3</sup> e kadar                          | 8.690,00   | 7.505,00  | 4.422,00   | 1.974,00   | 788,00           |
| 4001 cm <sup>3</sup> ve yukarısı                             | 14.220,00  | 10.664,00 | 6.317,00   | 2.842,00   | 1.104,00         |
| <b>2-Motosikletler</b>                                       |  |           |            |            |                  |
| 100 - 250 cm <sup>3</sup> e kadar                            | 76,00  | 60,00     | 44,00      | 29,00      | 13,00            |
| 251 - 650 cm <sup>3</sup> e kadar                            | 155,00   | 117,00    | 76,00      | 44,00      | 29,00            |
| 651 - 1200 cm <sup>3</sup> e kadar                           | 393,00   | 235,00    | 117,00     | 76,00      | 44,00            |
| 1201 cm <sup>3</sup> ve yukarısı                             | 946,00   | 628,00    | 393,00     | 312,00     | 155,00           |

(I) sayılı tarifede yer alan otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerine ait vergi tutarlarının Türkiye Sigorta ve Reasürans Birliği tarafından her yılın Ocak ayında ilan edilen kasko sigortası değerlerinin % 6'sını aşması halinde, aynı yaş grubunda bulunan taşıtlara ait vergi tutarlarını, bir alt kademedeki taşıtlara isabet eden vergi tutarı olarak belirlemeye, bu oranı % 4'e kadar indirmeye ve kanuni oranına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Bu oran, halen, Bakanlar Kurulu'nun 2004/8327 sayılı Kararı ile % 5 olarak uygulanmaktadır.

**(II) sayılı tarife**

(I) sayılı tarifede yazılı taşıtlar dışında kalan motorlu kara taşıtları, aşağıdaki (II) sayılı tarifeye göre vergilendirilecektir.

| Taşıt cinsi ve oturma yeri / azami toplam ağırlık                | Taşıtların yaşları ile ödenecek yıllık vergi tutarı (TL) |            |                  |
|--|--|------------|------------------|
|  | 1 – 6 yaş  | 7 – 15 yaş | 16 ve yukarı yaş |
| <b>1) Minibüs</b>  | 471,00   | 312,00     | 155,00           |
| <b>2) Panel van ve motorlu karavanlar (Motor silindir hacmi)</b> |  |            |                  |
| 1900 cm <sup>3</sup> ve aşağısı                                  | 628,00   | 393,00     | 235,00           |
| 1901 cm <sup>3</sup> ve yukarısı                                 | 946,00   | 628,00     | 393,00           |
| <b>3) Otobüs ve benzerleri (Oturma yeri)</b>                     |  |            |                  |
| 25 kişiye kadar  | 1.182,00   | 708,00     | 312,00           |
| 26 – 35 kişiye kadar   | 1.420,00   | 1.182,00   | 471,00           |
| 36 – 45 kişiye kadar   | 1.578,00   | 1.340,00   | 628,00           |
| 46 kişi ve yukarısı  | 1.893,00   | 1.578,00   | 946,00           |

| <b>4) Kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri (Azami toplam ağırlık)</b> |          |          |        |
|---|----------|----------|--------|
| 1.500 kg.'a kadar   | 424,00   | 282,00   | 140,00 |
| 1.501 - 3.500 kg'a kadar  | 851,00   | 495,00   | 282,00 |
| 3.501 - 5.000 kg'a kadar  | 1.277,00 | 1.064,00 | 424,00 |
| 5.001 - 10.000 kg'a kadar   | 1.420,00 | 1.206,00 | 567,00 |
| 10.001 - 20.000 kg'a kadar  | 1.703,00 | 1.420,00 | 851,00 |
| 20.001 kg ve yukarısı   | 2.130,00 | 1.703,00 | 992,00 |

### (III) sayılı tarife

Özel amaçla kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu tekneler aşağıdaki (III) sayılı tarifeye göre vergilendirilecektir.

| Taşıt cinsi ve motor gücü (BG)                       | Taşıtların yaşları ile her motor gücü birimi (BG) için ödenecek yıllık vergi tutarı ( TL ) |           |            |                  |
|--|--|-----------|------------|------------------|
|  | 1 – 3 yaş  | 4 – 5 yaş | 6 – 15 yaş | 16 ve yukarı yaş |
| <b>Yat, kotra ve her türlü motorlu özel tekneler</b> |  |           |            |                  |
| 10 - 20 BG'ne kadar                                  | 23,68  | 15,78     | 7,88       | 3,12             |
| 21 - 50 BG'ne kadar                                  | 31,58  | 23,68     | 14,20      | 6,28             |
| 51 - 100 BG'ne kadar                                 | 39,49  | 31,58     | 18,93      | 7,88             |
| 101 - 150 BG'ne kadar                                | 47,38  | 39,49     | 23,68      | 11,04            |
| 151 BG ve yukarısı                                   | 71,09  | 55,29     | 31,58      | 15,78            |

### (IV) sayılı tarife

Uçak ve helikopterler (Türk kuşu, Türk Hava Kurumuna ait olanlar hariç) aşağıdaki (IV) sayılı tarifeye göre vergilendirilecektir.

| Taşıt cinsi ve azami kalkış ağırlığı | Taşıtların yaşları ile ödenecek yıllık vergi tutarı (TL) |           |            |                  |
|--------------------------------------|--|-----------|------------|------------------|
|                                      | 1 – 3 yaş  | 4 – 5 yaş | 6 – 10 yaş | 11 ve yukarı yaş |
| <b>Uçak ve helikopterler</b>         |  |           |            |                  |
| 1.150 kg'a kadar                     | 7.899,00   | 6.317,00  | 4.738,00   | 3.790,00         |
| 1.151 - 1.800 kg.'a kadar            | 11.850,00  | 9.479,00  | 7.109,00   | 5.687,00         |
| 1.801 - 3.000 kg.'a kadar            | 15.800,00  | 12.640,00 | 9.479,00   | 7.583,00         |
| 3.001 - 5.000 kg.'a kadar            | 19.752,00  | 15.800,00 | 11.850,00  | 9.479,00         |
| 5.001 - 10.000 kg.'a kadar           | 23.702,00  | 18.961,00 | 14.220,00  | 11.375,00        |
| 10.001 - 20.000 kg.'a kadar          | 27.653,00  | 22.122,00 | 16.590,00  | 13.270,00        |
| 20.001 kg. ve yukarısı               | 31.604,00  | 25.282,00 | 18.961,00  | 15.169,00        |

## 10. TEŞVİK MEVZUATINDA ÖNGÖRÜLEN DESTEK UNSURLARI

### 10.1 Yatırımlarda devlet yardımları

Yatırımların teşviki, yönlendirilmesi ve desteklenmesi, 06.10.2006 tarih, 26331 no.lu Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 28.08.2006 tarih ve 10921 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ve 08.12.2006 tarih, 26370 no.lu Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ no: 2006/3) ile belirlenmiştir. Anılan Karar ile Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımları Teşvik Fonu Hakkında 2002/4367 sayılı Karar ve 2000/1822 sayılı Karar yürürlükten kaldırılmıştır.

Öte yandan, 01.06.2007 tarih ve 26539 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 21.05.2007 tarih ve 2007/12142 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Değişiklik Yapılması Hakkında Karar ile 28.08.2006 tarih ve 10921 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar’da bazı değişikliklere gidilmiştir. Söz konusu değişiklikler üzerine, Hazine Müsteşarlığı tarafından 20.07.2007 tarih ve 26588 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2007/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2006/3 sayılı Tebliğ’de Değişiklik Yapılması Hakkında Tebliğ ile 08.12.2006 tarih ve 26370 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2006/3 sayılı Tebliğ’de de değişiklikler yapılmıştır.

Yürürlükten kaldırılan 2002/4367 sayılı Karar ile yürürlükte bulunan (2007/12142 sayılı Kararla değişik) 2006/10921 sayılı Karar arasındaki başlıca farklara aşağıda yer verilmiştir.

- a. Ar-Ge, Çevre ve KOBİ’lerin yapacağı yatırımlar ile Kalkınmada Öncelikli Yörelerde yapılacak yatırımlara faiz desteği getirilmiş ancak devlet bütçesinden karşılanan fon kaynaklı kredi desteği kaldırılmıştır.
- b. Ar-Ge yatırımları, çevre yatırımları ve yabancı sermayeli şirketlerce gerçekleştirilecek yatırımlar hariç olmak üzere, Sanayi Odası bulunan yerlerde imalat ve tarımsal sanayi sektöründe yapılacak asgari sabit yatırım tutarı 8 milyon TL’ yi (Eski Karar’da 4 milyon TL) aşmayan yatırım teşvik belgesi müracaatları, Müsteşarlığın yanı sıra Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği’ne bağlı Sanayi Odalarına da yapılabilecektir.
- c. Turizm yatırımlarında indirimli elektrik enerjisi uygulamasına geçilmiştir.
- d. Yatırım tamamlama vizesi yapılmış olmak kaydıyla yatırım teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizatın teminini müteakip 3 yılı (Eski Karar’da ithal makine ve teçhizat için 5 yıl, yerli makine ve teçhizat için 2 yıl) doldurmuş olması kaydıyla devri, satışı, ihracatı ve kiralanması serbesttir. Tamamlama vizesi yapılmamış ise, bu işlemler Müsteşarlığın iznine tabidir.
- e. Önceki teşvik kararlarına istinaden düzenlenen Teşvik Belgelerine ilişkin tamamlama vizesi işlemleri, teşvik belgesindeki kayıt ve koşullara bağlı kalmaksızın mevcut haliyle tamamlama vizesi yapılarak, belgeler kapatılacaktır. Ancak, asgari sabit yatırım tutarının altında kapatılan, yatırım indiriminden faydalanmış belgelerde Maliye Bakanlığı, faydalanılan yatırım indiriminin cezalı olarak geri ödenmesi gerektiği görüşündedir.

Daha önceki yıl kararlarına göre teşvik belgesine bağlanan yatırımlarla ilgili uygulamalara, teşvik belgesinin istinat ettiği karar ile diğer ilgili kararlarda belirtilen hükümler çerçevesinde devam olunur. Ancak, talep edilmesi halinde, faiz desteği hariç olmak üzere 2006/10921 sayılı Karar ve bu karara ilişkin çıkarılan 2006/3 sayılı Tebliğ'in hükümleri uygulanır.

İlgili karar, tebliğler ve yapılan değişiklikler uyarınca yararlanılacak destek unsurlarına ilişkin ayrıntılara aşağıda yer verilmektedir.

### **10.1.1 Yatırımlara sağlanacak destek unsurları**

Teşvik belgeli yatırımlara devletçe sağlanabilecek destek unsurları aşağıdaki gibidir.

- a. Gümrük vergisi muafiyeti
- b. Katma değer vergisi istisnası
- c. Faiz desteği
- d. KKDF istisnası

Destek unsurlarından yararlanabilmek için, yatırıma başlamadan önce teşvik belgesi talebinde bulunulması esastır.

#### **10.1.1.1 Gümrük vergisi muafiyeti**

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırım mallarının ithali, yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı gereğince ödenmesi gereken gümrük vergisinden muaftır.

Ayrıca yeni model üretimine yönelik otomobil ve hafif ticari araç yatırımlarında yatırım dönemi içerisinde kalmak kaydıyla CKD aksam ve parçalarının ithali gümrük vergisinden muaftır.

Diğer yandan, toplam ithal makine ve teçhizat bedelinin %5'ini geçmemek kaydıyla yedek parçaların ve binek araçları, otobüs, çekici (Euro normlarına uygun yeşil motoru haiz olanlar hariç), treyler (frigorifik olanlar hariç), mobilya, yat, motorbot, kamyon (off road-truck tipi ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar hariç), transmikser, beton santrali, forklift, beton pompası, inşaat malzemeleri, porselenden ve seramikten mamul sofa ve mutfak eşyasının teşvik belgesi kapsamında ithal edilmesi halinde yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı'nda öngörülen oranlarda gümrük vergisi tahsil edilir.

Ar-Ge yatırımları dışındaki diğer yatırımlar için düzenlenen teşvik belgesi kapsamında ham madde, ara malı ve işletme malzemesi ithal edilemez.

#### **10.1.1.2 Katma değer vergisi istisnası**

Teşvik Belgesini haiz yatırımcılara teşvik belgesi kapsamında yapılacak makine ve teçhizat ithal ve yerli teslimlerine katma değer vergisi istisnası uygulanmaktadır. Aynı hüküm teşvik belgesinin veya teşvik belgesi kapsamı makine ve teçhizatın devir işlemlerinde de uygulanır.

### 10.1.1.3 Faiz desteği

Kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlar, KOBİ yatırımları, Ar-Ge ve çevre konularında yapılacak yatırımların gerçekleştirilmesi için bankalardan (katılım bankaları dâhil) kullanılacak en az 1 yıl vadeli yatırım kredileri ile ilgili olarak ödenecek faizin veya kar payının Türk Lirası cinsi kredilerde 5 puanı, döviz kredileri ve dövize endeksli kredilerde ise 2 puanı, Müsteşarlık'ça da uygun görülmesi halinde azami ilk 4 yıl için ödenmek kaydıyla bütçe kaynaklarından karşılanır. Finansal kiralama aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlar için de faiz ödemelerini içeren itfa planı yapılması kaydıyla aynı şartlarla faiz desteği öngörülebilir.

Ar-Ge konusunda yapılacak yatırımların gerçekleştirilmesi için, Müsteşarlık'ça uygun görülen yatırım dönemini müteakip 1 yıllık sürede gerekli olan işletme malzemelerinin teminine yönelik olarak bankalardan kullanılacak en az 6 ay vadeli işletme kredileri ile ilgili olarak; Türk Lirası cinsi kredilerde ödenecek faizin veya kar payının 5 puanı, döviz kredileri ve dövize endeksli kredilerde ise 2 puanı azami ilk 1 yıl ödenmek kaydıyla bütçe kaynaklarından karşılanabilir.

Döviz kredisi ile gerçekleştirilecek yatırımlarda faiz desteği uygulaması, vade tarihindeki Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz satış kuru dikkate alınarak yapılır ve destek tutarı yukarıda belirtilen tutarları geçemez.

Proje bazında bütçe kaynaklarından karşılanabilecek azami yatırım kredisi faizi desteği miktarı, Ar-Ge ve çevre yatırımları için 300 bin Türk Lirasını, KOBİ yatırımları için 200 bin Türk Lirasını, kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlar için 1 milyon Türk Lirasını; Ar-Ge yatırımlarına yönelik işletme kredisi faizi desteği ise 100 bin Türk Lirasını geçemez.

Kullanılmış makine ve teçhizat için faiz desteği öngörülemez. Aynı yatırım projesi için faiz desteği uygulamasına yönelik olarak birden fazla finansal kiralama şirketi ve/veya banka talepte bulunamaz.

### 10.1.1.4 KKDF istisnası

Yatırım teşvik belgesi kapsamında kullanılan krediler üzerinden Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintisi yapılmamaktadır.

### 10.1.2 Destek unsurlarının uygulanmasında bölgesel ayırım

Destek unsurlarının uygulanması bakımından kalkınmada öncelikli yöreler kapsamındaki iller şunlardır:

Adıyaman, Ağrı, Aksaray, Amasya, Ardahan, Artvin, Bartın, Batman, Bayburt, Bingöl, Bitlis, Çanakkale (Bozcaada ve Gökçeada ilçeleri), Çankırı, Çorum, Diyarbakır, Elazığ, Erzincan, Erzurum, Giresun, Gümüşhane, Hakkari, Iğdır, K. Maraş, Karabük, Karaman, Kars, Kastamonu, Kilis, Kırıkkale, Kırşehir, Malatya, Mardin, Muş, Nevşehir, Niğde, Ordu, Osmaniye, Rize, Samsun, Siirt, Sinop, Sivas, Şanlıurfa, Şırnak, Tokat, Trabzon, Tunceli, Van, Yozgat, Zonguldak.

Uygulanacak destek unsurları ve yörelere göre dağılımı ise aşağıdaki gibidir.



| Destek unsuru                 | Normal yöreler                           | Kalkınmada öncelikli yöreler |
|-------------------------------|--|------------------------------|
| Gümrük Vergisi Muafiyeti      | Mevcuttur                                | Mevcuttur                    |
| Katma Değer Vergisi İstisnası | Mevcuttur                                | Mevcuttur                    |
| Faiz Desteği                  | Sadece KOBİ, AR-GE, Çevre Yatırımlarında | Mevcuttur                    |
| KKDF İstisnası                | Mevcuttur                                | Mevcuttur                    |

### 10.1.3 Turizm yatırımları

Turizm Yatırım veya Turizm İşletme Belgesinin geçerlilik süresinin belirlenmesi ve onaylı belgenin ibraz edilmesi kaydıyla, belgeli turizm yatırımları veya işletmelerinin 2004 yılı Nisan ayından sonraki elektrik enerjisi giderlerinin, şantiye dönemi de dâhil olmak üzere o bölgedeki mesken ve sanayi abonelerine uygulanan tarifelerden en düşüğü ile kendi abone grubuna uygulanan tarife arasındaki fark Hazinece karşılanır.

Müşteriliğin bağlı bulunduğu Bakan, yukarıda belirtilen değerleri bir katına kadar artırmaya veya %75 oranında azaltmaya yetkilidir.

5084 sayılı Kanun ile bu Kanunda değişiklik yapan 5350 sayılı Kanun hükümleri uyarınca veya 12.04.2002 tarihli ve 2002/4100 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına istinaden enerji desteğinden yararlanmakta olan işletmeler için bu madde kapsamında enerji desteği uygulanmaz. Bu durumda, işletmelerin tercihleri dikkate alınmak suretiyle enerji desteği uygulaması yapılır.

## 10.2 Teşvik belgesi ve belge ile ilgili hususlar

### 10.2.1 Teşvik belgesi

Yatırımların 2006/10921 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar kapsamındaki destek unsurlarından yararlanabilmesi için Müşterilikçe makro ekonomik politikalar, arz-talep dengesi, sektörel, mali ve teknik yönden yapılacak değerlendirme sonucunda yatırım projesinin uygun görülmesi ve yatırımın tebliğle belirlenecek ilke ve ölçütler içinde kalınması koşulu ile teşvik belgesine bağlanması zorunludur.

Teşvik belgesi, yatırımın karakteristik değerlerini ihtiva eden, yatırımın bu değerler ve tespit edilen şartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi halinde üzerinde kayıtlı destek unsurlarından istifade imkânı sağlayan, ülke ekonomisi için yararlı olduğu Müşterilikçe tespit edilen yatırımlar için düzenlenen bir belgedir.

2007/1 sayılı Tebliğ'in 2. maddesi ile değişik 2006/3 sayılı Tebliğ'in 5. maddesine göre Yatırımın, teşvik belgesine bağlanabilmesi için toplam sabit yatırım tutarının;

- KOBİ yatırımlarında asgari 200 bin Türk Lirası, azami 2 milyon Türk Lirası,
- Finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlar için düzenlenen teşvik belgelerinde asgari 200 bin Türk Lirası,
- Diğer yatırımlarda asgari 1 milyon Türk Lirası,

olması gerekmektedir.

Tebliğ'de KOBİ'ler 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden, yıllık net satış hâsılatı veya mali bilançosu değeri 25 milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeleri olarak tanımlanmıştır.

Teşvik belgesi düzenlenebilmesi için gerçek kişiler, adi ortaklıklar, sermaye şirketleri, kooperatifler, iş ortaklıkları, kamu kurum ve kuruluşları ve kamu kuruluşu niteliğindeki meslek kuruluşları, dernekler ve vakıflar ile yurt dışındaki yabancı şirketlerin Türkiye'deki şubeleri müracaat edebilir.

Teşvik belgesi düzenlenebilmesi için;

- a. Ar-Ge yatırımları, çevre yatırımları ve yabancı sermayeli yatırımlar ile imalat ve tarımsal sanayi sektöründe yapılacak sabit yatırım tutarı 8 milyon Türk Lirasını aşan yatırımlar için Müsteşarlığa,
- b. İmalat ve tarımsal sanayi sektöründe yapılacak, (a) bendi kapsamına girmeyen, sabit yatırım tutarı 8 milyon Türk Lirasını aşmayan ve TOBB'a bağlı sanayi odalarının bulunduğu yerdeki yatırımlar için ilgili sanayi odalarına da müracaat edilebilir.

Müsteşarlığa yapılacak müracaatların, yabancı sermayeli şirket ve şubelerce gerçekleştirilecek yatırımlar için Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'ne, diğer bütün yatırımlar için Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü'ne yapılması gerekmektedir.

Firmaya ait, aynı yatırım yeri için aynı yatırım konusunda düzenlenmiş halen geçerli teşvik belgesi bulunması halinde yeni teşvik belgesi düzenlenmez. Ayrıca Müsteşarlığa yapılan müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş bulunan yatırımlar için de teşvik belgesi talepleri dikkate alınmaz.

#### **10.2.1.1 Teşvik belgesinin revizesi**

Teşvik belgesinde yazılı olan değerler yatırımın her aşamasında tevsik edilen bilgi ve belgelere istinaden yapılacak değerlendirme sonucunda teşvik belgesini düzenleyen merci tarafından değiştirilebilmektedir. Teşvik belgesinin sabit yatırım tutarında %100'ün üzerinde meydana gelecek artış ya da %50'nin üzerindeki azalışlarda yatırımcılar, belgenin halen geçerli olması kaydıyla, teşvik belgesini düzenleyen mercie müracaat ederek teşvik belgesinin revize edilmesini talep edebilmektedirler. Ancak, KOBİ'ler için düzenlenen teşvik belgelerinde azami yatırım tutarının üzerine çıkılacak şekilde revize yapılamaz.

Yatırıma başlama tarihinden sonra temin edilen, ancak makine teçhizat listelerinde yer almayan makine ve teçhizatın proje ile uyumlu olanları, talep edilmesi halinde teşvik belgesi kapsamına dahil edilir.

#### **10.2.1.2 Süre uzatımı**

Teşvik belgesi kapsamı yatırımların proje bazında yapılacak değerlendirme sonucunda öngörülecek sürede gerçekleştirilmesi esastır. Yatırımın öngörülen sürede gerçekleştirilememesi halinde, yatırıma başlanılmış olması koşuluyla, teşvik belgesinde kayıtlı ilk sürenin yarısı kadar ek süre verilebilir.

Başka bakanlık, kamu kurum ve kuruluşlarından alınması gerekli izin ve ruhsat gibi diğer belgelerin temini veya kamu kurum ve kuruluşlarının uygulamaları sonucu firmaların faaliyetlerini durdurmalarından veya yürütememelerinden kaynaklanan süre nedeniyle, yatırımın verilen ek süreler de dahil belgede kayıtlı yatırım süresi sonuna kadar gerçekleştirilemediğinin yatırımcılar tarafından tevsik edilerek talep edilmesi halinde Müsteşarlıkça proje bazında ek süre verilebilir.

### **10.3 Yatırım teşvik mevzuatına ilişkin diğer hususlar**

#### **10.3.1 Yatırımların nakli**

Teşvik belgesine bağlanmış yatırımlara ilişkin nakil taleplerine, bölgesel ve sektörel kısıtlamalara bağlı olarak ve gidilecek yöreye göre fazladan yararlanılan desteklerin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca geri ödenmesi koşuluyla Müsteşarlıkça izin verilebilir.

#### **10.3.2 Finansal kiralama**

Teşvik belgesi konusu menkul veya gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının finansal kiralama yolu ile temini mümkündür.

Finansal kiralama şirketine (kiralayan) ait teşvik belgeleri, yatırımcıya (kiracı) ait teşvik belgelerine istinaden düzenlenir ve bu belgeler kiracı adına düzenlenmiş teşvik belgelerinin eki niteliğindedir.

Finansal kiralamaya konu harcamalar için kiralayan ve kiracı, kiracının teşvik belgesinde yer alan faiz desteği hariç diğer destek unsurlarından yararlandırılır.

Finansal kiralama şirketleri aracılığıyla yapılacak yatırımlarda, finansal kiralama şirketleri için aranacak asgari yatırım tutarı 200 bin TL'dir.

#### **10.3.3 Devir, temlik, satış ve ihrac**

Yatırım tamamlama vizesi yapılmış teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizatın teşvik belgeli bir başka yatırımcıya devri, teşvik belgesi olmayan bir başka yatırımcıya satışı, ihracı ve kiralınması söz konusu yatırım mallarının teminini müteakip 3 yılı doldurmuş olması halinde serbesttir.

3 yıllık sürenin doldurulup doldurulmadığına bakılmaksızın, tamamlama vizesi yapılmamış teşvik belgeleri kapsamındaki makine ve teçhizatın, yatırımın bütünlüğünün bozulmaması kaydıyla veya bütünü ile birlikte;

- a. Teşvik belgeli bir başka yatırım için devri,
- b. Teşvik belgesi olmayan bir başka yatırımcıya satışı,
- c. İhracı,
- d. Kiralanması,

Müsteşarlığın iznine tabidir.

Teşvik belgesi kapsamında temin edilen makine ve teçhizatın, üretilecek mal veya hizmetlerin teşvik belgesi sahibi yatırımcı tarafından satın alınması ve bu durumu belgeleyen sözleşmenin ibrazı koşuluyla diğer bir yatırımcıya herhangi bir ücret alınmaksızın (bedelsiz olarak) geçici olarak verilmesi veya kiralanması Müsteşarlığın iznine tabidir.

### **10.3.4 Kullanılmış makine-teçhizat ve tesis alımı**

Teşvik belgeleri kapsamında kullanılan yerli makine ve teçhizat ile ham madde, ara malı ve işletme malzemesi temin edilemez.

Teşvik belgesi kapsamında, bölgesel ve sektörel kısıtlamalar göz önüne alınarak;

- a. İthalat Rejimi Kararı uyarınca yayımlanan "Eski, Kullanılmış veya Yenileştirilmiş Olarak İthal Edilebilecek Maddelere İlişkin Tebliğ" hükümleri uyarınca ithali mümkün olan kullanılan makine ve teçhizatın (karayolu nakil vasıtaları hariç),
- b. İthalat Rejimi Kararı uyarınca ithaline izin verilen (ithaline izin verildiği Dış Ticaret Müsteşarlığı'ndan alınmış yazı ile tevsik edilen) kullanılan makine ve teçhizatın,
- c. Kullanılmış komple tesisin,

ithaline, proje bazında yapılacak değerlendirme sonucunda uygun görülmesi halinde izin verilebilir.

### **10.3.5 Tamamlama vizesi**

Teşvik belgesi kapsamı yatırımların proje bazında yapılacak değerlendirme sonucunda öngörülecek sürede gerçekleştirilmesi esastır. Yatırımın öngörülen sürede gerçekleştirilememesi halinde teşvik belgesinde kayıtlı ilk sürenin yarısı kadar ek süre verilebilir.

Yatırımın gerçekleşme durumu, altışar aylık dönemler halinde Müsteşarlığa bildirilir.

Öngörülen süre veya ek süre bitimini müteakip altı ay içinde yatırımın tamamlama vizesinin yapılması için Müsteşarlığa müracaat edilmesi gerekmektedir. Bu süre içerisinde müracaat edilmemesi halinde Müsteşarlık re'sen tamamlama vizesi işlemlerini başlatabilir.

Yatırımların öngörülen süre içinde tamamlanamaması veya asgari ve azami yatırım tutarlarına uyulmaması halinde teşvik belgeleri iptal edilerek veya kısmi olarak müeyyide uygulanarak sağlanmış olan destek unsurları 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun çerçevesinde ilgililerden geri alınır.

### **10.3.6 Yatırımın takibi, kontrolü ve müeyyide uygulaması**

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların mevzuata uygun şekilde yerine getirilip getirilmediğini denetlemeye, gerekli tedbirleri almaya, bu amaçla gerekli bilgi ve belgeleri istemeye ve aykırılıkların tespiti halinde teşvik belgesini iptal etmeye veya teşvik belgesi kapsamında sağlanan destek unsurlarına yönelik kısmen veya tamamen müeyyide uygulamaya Müsteşarlık yetkilidir.

Mevzuatta yer alan hükümlere aykırı davranan, teşvik belgesindeki kayıt ve koşulları yerine getirmeyen, teşvik belgesi ile diğer belgelerde tahrifat yapan, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen ve kullanan, yanlış ve yanıltıcı bilgi veren, teşvik belgesinde öngörülen sürede yatırımları tamamlamayan veya asgari ve azami yatırım tutarlarına uymayan yatırımcıların teşvik belgeleri Müsteşarlıkça kısmen veya tamamen iptal edilir.

#### **10.4 Yatırım indirimi uygulaması**

30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası" başlıklı 19. maddesi 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış olup, geçiş hükümlerini düzenlemek amacıyla Gelir Vergisi Kanunu'na geçici 69. madde ilave edilmiştir.

##### **10.4.1 Geçiş hükümleri**

Geçiş hükümleri açısından 3 husus önemlidir.

- a. 31.12.2005 itibarıyla mevcut 2005 yılı kazançlarından indirilemeyen devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarının bulunması

Mükelleflerin 31.12.2005 tarihi itibarıyla önceki dönemlerde gerçekleştirdikleri yatırımlar nedeniyle hak kazandıkları ancak yeterli kurum kazancının bulunmaması dolayısıyla indirim konusu yapamadıkları Devreden Yatırım İndirimi İstisnası tutarlarını endeksleme uygulamasına tabi tutulmuş değerleri ile dikkate alarak; 2006, 2007, 2008 yıllarında elde ettikleri kazançlardan indirmeleri mümkündür.

31.12.2005 tarihi itibarıyla devreden yatırım indirimi istisnası tutarının bulunması halinde, söz konusu istisnadan yararlanılıp yararlanılmaması mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. Ancak tercihini istisnadan kullanmak yönünde yapan mükellefler 2006, 2007, 2008 yıllarına ilişkin olarak indirimin uygulandığı yıl kazançlarına uygulanmak suretiyle, % 30 kurumlar vergisi oranı ile anılan yıllara ait kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır.

- b. 31.12.2005 tarihinden önce başlayan ve 2006 yılı ve sonrasında devam eden yatırımların bulunması

Mükellefler;

- 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımlar ile

- Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 19. maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımlar,

nedeniyle, önceki mevzuat hükümlerine göre hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarlarını, 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler.

İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler, bir işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek üretimde bulunan veya üretime herhangi bir aşamada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu birbirini tamamlayarak yerine getiren iktisadi kıymetler topluluğudur.

Yukarıda belirtildiği şekilde yatırım indiriminden yararlanılıp yararlanılmaması yine mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. Ancak tercihini istisnadan yararlanmak yönünde yapan mükellefler 2006, 2007, 2008 yıllarına ilişkin olarak indirimin uygulandığı yıl kazançlarına uygulanmak suretiyle, % 30 kurumlar vergisi oranı ile anılan yıllara ait kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır.

c. Tercihlerin belirlenmesine ilişkin uygulama

Geçici 69. madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanılıp yararlanılmaması mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. Mükellefler bu tercihlerini 2006, 2007 ve 2008 yıllarının tamamı için kullanabilecekleri gibi bu yılların herhangi biri için de kullanabileceklerdir. Ancak, mükelleflerin kendi istekleriyle yararlanmadıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarının yatırım indirimi uygulamasının tercih edildiği yıllarda indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Mükelleflerin 2008 yılı için tercihlerini ilk geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar belirlemeleri gerekmektedir.

Mükelleflerin, yapmış oldukları bu tercihlerden yıllık beyanname döneminde vazgeçmelerine imkan bulunmamaktadır.

## 10.5 İhracatı teşvik tedbirleri

### 10.5.1 İhracata yönelik vergisel teşvikler

İhracata yönelik işlemler, bazı yasal düzenleme ve şartlar dahilinde, damga vergisinden, banka ve sigorta muameleleri vergisinden (BSMV), 492 sayılı Harçlar Kanunu gereğince alınan harçlar ve diğer kanunlarda yer alan vergi, resim ve harçlar ile kaynak kullanımı destekleme fonundan (KKDF) istisna edilmiştir. Söz konusu düzenlemeler kapsamında uygulanan istisna ve muafiyetlere aşağıda kısaca değinilmiştir.

#### 10.5.1.1 Vergi, resim ve harç istisnası

14.01.2000 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan, 2000/1 seri numaralı, “İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkındaki Tebliğ” (İhracat 2000/1) ile;

- İhracatı arttırmak,
- İhraç ürünlerine uluslararası piyasada rekabet gücü kazandırmak,
- İhraç pazarlarını geliştirmek amacıyla

Tebliğ’de belirtilen esas ve usuller çerçevesinde, vergi, resim ve harç istisnası sağlanmaktadır.

Vergi, resim ve harç istisnası uygulamasında döviz kazandırıcı işlemlerin mahiyetine göre uygulanacak istisnanın kapsamı farklılık gösterebilmektedir. Belirli bazı faaliyetlerde vergi, resim ve harç istisnası, proje safhasından projenin bitimine kadar geçen süredeki iş ve muameleleri kapsarken, bazı döviz kazandırıcı faaliyetlerde istisnanın kapsamı sınırlanmaktadır.

Öte yandan, 5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu'nda yapılan değişiklik neticesinde, 01.01.2004 tarihinden itibaren döviz kazandırıcı faaliyetlerle ilgili işlem ve kağıtlar, damga vergisi ve harçlardan istisna tutulmuştur. Söz konusu istisnaların uygulanmasına ilişkin olarak yayımlanan 1 seri numaralı Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliği ile düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre, döviz kazandırıcı faaliyetler ile ilgili uygulanacak damga vergisi ve harç istisnası "Vergi, Resim ve Harç İstisna Belgesi" veya "Dahilde İşleme İzin Belgesi"nin ibrazı üzerine başka bir belge aranmaksızın re'sen uygulanacaktır. Anılan tebliğde sayılan istisna kapsamındaki döviz kazandırıcı faaliyetler, İhracat 2000/1 Tebliği'nde sayılan ve aşağıda ayrıntılı olarak belirtilen belgeli ve belgesiz işlemler ile paraleldir.

#### **10.5.1.2 İstisna kapsamına giren vergiler**

2000/1 numaralı Tebliğ'de yapılan düzenlemeler çerçevesinde, yararlanılacak vergi, resim ve harç istisnası aşağıdaki vergileri kapsamaktadır.

- a. Banka ve sigorta muameleleri vergisi
- b. Damga vergisi
- c. Harçlar
- d. Diğer kanunlarda yer alan vergi, resim ve harçlar
- e. 80 sayılı Kanun'a göre alınan hal rüsumu

#### **10.5.1.3 Vergi, resim ve harç istisnasının kapsamına giren işlemler**

Vergi, resim ve harç istisnası; ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler, transit ticaretle ilgili işlemler ve kullanılan krediler ile bu işlemler ve krediler ile ilgili olarak düzenlenen kağıtları içermektedir. Tebliğ çerçevesinde vergi, resim ve harç istisnası kapsamına giren işlemler ve bu işlemler nedeniyle düzenlenecek kağıtlara aşağıda yer verilmektedir.

##### **10.5.1.3.1 Krediler**

- a. İhracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile transit ticaretin finansmanında kullanılmak kaydıyla, kredi kuruluşlarınca kullanılan her türlü sevk öncesi ve sevk sonrası krediler
- b. Türk Eximbank tarafından aracı bankalar vasıtasıyla kullanılan krediler
- c. T.C. Merkez Bankası'nca Eximbank'a açılan kısa vadeli senet reeskont kredileri ile Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkındaki mevzuat uyarınca ihracat taahhüdüne bağlı olarak kullanılan altın kredileri
- d. Firmaların sağladıkları prefinansmanlar
- e. Dahilde İşleme Rejimi kapsamında yapılan ithalat ve / veya yurt içi alımların finansmanı amacıyla kullanılan krediler
- f. Yukarıda sayılan kredilerin geri ödenmesi

#### 10.5.1.3.2 İşlemler

- İhracatla ilgili işlem yapan bankaların (T.C. Merkez Bankası dahil), özel finans kurumlarının, faktoring şirketlerinin, sigorta şirketlerinin, noterlerin ve diğer kuruluşların ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerle ilgili yapmış oldukları bütün hizmet ve muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar ve kambiyo işlemleri
- Türk Eximbank'ın fon temini işlemleri ile ihracat kredi sigortası /garantisi ile ilgili işlemleri
- Dahilde İşleme Rejimi kapsamında yapılacak ithalat ve / veya yurt içi alımlar ile ilgili işlemler
- İhracat karşılığı yapılacak her türlü ödemeler

#### 10.5.1.3.3 Düzenlenen kağıtlar

İhracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile transit ticaretle ilgili işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlar.

#### 10.5.1.4 Belgeli ve belgesiz işlemler

Yukarıda yer verilen işlem ve bu işlemlere ilişkin olarak düzenlenecek belgelere, vergi, resim ve harç istisnası uygulaması, re'sen uygulama veya "Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi"ne göre uygulama olmak üzere iki farklı şekilde gerçekleştirilmektedir.

Dahilde İşleme Rejimi kapsamında yapılan ithalat ve/veya yurt içi alımlar, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerin vergi, resim ve harç istisnasından yararlandırılabilmesi için Dış Ticaret Müsteşarlığı'ndan "Dahilde İşleme İzin Belgesi" alınması zorunludur. Bu çerçevede kullanılan krediler ve uygulanan istisnalar belgeye kaydedilir. Bunun dışındaki hususlarda vergi, resim ve harç istisnası, ilgili kurum ve kuruluşlarca re'sen uygulanır ve herhangi bir belge ile irtibatlandırılmaz.

#### 10.5.1.4.1 Belgesiz işlemler

Aşağıda belirtilen işlemler ve bu işlemler nedeniyle düzenlenecek kağıtlara; ihracata ilişkin olduklarının tevsik edilmesi durumunda, işlemi yapan kuruluşlarca, re'sen, vergi, resim ve harç istisnası uygulanmaktadır.

- Dahilde İşleme İzin Belgesi ve Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi almak amacıyla proje formu ekinde verilecek taahhütnameler
- İhracat karşılığı yapılacak ödemeler (Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu çerçevesinde yapılan ödemelere ilişkin taahhütnameler ve temliknameler, SSK prim borçları ile genel bütçeli idarelere olan borçların mahsubu dahil)
- İhracattan doğan alacağın ihracatçı tarafından temliki
- İhracat bağlantıları için düzenlenecek anlaşmalar
- Tedarik edildikleri şekliyle ihraç edilmek üzere mal alımı
- Dahilde İşleme İzni kapsamında yapılan ithalat
- Transit ticarete konu malın satın alınması ve satılması
- 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 131. maddesine istinaden ithalat vergilerinden tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi ambalaj maddeleri ithali



- i. Yurt dışı ve uluslararası yurt içi ihaleler ile yap işlet modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projeleri ile ilgili işlemler ve bu konuda düzenlenen kağıtlar ile sözleşme safhasından önceki diğer işlem ve kağıtlar (Bu işlem ve kağıtlara ihale kararlarının tevsiki kaydıyla re'sen istisna tatbik edilir).
- j. Gerçekleştirilen mamul ürün ihracatı karşılığı olarak bu ürünlerin üretiminde kullanılan girdilerin Toprak Mahsulleri Ofisi'nden veya T.C. Şeker Kurumu'nca tespit edilen şeker fabrikalarından alımı

#### **10.5.1.4.2 Belgeli işlemler**

Firmaların, aşağıda belirtilen ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler çerçevesinde vergi, resim ve harç istisnasından yararlanmak istemeleri durumunda Dış Ticaret Müsteşarlığı'na müracaat ederek, Dahilde İşleme İzin Belgesi ve/veya Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi almaları gerekmektedir.

#### **İhracat işlemleri**

Dahilde İşleme Belgesi kapsamında ve bu belgenin geçerlilik süresi içerisinde, ihracat amaçlı olmak kaydıyla; yapılan ithalat ile yurt içi hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ve ambalaj malzemesi alımları ve bunlarla ilgili verilecek her türlü teminat mektupları ile diğer işlemlerdir.

#### **İhracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler**

- a. Yatırım Programında yer alan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye (yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olmak üzere) çıkarılanların ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen firmaların;
  - Yerli firma olması halinde, uluslararası ihalelerde tamamı üzerinden, yabancı para ile finanse edilenlerde ise yabancı paraya isabet eden oranda yapacakları hizmet ve faaliyetler ile yerli imalatçı firmaların, mükerrer olmamak kaydıyla bahse konu işte kullanılmak üzere bu işin yapımını yüklenen firmaya üreterek yapacakları mal ve malzeme ile hizmet satış ve teslimleri,
  - Yabancı firma olması halinde, yabancı firmanın bu işte kullanacağı mal ve malzemeyi üreten yerli imalatçı firmaların (iş taahhüt eden firmalar dahil) yapacakları satış ve teslimleri,
  - Yerli ve yabancı firmaların ortaklığı şeklinde olması halinde, yerli firmaya kendi faaliyeti oranında, yabancı firmaya ise yerli imalatçı firmaların, üreterek yapacakları satış ve teslimleri,
  - Proje sahibi kamu kurumları ile bu projeleri üstlenen firmalara yapılacak teknik müşavirlik, mühendislik ve benzeri hizmet satışları.
- b1. Savunma Sanayi Müsteşarlığı'nca onaylanan savunma sanayi projelerini üstlenmiş imalatçı firmaların, üreterek yapacakları satış ve teslimleri
- b2. Savunma Sanayi Müsteşarlığı'nca savunma sanayi açısından önem arz ettiği belirtilen savunma araç ve gereçlerini üreten imalatçı firmaların, ülkenin savunması ile ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına, üreterek yapacakları satış ve teslimleri,
- b.3 Savunma Sanayi Müsteşarlığı'nca onaylanan savunma sanayi projelerini üstlenmiş imalatçı firmalar ile Savunma Sanayi Müsteşarlığı'nca Savunma Sanayi açısından önem arz ettiği belirtilen savunma araç ve gereçlerini üreten imalatçı firmalara, imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

- c. İmalatçılar tarafından üretilerek gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarına yapılan satış ve teslimler (bu mağazalarda yapılan satışlar hariç)
- d. Yatırım teşvik belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarını üreterek, Yatırım Teşvik Belgesi sahibi yatırımcılara teslim eden imalatçı firmaların satış ve teslimleri,
- e. İmalatçıların, Müsteşarlıkça yayımlanan tebliğ eki yatırım malları listesinde belirtilen malları üreterek satış ve teslimleri
- f. Yürürlükteki Yatırımlarda Devlet Yardımları Mevzuatı çerçevesinde CKD ithal edebilecek firmalara, ithal edebilecekleri söz konusu maddeleri imalatçı firmaların yurt içinde üreterek yapacakları satış ve teslimleri
- g. Kamu kurum ve kuruluşlarının uluslararası ihaleye (sabit sermaye yatırımı nitelikli olanlar) çıkarılan yatırım malı ve sınai mamullerin ihalesini kazanan imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,
- h. Kamu kurum ve kuruluşlarınca yaptırılan uluslararası taşımalar ve bu kurum ve kuruluşlar tarafından uluslararası ihaleye çıkarılmış yurt içi taşımaları yüklenen yerli firmaların bu faaliyetleri
- i. Yurt dışı müteahhitlik müşavirlik, yazılım ve mühendislik hizmetleri gibi döviz kazandırıcı hizmet projeleri
- j. Ambalaj malzemesi imalatçıların, belge süresi içinde teslim edilmek ve teslim tarihinden itibaren 6 ay içerisinde ihracatçının ihraç ürünü ile birlikte ambalaj olarak ihraç edilmek şartıyla üreterek yapacakları satış ve teslimleri
- k. Uluslararası ikili veya çok taraflı anlaşma hükümlerine göre yurt içinde bulunan yabancı kuruluşların yurt dışından getirme imkanına sahip buldukları sınai mamulleri teslim eden imalatçı firmalar ile uluslar arası kuruluşlar, yabancı ülke temsilcilikleri ve kuruluşlarına ait tesislerin yapımını ve onarımını üstlenen müteahhit firmaların faaliyet ve teslimleri
- l. İmalatçıların yabancı uyruklulara, turistlere veya yurt dışında çalışan Türk vatandaşlarına yapacakları ve yıllık 100.000,00 ABD Dolarını aşan satış ve teslimleri (Gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarında yapılan satışlar dahil)
- m. İmalatçıların, Dahilde İşleme İzin Belgesi sahibi firmalara üreterek yapacakları kütük ve blum satış ve teslimleri
- n. Turizm müesseseleri ile seyahat acentelerinin yurt içindeki ve yurt dışındaki turizm faaliyetleri sırasında yaptıkları döviz karşılığı hizmet satışları
- o. Uluslararası taşımacılıktan kazanılan navlun bedellerinin yurda getirildiğinin Döviz Alım Belgesi ile tevsiki kaydıyla kara, deniz veya hava ulaştırma hizmet ve faaliyetleri
- p. Uluslararası ikili veya çok taraflı anlaşma hükümleri çerçevesindeki tesislerin yapımı ve onarımını üstlenen müteahhit firmaların faaliyet ve teslimleri (25.01.1988 tarihli ve 19705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2 sayılı T.C. ile A.B.D. Hükümetleri Arasındaki İkili Anlaşmalar Kapsamına Giren İnşaat Faaliyetlerine Ait Esas ve Usuller Tebliği kapsamında belirtilenlerin dışında kalan tesisler)
- r. Yalnız petrol türevi üreticilerinin, uluslararası ikili veya çok taraflı anlaşma hükümleri çerçevesinde yurt içinde faaliyet gösteren yabancı veya uluslararası kuruluşlara konvertibl döviz karşılığı akaryakıt satış ve teslimleri
- s. Yap-İşlet Modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projelerini üstlenen yerli firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetler
- t. Yerli firmalarca, ihraç ürünlerimizin pazarlanması gayesiyle yurtdışında mağaza açılması veya işletilmesi
- u. Yerli firmalarca, yabancı ülkelerde ekonomik ve sosyal araştırmalar yapmak suretiyle bilgi bankası oluşturulması ile bu bilgilerin yurt içinde ve dışında pazarlanması amacıyla bilgi iletişim ağı kurulması ve işletilmesi
- v. Bedelleri döviz olarak alınmak kaydıyla yurt dışında yerleşik firmalar adına garanti kapsamında gerçekleştirilen bakım ve onarım hizmetleriyle, yabancı bandıralı gemi, uçak veya tırların bakımı ve onarımı ile bunlara yapılan mal (yakıt ve madeni yağlar hariç) ve hizmet satışları.

- y. Profesyonel spor kulüpleri ile bunların %51'den fazla iştiraki olan şirketlerin uluslararası spor müsabakalarına iştirak etmeleri nedeniyle sağladıkları hasılat ile yurt dışına sporcu transferlerinden elde ettikleri gelirler
- z. Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslar arası ihaleye çıkarılan maden havzalarından rödövens karşılığında maden çıkarımı ve işletmesi ile ilgili üretim faaliyetleri.

#### **10.5.1.5 Vergi resim harç istisnası belgesi**

Yukarıda belirtilen (belgeli işlemler) ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile ilgili işlemler ve bu işlemler nedeniyle düzenlenecek kağıtlara vergi, resim ve harç istisnası uygulanabilmesi için Dış Ticaret Müsteşarlığı'ndan belge alınması gerekmektedir. Bu çerçevede kullanılan krediler ve uygulanan istisnalar belgeye kaydedilmektedir. Belge müracaat tarihi ile belge tarihi arasındaki işlemlere istisna uygulanmamaktadır. Ancak bu süre içerisinde gerçekleştirilen hizmet ve faaliyetler taahhüde sayılmaktadır.

Vergi, Resim Harç İstisnası Belgesi almak amacıyla Müsteşarlığa yapılacak başvuru sırasında, aşağıdaki belge ve bilgiler istenmektedir.

- a. Dilekçe (İmza sirkülerinde yer alan yetkililerce imzalanmış),
- b. Vergi Resim Harç İstisnası Proje Formu,
- c. Son üç ayda kapatılan belgelere ilişkin kapatma yazısı fotokopileri ile ihracat taahhütleri kapatılmamış Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi kapsamında gerçekleştirilen faaliyet tutarını gösteren banka tasdikli liste,
- d. Ticaret Sicil Gazetesi (aslı veya noter tasdikli örneği),
- e. İmza Sirküleri (noter tasdikli),
- f. Son yıla ait vergi dairesince tasdikli Bilanço ve Kar- Zarar Cetveli,
- g. İhracat Taahhütnamesi (imza sirkülerinde yer alan yetkililerce imzalanmış),
- h. Faaliyetin firma tarafından yapılabileceğini tevsik eden bilgi ve belgeler (Turizm İşletme Belgesi, C 2 Karnesi, Seyahat Acentası Belgesi, Gemi Tasdiknamesi, Müteahhitlik Karnesi, Mukavele örneği vb.),
- i. Faaliyetin üstlenildiğini tevsik eden bilgi ve belgeler (ihalenin uluslararası olduğu veya faaliyetin yabancı para ile finanse edildiğine dair ilgili kurumdan alınan yazı).

Diğer taraftan Vergi, Resim Harç İstisnası Belgeleri, belge süresi içerisinde ilgili firmanın başvurması durumunda, Müsteşarlıkça revize edilebilmektedir.

#### **10.5.1.6 Vergi resim ve harç istisnasında ceza uygulaması**

Damga vergisi, resim ve harç istisnasından faydalanan ihracatçı veya yatırımcı kişi veya kuruluşlara uygulanan istisnaların gerçekleştirilmeyen ihracat taahhüdüne tekabül eden kısımları ile belgenin iptal edilmesi halinde belge kapsamında uygulanan istisnalar Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca vergi, ceza ve faizleri ile birlikte geri alınmaktadır.

#### **10.5.1.7 İhracat taahhüdünün kapatılması**

Belgesiz ihracat kredilerine ilişkin ihracat taahhütleri; Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın uygun görüşüne istinaden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nca belirlenen usuller çerçevesinde,

krediyi kullanan firma ve/veya krediyi kullanan firmanın grup firmaları tarafından gerçekleştirilen ihracatı tevsik eden gümrük beyannamelerine istinaden ilgili banka tarafından kapatılır.

İmalatçı ihracatçı firmalar, taahhüt ettikleri ihracatı bizzat ve/veya grup firmaları aracılığıyla yapabilecekleri gibi Müsteşarlıktan izin almadan başka bir ihracatçı aracılığıyla yapabilirler. Bu firmaların üretim tesislerinin başka bir firmaya kiralanmış veya devredilmiş olması halinde ise, imalatçı ihracatçı firmaların kullandıkları kredilerin taahhütleri üretim tesisini devralmış veya kiralamış olan firma tarafından gerçekleştirilen ihracat ile kapatılabilir.

#### **10.5.1.8 Kaynak kullanımını destekleme fonu istisnası**

12.5.1998 Tarih ve 88/12944 sayılı Kararnameye İlişkin Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Hakkındaki 6 sıra numaralı Tebliğ uyarınca, bankalar ve finansman şirketlerince kullanılan krediler, Türkiye’de yerleşik kişilerin yurt dışından sağladıkları krediler ve vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalatlarda, belli oranlarda KKDF kesintisi yapılmaktadır.

İhracatın finansmanı için Türk Lirası veya döviz olarak kullanılan krediler ile Türkiye’de yerleşik kişilerin yurt dışından ihracatın finansmanı için sağlayacağı kredilerde (ihracatı teşvik belgesi, dahilde işleme izin belgesi ve vergi, resim ve harç istisnası belgesine bağlanmış ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerin finansmanında kullanılanlar dahil) ve İhracatı Teşvik Belgesi ile Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekline göre yapılan ithalatta, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu’na yapılacak kesinti oranları % 0 olarak uygulanır.

#### **10.5.2 İhracata yönelik diğer devlet yardımları**

94/6401 sayılı İhracata Yönelik Devlet Yardımları Hakkında Karar ve bu karara ilişkin olarak çıkartılan Para Kredi ve Koordinasyon Kurulu’nun tebliğleri ile İhracata Yönelik Devlet Yardımları hakkında bazı düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan düzenlemelerle sağlanan ihracata yönelik devlet yardımları aşağıda gösterilmiştir.

- a. Uluslararası nitelikteki yurtiçi ve yurtdışı ihtisas fuarlarının desteklenmesi
- b. Çevre maliyetlerinin desteklenmesi
- c. Araştırma - geliştirme (AR-GE) yardımları
- d. İstihdam yardımı
- e. Yurtdışı fuar katılımlarının desteklenmesi
- f. Yurtdışında ofis, mağaza açma, işletme ve marka tanıtım faaliyetlerinin desteklenmesi
- g. Türk ürünlerinin Yurtdışında markalaşması, Türk malı imajının yerleştirilmesi ve Turquality’nin desteklenmesi
- h. Pazar araştırması ve pazarlama desteği
- i. Eğitim ve danışmanlık yardımı
- j. Tarımsal ürünlerde ihracat iadesi yardımları
- k. Toplumsal ve ekonomik hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik uluslararası taahhütlerimize aykırılık teşkil etmeyecek diğer devlet yardımları.

## 10.6 Dahilde işleme rejimi

Dâhilde işleme tedbirlerinin uygulama usul ve esasları daha önce, 99/13819 sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Kararı ve 2002/6 numaralı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği ile düzenlenmiş iken 2005/8391 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Kararı ve 2005/1 numaralı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği ile önceki karar ve tebliğ yürürlükten kaldırılarak yeniden düzenlenmiştir. Yeni düzenlemede dâhilde işleme izin belgesi yanında dâhilde işleme izni müessesesi oluşturulmuştur. Dâhilde işleme tedbirleri, genel olarak, ihraç edilen işlem görmüş ürünlerin elde edilmesinde kullanılan, ithali vergiye tabi eşyalara yönelik olarak uygulanacak rejimleri içermektedir.

Dâhilde işleme tedbirleri;

- a. İthalatta şartlı muafiyet sistemi,
- b. İthalat esnasında alınan vergilerin geri ödenmesi sistemi,

olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır.

### 10.6.1 İthalatta şartlı muafiyet

Dâhilde işleme izin belgesi veya dâhilde işleme iznine sahip ve Türkiye gümrük bölgesi içerisinde (serbest bölgeler hariç) yerleşik firmalara tanınmış bir muafiyettir. Söz konusu firmaların, ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünlerin elde edilmesinde kullanılan (belge/izin sahibi firma ve/veya yan sanayici firma tarafından) ve serbest dolaşımda bulunmayan hammadde, yardımcı madde (katalizör olarak kullanılanlar dâhil), yarı mamul, mamul ile değişmemiş eşya, ambalaj ve işletme malzemelerinin, bedelli ve/veya bedelsiz olarak ithaline, ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ve bu ithalattan doğan vergi kadar teminat alınarak izin verilir. Teminat olarak, para, bankalar tarafından verilen teminat mektubu veya Hazine tahvil ve bonoları kabul edilmektedir.

### 10.6.2 İthalat esnasında alınan vergilerin geri ödenmesi

Sistem genel olarak serbest dolaşıma girmiş bir eşyanın, işlem görmüş ürünler şeklinde ihracı halinde ithalat esnasında alınan vergilerin (işletme malzemesine ilişkin KDV ve ÖTV hariç) geri ödenmesinden oluşmaktadır. Geri ödeme sisteminden yararlanmak için dâhilde işleme izin belgesi/dâhilde işleme izni alınması, eşyanın geri ödeme sistemi kapsamında olduğunun gümrük idarelerince ithalat esnasında belgeye/izne ilişkin gümrük beyannamesine kaydedilmesi, Gümrük idarelerince Dahilde İşleme İzin Belgesi ile ilgili bilgilerin gümrük beyannamesi üzerine kaydedilmesi ve belgenin bir örneğinin gümrük beyannamesine eklenmesi gerekmektedir.

### 10.6.3 Dahilde işleme izni/ izin belgesi

Müsteşarlıkça, Türkiye gümrük bölgesinde (serbest bölgeler hariç) yerleşik firmalara;

- a. İthal eşyasının işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanıldığıının tespitinin mümkün olması,
- b. Türkiye gümrük bölgesindeki (serbest bölgeler hariç) üreticilerin temel ekonomik çıkarları ile Türk malı imajının olumsuz etkilenmemesi,

- c. İşleme faaliyetinin, katma değer yaratan ve kapasite kullanımını arttıran bir faaliyet olması yanında, işlem görmüş ürünün rekabet edebilirliği ile ihraç potansiyelini arttıran koşullar yaratıyor olması,
- d. Firmaların, dâhilde işleme izin belgeleri / dahilde işleme izinleri kapsamında gerçekleştirdiği performansı,

kriterleri çerçevesinde izin belgesi verilir.

Dâhilde İşleme Rejimine ilişkin işlemlerin bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla yapılmasına yönelik uygulama ve esasların belirlendiği 03.08.2005 tarih ve 25895 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2005/9 Sayılı Tebliğ, 01.04.2007 tarih ve 26480 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2007/2 Sayılı Dâhilde İşleme Rejimine İlişkin İşlemlerin Bilgisayar Veri İşleme Tekniği Yoluyla Yapılmasına Dair Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır. Anılan 2007/2 Sayılı Tebliğ uyarınca; Elektronik imza sertifikası (Telekomünikasyon Kurumu tarafından yetkilendirilmiş elektronik sertifika hizmet sağlayıcılarından temin edilir) sahibi kullanıcılar, Türkiye gümrük bölgesinde (serbest bölgeler hariç) yerleşik imalatçı-ihracatçı veya ihracatçılar adına, Dâhilde İşleme Rejimine ilişkin işlemleri bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla gerçekleştirebilmek için web sayfası vasıtasıyla elektronik ortamda Dış Ticaret Müsteşarlığı'na müracaat ederler. Belge müracaatlarının değerlendirilmesi neticesinde, Müsteşarlık uygun bulunduğu firmaların adına elektronik ortamda belge düzenler ve bu firmalara işlemlerini elektronik ortamda takip etme hakkı tanır.

Belge kapsamındaki yurtiçi alımlarda belge orijinal nüshasının ithalat bölümüne gerekli düşümü yapılan alıma ilişkin fatura kayıtlarının en geç yurtiçi alımın yapıldığı (ilgili faturanın düzenlendiği tarih itibarıyla) günü takip eden 15 gün içerisinde belge sahibi firma tarafından Müsteşarlık web sayfasından elektronik ortama aktarılması gerekmektedir.

#### **10.6.3.1 Süresi**

Dâhilde işleme izin belgesinin / dâhilde işleme izninin süresi sektörüne göre, en fazla 12 aydır. Ancak, gemi inşa, komple tesis vb. ile üretim süreci 12 ayı aşan ürünler ve savunma sanayi alanına giren ürünlerin ihracına ilişkin düzenlenen belgenin /iznin süresi, proje süresi kadar tespit edilebilmektedir. Belge kapsamında ilk ithalatın yapıldığı tarih esas alınmak suretiyle azami 3 ay olmak üzere Dâhilde İşleme İzin Belgelerine ek süre verilebilir. Dahilde işleme izin belgesi kapsamında gerçekleştirilen ihracat değerinin belge ihracat taahhüdü değerine oranının en az % 50 olması halinde, dahilde işleme izin belgesine azami 6 ayı geçmemek kaydıyla belge orijinal süresinin yarısı kadar ek süre verilebilir. Firmaların, ek süre almak için en geç belge süresi sonuna kadar elektronik ortamda Müsteşarlığa müracaat etmeleri gerekmektedir.

#### **10.6.3.2 Yeni belge verilmesi**

Dâhilde işleme izin belgesi sahibi firmaların müteakip belge talepleri, önceki belgelerin gerçekleşme seyrine göre değerlendirilmektedir.

#### **10.6.3.3 Dâhilde işleme izin belgelerinin kapatılması**

Belgenin kapatılması için ihracat süresi (ek süreler dâhil) bitiminden itibaren en geç 3 ay içerisinde ilgili İhracatçı Birlikleri Sekreterliklerine gerekli belgelerle başvurulması

gerekmektedir. Dahilde işlem izni ihracat taahhüdünü kapatmak için izin süresinin sonundan itibaren en geç 1 ay içerisinde ilgili Gümrük İdaresine gerekli belgelerle başvurulması gerekmektedir. Yapılan kapatma müracaatı geri alınamaz.

Belirtilen süre içerisinde kapatma müracaatında bulunmayan belge sahibi firmalara 10 iş günü içerisinde ilgili İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince, 1 ay içerisinde ihracat taahhüdünü kapatma müracaatında bulunmaları bildirilir. Dâhilde işleme izni sahibi firmalar için ise, 10 iş günü içerisinde ilgili gümrük idaresince, 10 gün içerisinde ihracat taahhüdünü kapatma müracaatında bulunmaları bildirilir. Belirtilen sürede kapatma müracaatında bulunmayan firmalar adına düzenlenen Dâhilde İşleme İzin Belgeleri/ Dâhilde işleme izinleri İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliklerince/gümrük idaresince müeyyide uygulanarak re'sen kapatılır. Re'sen kapatma işlemi ilgili mercilere ve ilgili vergi dairesine ayrıca bildirilmez ancak Resmi Gazete'den takip edilir..

Ayrıca, 30.05.2008 tarih ve 26891 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren İhracat 2008/4 Sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile İhracat 2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'ne Geçici 6. madde eklenmiş ve söz konusu maddede belge süresi sona ermiş ancak henüz ihracat taahhüdü kapatılmamış dahilde işleme izin belgesinin orijinal süresinin uzatılmış olması halinde, belge süresi sonundan itibaren belge orijinal süresinin uzatılmasına ilişkin işlemin yapıldığı tarihe kadar gerçekleştirilen ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin, üzerinde belge sahibi firmanın unvanının veya belge sayısının yer alması ve belge ihracat taahhüdüne saydırılmasına ilişkin diğer şartların saklı kalması kaydıyla ihracat taahhüdünün kapatılmasında kullanılabiliceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 08.04.2008 tarih ve 26841 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2008/13417 Sayılı Dahilde İşleme Rejimi Kararında Değişiklik Yapılması Hakkında Karar ile birlikte, 5569 sayılı Kanun çerçevesindeki finansal yeniden yapılandırma sözleşmelerine göre borçları yeniden yapılandırılan ve yeni bir itfa planına bağlanan borçlular adına, 30.12.2006 tarihinden önce düzenlenen dahilde işleme izin belgelerine/dahilde işleme izinlerine belge ya da izin sahibi firmanın müracaat tarihinden itibaren 18 ayı aşmamak üzere sözleşme süresi kadar süre verilebilmesi hakkında düzenleme yapılmıştır.

#### **10.6.3.4 İhracatın gerçekleştirilememesi**

Dâhilde İşleme Tedbirlerini, Dahilde İşleme Rejimi ve belgede/izinde belirtilen esas ve şartlara uygun olarak yerine getirmeyenlerden;

- a. Şartlı muafiyet sistemi çerçevesindeki dâhilde işleme izin belgesi/izni kapsamında ithal edilen ve Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere ihracatı gerçekleştirilmeyen eşyanın ithali esnasında alınmayan vergi,
- b. Şartlı muafiyet sistemi çerçevesindeki dâhilde işleme izin belgesi/izni kapsamında ithal edilen ve serbest bölgelere gerçekleştirilen ihracata konu eşyanın, belge/izin süresi bitiminden itibaren 3 ay içerisinde başka bir ülkeye satışının yapılması, Yatırım Teşvik Belgesi veya bir başka belge/izin kapsamında Türkiye gümrük bölgesine ithalatının yapılmaması, serbest bölgelerde bulunan tesislerin yapımında kullanılmaması, serbest bölgelerde bulunan tesislerde makine-teçhizat, demirbaşaya kayıtlı eşya veya bunların parçası olarak kullanılmaması, serbest bölgelerde yerleşik gemi inşa faaliyetinde

bulunan firmalara gemi inşasında kullanılmak üzere tesliminin yapılmaması, serbest bölgelerden gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarına satışının yapılmaması veya serbest bölgelerden kara, deniz ve hava taşıtlarına kumanya olarak tesliminin yapılmaması durumunda, bu kapsamdaki ithalat esnasında alınmayan vergi,

- c. Belge/izin kapsamında izin verilen miktarın üzerinde ithalat yapıldığının belge ihracat taahhüdünün kapatılması esnasında tespiti halinde, bu kısma tekabül eden ithalattan doğan vergi,
- ç. Belge kapsamında ithal edilen eşyanın tamamı ihraç edilen işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılmış olsa dahi döviz kullanım oranının %80'i (ikincil işlem görmüş tarım ürünü taahhüdü içeren belgeler için %100'ü) geçmesi halinde, bu oranı aşan kısma tekabül eden ithalatla ilgili alınmayan vergi,
- d. Belge/izin kapsamında ithal edilen işletme malzemesinin CIF ithal tutarının, gerçekleşen FOB ihraç tutarının % 2'sinden (doğal taşlar ile kıymetli maden ve taş ihraç taahhüdü içeren belgelerde % 10) fazla olması halinde, bu oranı aşan kısma tekabül eden ithalatla ilgili alınmayan vergi,
- e. Belge/izin kapsamında ithal edilen değişmemiş eşyanın CIF ithal tutarının, gerçekleşen FOB ihraç tutarının %1'inden fazla olması halinde, bu oranı aşan kısma tekabül eden ithalatla ilgili alınmayan vergi,
- f. Geri ödeme sistemi çerçevesindeki belge/izin kapsamında A.TR dolaşım belgesi eşliğinde Avrupa Topluluğuna üye ülkelere veya menşe ispat belgeleri eşliğinde Avrupa Topluluğuna üye ülkelere, Pan-Avrupa Menşe Kümülyasyonuna taraf ülkelere veya Serbest Ticaret Anlaşması imzalanmış bir ülkeye işlem görmüş ürün olarak ihraç edilmek üzere ithal edilen ancak süresi içerisinde ihracı gerçekleştirilmeyen eşyaya ilişkin alınmayan vergi,
- g. Dâhilde işleme izin belgesinin/dahilde işleme izninin iptal edilmesi halinde, belge/izin kapsamında varsa alınmayan vergi,
- ğ. Dâhilde İşleme İzin Belgesinin/İzninin re'sen kapatılması halinde, belge /izin kapsamında alınmayan vergi,

ithal tarihi itibarıyla 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Ayrıca, ithal edilen ve süresi içerisinde ihracatı gerçekleştirilmeyen eşya için 4458 sayılı Kanun'un 238. maddesi hükmü çerçevesinde gümrük vergilerinin 2 katı para cezası alınır.

#### **10.7 5084 sayılı Kanun uyarınca sağlanan yardımlar**

Bazı illerde vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak, enerji desteği sağlamak ve yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temin etmek suretiyle yatırımları ve istihdam imkânlarını artırmak amacıyla 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun düzenlenmiştir.

Kanunda 5350 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik uyarınca düzenleme;



- a. Vergi ve sigorta primi teşvikleri ile enerji desteği açısından Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığınca 2001 yılı için belirlenen fert başına gayri safi yurt içi hâsıla tutarı, 1500 ABD Doları veya daha az olan iller ile bu iller dışında kalan ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca 2003 yılı için belirlenen sosyo-ekonomik gelişmişlik sıralamasına göre endeks değeri eksi olan illeri,
- b. Bedelsiz arsa ve arazi temini açısından (a) bendindeki iller ile kalkınmada öncelikli yöreler kapsamındaki diğer illeri,

kapsamakta olup, destek unsurlarının uygulama esasları 04.04.2007 tarihli ve 26483 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5615 Sayılı Kanun ile revize edilmiştir.

5084 Sayılı Kanun’un gelir vergisi stopajı (md. 3), sigorta primi işveren hissesi (md. 4) ve enerji (md. 6) desteklerine ilişkin hükümlerinin uygulanmasında aşağıda yer verilen süre sınırlamalarına bakılmaksızın, Kanun kapsamına giren illerdeki yeni yatırımlardan; 31.12.2004 tarihine kadar tamamlananlar için 31.12.2009 tarihine kadar, 31.12.2007 tarihine kadar tamamlananlar için 5 yıl, 31.12.2008 tarihine kadar tamamlananlar için 4 yıl, 31.12.2009 tarihine kadar tamamlananlar için 3 yıl süreyle söz konusu destek ve teşvikler uygulanır.

#### **10.7.1 Gelir vergisi stopajı desteği**

31.12.2009 tarihine kadar uygulanmak üzere, yukarıdaki (a) kapsamındaki illerde, 01.04.2005 tarihinden itibaren yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, en az 10 işçi çalıştırmaları koşuluyla, bu iş yerlerinde çalıştırdıkları işçiler ile 01.04.2005 tarihinden önce işe başlamış olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden asgari 10 işçi çalıştıranların iş yerlerinde fiilen çalışan işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin; organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için tamamı, diğer yerlerdeki iş yerleri için % 80’i, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilmektedir.

Ancak terkin edilecek tutar, işçi sayısı ile asgari ücret üzerinden ödenmesi gereken gelir vergisinin çarpımı sonucu bulunacak tutarın organize sanayi ve endüstri bölgelerindeki iş yerlerinde tamamını, diğer yerlerdeki iş yerlerinde ise % 80’ini aşmamaktadır.

#### **10.7.2 Sigorta primi işveren hissesi desteği**

31.12.2009 tarihine kadar uygulanmak üzere, yukarıda belirtilen (a) bendi kapsamındaki illerde;

- a. 1.4.2005 tarihinden itibaren yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, en az 10 işçi çalıştırmaları koşuluyla, bu iş yerlerinde çalıştırdıkları işçilerin,
- b. 1.4.2005 tarihinden önce işe başlamış olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden asgari 10 işçi çalıştıranların iş yerlerinde fiilen çalışan işçilerin

prime esas kazançları üzerinden 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 79 ve 81. maddeleri uyarınca hesaplanan sigorta primlerinin işveren hissesinin, organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için tamamı, diğer yerlerdeki iş yerleri için % 80’i Hazinece karşılanmaktadır.

Ancak Hazinece karşılanacak tutar, organize sanayi ve endüstri bölgelerindeki iş yerleri için işçi sayısı ile 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 82. maddesi uyarınca belirlenen prime esas kazanç alt sınırına göre hesaplanan işveren hissesi prim tutarının çarpımı sonucu bulunacak değer, diğer yerlerdeki iş yerleri için işçi sayısı 5510 sayılı

Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 82. maddesi uyarınca belirlenen kazanç alt sınırına göre hesaplanan işveren hissesi prim tutarının çarpımı sonucu bulunacak değer % 80'ini aşmamaktadır.

Öte yandan Hazinece karşılanan prim tutarları gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınamamaktadır.

### **10.7.3 Enerji desteği**

31.12.2009 tarihine kadar uygulanmak üzere yukarıda belirtilen (a) bendi kapsamındaki illerde,

- a. 1.4.2005 tarihinden itibaren faaliyete geçen ve asgari on işçi çalıştıran işletmeler ile
- b. 1.4.2005 tarihinden önce faaliyete geçmiş ve asgari on işçi çalıştıran işletmelerden;

fiilen ve sürekli olarak hayvancılık (su ürünleri yetiştiriciliği ve tavukçuluk dahil), organik ve biyoteknolojik tarım, kültür mantarı yetiştiriciliği ve kompostu, seracılık, sertifikalı tohumculuk ve soğuk hava deposu ile imalat sanayi, madencilik, turizm konaklama tesisi, eğitim veya sağlık alanlarında faaliyette bulunanların elektrik enerjisi giderlerinin yüzde yirmisi Hazinece karşılanır.

Bu orana; 1.4.2005 tarihinden sonra faaliyete geçen işletmelerde asgari sayıdan sonraki her bir işçi için, 1.4.2005 tarihinden önce faaliyete geçmiş işletmelerde ise bu tarihten sonra işe başlayan ve asgari işçi sayısından sonraki her bir işçi için 0,5 puan eklenir.

Hazinece karşılanacak oran, organize sanayi veya endüstri bölgelerinde faaliyette bulunan işletmeler için yüzde elliyi, diğer alanlarda faaliyette bulunan işletmeler için yüzde kırkı geçemez.

Fiilen ve sürekli olarak çalıştırılan işçi sayısının tespitinde, aylık prim ve hizmet belgeleri esas alınır.

### **10.7.4 Bedelsiz arsa desteği**

5084 sayılı Kanun'un 5. maddesinde "Bedelsiz yatırım yeri tahsisi" desteğine ilişkin hüküm yer almaktadır. Ancak bu hüküm 28 Şubat 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5838 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Diğer taraftan 5838 sayılı Kanun'un 23. maddesi ile 4706 sayılı "Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"a ek 3. madde eklenmiştir.

Bu hüküm uyarınca Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/A maddesi kapsamındaki yatırımlarla ilgili olarak, Hazineye, özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine veya belediyelere ait arazi veya arsaların üzerinde 49 yıl süreli bağımsız ve sürekli nitelikli irtifak hakkı tesis edilebilecektir.

Bunun için yatırımlarla ilgili olarak talep edilen taşınmazın bulunduğu ilçenin mülki sınırları içindeki organize sanayi veya endüstri bölgelerinde bu yatırımlar için tahsis edilebilecek boş

parsel bulunmaması gerekmektedir. Ayrıca gerçekleştirilecek yatırımın toplam tutarının, talep edilen taşınmazların maliki idarelerce takdir edilecek rayiç değerinin;

- Tarım ve hayvancılık yatırımları için 1,
- Turizm yatırımları için 2,
- Diğer yatırımlar için 3,

katından az olmaması gerekmektedir.

6831 sayılı Orman Kanunu'na tabi alanlar hariç olmak üzere, Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunması nedeniyle irtifak hakkı tesis edilemeyen taşınmazlar üzerinde ise aynı şartlarla 49 yıl süreli kullanma izni verilebilecektir.

Yatırımcılar lehine tesis edilecek irtifak hakkı veya kullanma izinlerinde ilk yıl bedeli, yatırım konusu taşınmazın emlak vergi değerinin yüzde üçü olacaktır. İrtifak hakkı veya kullanma izni verilenlerden ayrıca hasılat payı alınmayacaktır.

İrtifak hakkı tesis edilecek veya kullanma izni verilecek taşınmazlar üzerindeki kamuya ait ve ihtiyaç dışı bina ve müstemilat ile üzerinde henüz faaliyete geçmemiş yatırım bulunan arazi veya arsalar da bu kapsamda değerlendirilir.

İrtifak hakkı tesis edilecek veya kullanma izni verilecek taşınmazlardan imar planı bulunmayanların planları ile uygulama projeleri, bedelsiz olarak verilen ön izin süresi içinde yapılır. Ön izin süresi iki yılı geçemez.

İstihdam edilecek işçi sayısına, yatırım konusu işletmenin faaliyete geçtiği tarihten itibaren beş yıl süreyle uyulması zorunludur. İstihdam edilecek kişi sayısına ilişkin olarak KVK 32/A maddesinde herhangi bir belirleme bulunmamakla birlikte, maddede Bakanlar Kurulu'na tespit edeceği iller için ayrı ayrı istihdam büyüklüklerini belirlemeye yetkisi verilmektedir.

Yatırımcının bu madde kapsamında belirlenen şartlara uymadığının veya mücbir sebepler hariç öngörülen sürede yatırımın tamamlanmadığının tespiti halinde, herhangi bir yargı kararı aranmaksızın irtifak hakkı veya kullanma izni iptal edilir. Bu durumda taşınmaz üzerindeki tüm yapı ve tesisler sağlam ve işler durumda tazminat veya bedel ödenmeksizin taşınmaz maliki idareye intikal eder ve bundan dolayı hak lehtarına veya üçüncü kişilerce herhangi bir hak ve talepte bulunulamaz. Ancak, öngörülen sürede yatırımın en az yüzde ellisinin gerçekleştirilmesine rağmen yatırımın tamamlanmaması veya öngörülen istihdam sayısına yüzde onu aşan oranda uyulmaması halinde ise irtifak hakkı veya kullanma izni bedelleri için sağlanan indirimler iptal edilir ve iptal tarihinden itibaren ayrıca hasılat payı alınır.

İrtifak hakkı veya kullanma izni süresinin sonunda makine, teçhizat ve demirbaşlar hariç diğer yapı ve tesisler taşınmaz maliki idareye intikal eder, yatırımcının talep etmesi halinde ise genel hükümlere göre doğrudan irtifak hakkı tesis edilir veya kullanma izni verilir.

Hazineye ait taşınmazlar; tarım ve hayvancılık yatırımları hariç olmak üzere, en az ellimilyon ABD Doları karşılığı Türk Lirası tutarında, en az yüz kişiye istihdam sağlayacak şekilde ve taşınmazın rayiç değerinin en az 3 katı tutarında yatırım yapacaklara, 492 sayılı Harçlar

Kanununun 63. maddesinde yer alan harca esas değer üzerinden doğrudan satılabilir. Bu yerlerin amacı dışında kullanılmayacağına dair tapu kütüğüne şerh konulur.

### **10.8 Teknoloji geliştirme bölgeleri**

Üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği ile ülke sanayisinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması maksadıyla teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, ürün kalitesini veya standardını yükseltmek, verimliliği artırmak, üretim maliyetlerini düşürmek, teknolojik bilgiyi ticarileştirmek, teknoloji yoğun üretim ve girişimciliği desteklemek, küçük ve orta ölçekli işletmelerin yeni ve ileri teknolojilere uyumunu sağlamak, Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu'nun kararları da dikkate alınarak teknoloji yoğun alanlarda yatırım olanakları yaratmak, araştırmacı ve vasıflı kişilere iş imkânı yaratmak, teknoloji transferine yardımcı olmak ve yüksek/ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermayenin ülkeye girişini hızlandıracak teknolojik alt yapıyı sağlamak amacıyla Teknoloji Geliştirme Bölgeleri'nin kurulabilmesine olanak sağlanmıştır.

Yönetici şirket (Belirlenen şartlara uygun ve anonim şirket olarak kurulan, Bölgenin yönetimi ve işletmesinden sorumlu şirket), uygulama ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Atık su arıtma tesisi işleten Bölgelerden, belediyelerce atık su bedeli alınmamaktadır.

Yönetici şirketlerin uygulama kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, sadece bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. Bu istisna 01.01.2005 tarihinden itibaren, TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketi ile bu bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine de uygulanmaktadır.

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerden elde ettiği kazançlar, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz.

Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2013 tarihine kadar her türlü vergiden istisnadır. Bu istisna TÜBİTAK Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi'nde çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanmaktadır. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetlemekle yükümlüdür. Bölgede fiilen çalışmayanlara istisna uygulandığının tespit edilmesi halinde, alınmayan vergi ve buna ilişkin cezalardan yönetici şirket de ayrıca sorumludur.

Bölgede çalışan personelin gelir vergisi istisnasına tabi tutulan ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine herhangi bir karşılık beklemezsizin TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından sağlanan destekler ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları kurum kazancına dâhil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır. Öte yandan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan yardımlar borç mahiyetinde olduğundan ticari kazançta dâhil edilmeyecektir.

Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde, bu zararlar istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilemeyecektir.

İstisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderlerin, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekmektedir.

İstisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderler ile birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

Teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde sadece bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisnadır.

## **10.9 Ar-Ge yardımları**

Kurumların ve gerçek kişilerin gerçekleştirdiği Ar-Ge projelerine ilişkin olarak belirli şartlar dahilinde bağımsız kuruluşlar tarafından destek verilebilmesinin yanı sıra vergi kanunlarımızda yer alan bir takım düzenlemeler ile bu projeler itibarıyla belirli şartlar dahilinde vergisel teşviklerden yararlanılabilmesi imkanı da yaratılmıştır. Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamalarında Ar-Ge harcamaları için daha önce vergi erteleme müessesesi işletilmekte iken anılan kanunlarda yapılan değişiklikler sonrasında Ar-Ge İndirimi uygulamasına geçilmiştir. Bununla birlikte, 12.03.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 01.04.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5746 sayılı “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun” ile de gerek 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Ar-Ge indirimi ile ilgili değişikliğe gidilmiş hem de belirli şartlar dahilinde vergisel teşviklerin kapsamı genişletilmiştir.

### **10.9.1 Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında Ar-Ge indirimi**

#### **10.9.1.1 Ar-Ge indirimi**

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri sadece yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100’ü (5746 Sayılı Kanun gereği 31.12.2023 tarihine kadar geçerli olmak üzere dikkate alınacak orandır) oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi" gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının hesaplanmasında ayrıca indirim konusu yapılmaktadır.

#### **10.9.1.2 Ar-Ge indirimine konu edilebilecek faaliyetler**

Araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyeti, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi de dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacıyla yapılan düzenli çalışmaları ifade etmektedir.

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için; bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi, yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi, yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesine yönelik olarak yeni yöntemler geliştirilmesi veya yeni teknikler üretilmesi, bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını

yükseltici yeni tekniklerin / teknolojilerin araştırılması, yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri kapsamında gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir.

Pazar araştırması ya da satış promosyonu, kalite kontrol, sosyal bilimlerdeki araştırmalar, petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri, icat edilmiş yada mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı, biçimsel değişiklikler (öngörülen amaçlara yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon vb. gibi estetik ve görsel değişiklikler), bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım vs, üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları), ilk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri, proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar, numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri şeklindeki faaliyetler Ar-Ge faaliyetleri kapsamında değerlendirilmemektedir.

#### **10.9.1.3 Ar-Ge indirimine konu edilebilecek harcamalar**

Ar-Ge faaliyeti, esas itibariyle denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Diğer bir ifade ile Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya gelmesi bu projenin Ar-Ge vasfını bitirmektedir. Ancak, tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar yeni bir Ar-Ge projesi olarak değerlendirilebilir.

Ar-Ge harcamaları; ilk madde ve malzeme giderleri, personel giderleri (Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile Ar-Ge departmanına tahsis edilmemiş olup günün bir kısmında Ar-Ge departmanında çalışan personele ödenen ücretler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir), genel giderler (bu giderlerin, Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilebilmesi için, Ar-Ge departmanında fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir, çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmeyecektir), dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, vergi, resim ve harçlar, amortisman ve tükenme payları (araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabii iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmamaktadır) ile finansman giderlerinden oluşmaktadır.

#### **10.9.1.4 Ar-Ge harcamalarının kayıtlarda izlenmesi**

Kurumlar, hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar. Ancak, gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir.

Proje sonucu ortaya bir gayrimaddi hak çıkması halinde, aktifleştirilmesi gereken bu tutar, amortisman yoluyla itfa edilecektir.

Projeden, daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkan kalmaması durumunda, kurumun Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarların doğrudan gider yazılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

İster aktifleştirilsin ister doğrudan gider yazılsın ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanacak ve hesaplanan bu tutar vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

#### **10.9.1.5 Ar-Ge indiriminin uygulanması**

Mükellefler, Ar-Ge harcamaları üzerinden hesaplayacakları Ar-Ge indirimini, beyanname üzerinden hesaplanan kurum kazancından indirebileceklerdir. Ar-Ge indirimi, Ar-Ge faaliyetine başlandığı andan itibaren hem yıllık beyanname hem de geçici vergi beyannamelerinde uygulanabilecektir. Hesaplanan Ar-Ge indirimi tutarı, mükellefler tarafından yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile geçici vergi beyannamesinin ilgili satırına yazılarak kazançtan indirilecektir. Kurumlar vergisi mükellefleri için, ilgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge İndirimi tutarları, takip eden yıllarda Vergi Usul Kanunu'na göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

Ar-Ge indiriminden yararlanacak kurumlar vergisi mükelleflerinin aynı zamanda yatırım indirimi istisnasından yararlanması halinde, öncelikle Ar-Ge indirimi daha sonra da yatırım indirimi uygulanacaktır. Gelir vergisi mükellefleri ise gelir vergisi beyannamesinin ekinde yer alan kazanç bildirim bölümünde yatırım indirimini uyguladıktan sonra, beyannamenin gelir bildirim bölümünde Ar-Ge indirimini uygulayacaklardır.

#### **10.9.1.6 Aktifleştirilen kıymetlerin devri**

Henüz tamamlanmamış bir Ar-Ge projesinin, başka bir kuruma satılması halinde aktifleştirilen tutarlar kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Ar-Ge indirimi uygulamasında, henüz tamamlanmamış bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması durumunda, Ar-Ge projesini devralan kurumun bu projeye ilişkin olarak ilave yaptığı harcamalar Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek olup devreden kurumda yapılan Ar-Ge harcamaları için indirimden yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

#### **10.9.1.7 Ar-Ge projesi ile ilgili olarak istenecek belgeler**

Ar-Ge indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olarak yasal olarak belirlenmiş formata uygun olarak hazırlanacak rapor, bir yazı ekinde iki nüsha olarak Gelir İdaresi Başkanlığına elden veya posta yoluyla gönderilecektir. Ancak, bu süre içinde başvurusu yapılmayan projeler ile ilgili olarak, çalışmalara başlanıp harcama yapılmakla birlikte projenin herhangi bir aşamasında başvuruda bulunulması ve uygun bulunması halinde, başvuru tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin başlangıcından itibaren yapılan Ar-Ge harcamaları Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek, Ar-Ge projesi bittikten sonra yapılan başvurular değerlendirmeye alınmayacaktır.

Maliye Bakanlığı, projenin bilimsel olarak incelenerek münhasıran yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla, TÜBİTAK ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlara gönderecektir. Ar-Ge projesine ilişkin incelemeyi yapacak olan kuruluş öngörülen formata göre düzenlenen değerlendirme raporunun bir örneğini Gelir İdaresi Başkanlığı'na ve başvuru sahibine gönderecektir.

Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu Kararlarına istinaden uygulanan Ar-Ge yardımına ilişkin mevzuat çerçevesinde TÜBİTAK tarafından daha önce incelemesi yapılmış olan projelerle ilgili olarak yeniden inceleme yapılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır. Bu kapsamda TÜBİTAK tarafından incelenerek desteklenmesi uygun bulunmuş Ar-Ge projesi bulunan mükelleflerin bu projeler hakkında ayrıca bir inceleme yapılması için Gelir İdaresi Başkanlığına müracaat etmelerine gerek olmayıp, desteklenmesi uygun bulunmuş projelere ilişkin Ar-Ge değerlendirme raporları veya TÜBİTAK'dan alınan destek karar yazısının bir örneğinin YMM tasdik raporuna eklenmesi yeterli olacaktır.

## 10.9.2 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge teşviki

5746 Sayılı “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun” 12.03.2008 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak 01.04.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile yapılan düzenlemeler 31.12.2023 tarihine kadar geçerli olup, uygulama ve denetime ilişkin usul ve esaslar TUBİTAK’ın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından birlikte çıkarılan 31.07.2008 tarih ve 26953 sayılı Remi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği” ile belirlenmiştir.

### 10.9.2.1 Tanımlar

#### 10.9.2.1.1 Ar-Ge merkezi

Dar mükellef kurumların Türkiye’deki işyerleri dahil, kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurtiçinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az elli tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimleri,

#### 10.9.2.1.2 Ar-Ge projesi

Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynî ve/veya nakdî destek tutarları, sonuçta doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan projeyi,

#### 10.9.2.1.3 Rekabet öncesi işbirliği projeleri

Birden fazla kuruluşun; ölçek ekonomisinden yararlanmak suretiyle yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlayarak verimliliği artırmak ve mevcut duruma göre daha yüksek katma değer sağlamak üzere, rekabet öncesinde ortak parça veya sistem geliştirmek ya da platform kurabilmek amacıyla yürütecekleri, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak yapılan ve fizibiliteye dayanan işbirliği anlaşması kapsamında, bilimsel ve teknolojik niteliği olan projeleri,

#### 10.9.2.1.4 Teknogirişim sermayesi

Örgün öğrenim veren üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumdaki öğrenci, yüksek lisans veya doktora öğrencisi ya da lisans, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birini ön başvuru tarihinden en çok beş yıl önce almış kişilerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, desteği veren merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından desteklenmesi uygun bulunan bir iş planı çerçevesinde, katma değer ve nitelikli istihdam yaratma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmelerini teşvik etmek için yapılan sermaye desteğini,

#### 10.9.2.1.5 Ar-Ge personeli

Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı ve teknisyenleri;

- **Araştırmacı:** Ar-Ge faaliyetleri ile yenilik tanımı kapsamındaki projelerde, yeni bilgi, ürün, süreç, yöntem ve sistemlerin tasarım veya oluşturulması ve ilgili projelerin yönetilmesi süreçlerinde yer alan en az lisans mezunu uzmanları,



- **Teknisyen:** Mühendislik, fen ve sağlık bilimleri alanlarında yüksek öğrenim görmüş ya da meslek lisesi veya meslek yüksek okullarının teknik fen ve sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişileri,

#### **10.9.2.1.6 Destek personeli**

Ar-Ge faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeli (destek personelinin tam zaman eşdeğer sayısı toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu geçemez), ifade etmektedir.

#### **10.9.2.2 İndirim,istisna, destek ve teşvikler**

##### **10.9.2.2.1 Ar-Ge indirimi**

Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının "Ar-Ge İndirimi" ne ilişkin hükümleri çerçevesinde ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Bu harcamalar, aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

##### **10.9.2.2.2 Gelir vergisi stopajı teşviki**

Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için % 90'ı , diğerleri için % 80'i gelir vergisinden müstesnadır.

06.08.2008 ve 24.03.2009 tarihli Resmi Gazete'lerde yayımlanan 1 ve 2 seri numaralı "5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği"leri ile gelir vergisi stopajı teşvikinin uygulama esasları belirlenmiştir. Buna göre; teşvik uygulamasında istisna, Ar-Ge ve destek personelinin Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında fazla mesai dahil çalıştığı süreye ilişkin ücret matrahına uygulanacaktır.

Ayrıca gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanacak mükellefler için;

- Ar-Ge merkezlerinde, Ar-Ge merkezi belgesinin düzenlendiği,
- Rekabet öncesi işbirliği projelerinde, proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği,
- Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge ve yenilik projesinin onaylandığı,
- Teknogirişim sermaye desteklerinde, kamu idaresi tarafından iş planının onaylandığı,
- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarihten

İtibaren gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılabileceği de ilgili Tebliğ'de ifade edilmiştir.

Öte yandan, 5746 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanılmış olan Ar-Ge ve yenilik projelerinde;

- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerine ilişkin destek karar yazısı veya proje sözleşmesinin 1/4/2008 tarihinden önce yürürlüğe girmesi halinde 1/4/2008,
- Ar-Ge merkezlerinde yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, Ar-Ge merkezi belgesinin düzenlendiği tarih itibarıyla gelir vergisi stopajı teşviki hükümlerinden yararlanılacaktır.

#### **10.9.2.2.3 Sigorta primi desteği**

Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile Teknoloji Geliştirme Bölgeleri'nde çalışan personelin gelir vergisi istisnasına tabi tutulan ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.

Diğer taraftan, gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının % 10'unu geçemez.

Sigorta primi desteğinin uygulama usul ve esasları 25.09.2008 tarih ve 2008-85 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Genelgesi ile belirlenmiştir.

#### **10.9.2.2.4 Damga vergisi istisnası**

Bu Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınmaz.

#### **10.9.2.2.5 Teknogirişim sermayesi desteği**

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından teknogirişim sermaye desteği alabilecek durumda bulunanlara bir defaya mahsus olmak üzere teminat alınmaksızın 100.000 Türk Lirasına kadar teknogirişim sermayesi desteği hibe olarak verilir. Ar-Ge projelerinin desteklenmesi amacıyla ödeneği bulunan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tümü tarafından yapılan ödemelerin toplamı, her takvim yılı için 10.000.000 Türk Lirasını geçemez.

Rekabet öncesi işbirliği projelerinde işbirliğini oluşturan kuruluşların bu işbirliğine yaptıkları katkılar, işbirliği protokolünde belirlenen kuruluşlardan biri adına açılacak özel bir hesapta izlenir. Özel hesaba aktarılan bu tutarlar, harcamanın yapıldığı dönemde katkı sağlayan kuruluşların Ar-Ge harcaması olarak kabul edilir ve proje dışında başka bir amaç için kullanılamaz. Proje hesabında toplanan tutarlar, proje özel hesabı açan kuruluşun kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaz.

Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fon, Gelir

ve Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamalarında vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz. Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilâve dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır.

Bu Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar; Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının “Ar-Ge İndirimi”ne ilişkin hükümleri ile 29/1/2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un aynı mahiyetteki hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar.

### **10.9.2.3 Ar-Ge projelerine TÜBİTAK tarafından sağlanan destekler**

#### **10.9.2.3.1 TÜBİTAK Teknoloji ve Yenilik Destek Programları Başkanlığı (TEYDEB)**

Endüstriyel araştırma ve teknoloji geliştirmek; yenilikleri desteklemek; özendirmek; izlemek ve üniversite-sanayi ilişkilerini geliştirmek TÜBİTAK’ın temel işlevleri arasındadır. Bu işlevleri gerçekleştirmek için oluşturulan programlar ve planlanan faaliyetler TÜBİTAK Teknoloji ve Yenilik Destek Programları Başkanlığı (TEYDEB) tarafından yürütülmektedir.

#### **Destek programları**

- a. 1501- Sanayi Ar-Ge Projeleri Destek Programı
- b. 1503- Ar-Ge Proje Pazarı Platformu Destekleme Programı
- c. 1507- KOBİ Ar-Ge Başlangıç Destek Programı
- d. 1508- Teknogirişim Destek Programı
- e. 1509- Uluslararası Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme Programı

TÜBİTAK’ın sanayiye yönelik olarak vermiş olduğu AR-GE destekleri, 13 Temmuz 2005 tarih ve 25874 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren “Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Sanayi Araştırma-Geliştirme Projeleri Destekleme Programına İlişkin Yönetmelik” ile düzenlenmiştir. 16 Ocak 2007’de bu yönetmelik “TÜBİTAK Teknoloji ve Yenilik Destek Programlarına İlişkin Yönetmelik” olarak değiştirilmiştir. 98/10 sayılı “Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) Yardımına İlişkin Tebliğ” kapsamında; “Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Teknoloji ve Yenilik Destek Programlarına İlişkin Yönetmelik” ve “Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme Ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı Uygulama Esasları”na uygun olarak yürütülen programın amacı, sanayi kuruluşlarının Ar-Ge Projelerine %60’a varan oranlarda hibe şeklinde destek sağlamaktır.

Ar-Ge Desteği, kavram geliştirme safhasından deneme üretimi sonuna kadar diğer bir deyişle üretim/ticarileştirme öncesine kadar olan safhaları kapsamaktadır. Ar-Ge nitelikli bulunan projelerin; personel, alet/teçhizat/yazılım/yayın alımları, yurt içi Ar-Ge kuruluşlarına yaptırılan Ar-Ge faaliyetleri, danışmanlık/hizmet alımları, malzeme giderleri ve patent giderleri %60’a varan oranlarda geri ödemesiz, proje bazında en çok üç yıl olarak desteklenebilmektedir.

Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme Programı genel anlamda 5 ana süreçten oluşmakta olup destekten faydalanılabilmesi için tamlanması gereken formlara aşağıda yer verilmektedir:

- a. Proje başvurusunda bulunacak kuruluşların hazırlamaları gereken Proje Öneri Bilgileri (AGY100)
- b. Proje hakem incelemesinde kullanılan Proje Öneri Değerlendirme Formu (AGY200)
- c. Desteklenmesine karar verilen projeler için Ar-Ge Yardımı İstek Formu (AGY300)
- d. Dönemsel faaliyet ve harcamaların değerlendirilmesi için Dönemsel İzleme Formu (AGY400)

- e. Mali değerlendirmeyi hızlandırmak üzere yürürlüğe konulan Yeminli Mali Müşavirlik Ar-Ge Harcamaları Değerlendirme Raporu (AGY500)

#### **10.9.2.3.2 TÜBİTAK'ın özel sektöre yönelik diğer destek programları**

- a. Proje Pazarları Destekleme Programı (1503)
- b. KOBİ Ar-Ge Başlangıç Destek Programı (1507)
- c. Teknoloji ve Yenilik Odaklı Girişimleri Destekleme Programı (1508)
- d. Uluslararası Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme Programı (1509)
- e. Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Projelerini Destekleme Programı (1001)
- f. Kamu Kurumları Araştırma ve Geliştirme Projeleri Destekleme Programı (1007)

#### **10.10 KOBİ yardımları**

19/10/2005 tarih ve 2005/9617 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte belirtilen esaslar çerçevesinde 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden, yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosu değeri 25 milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler KOBİ olarak sınıflandırılır.

Söz konusu işletmelere, Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) tarafından sağlanan desteklere ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

##### **10.10.1 Banka ve kredi faiz destekleri**

###### **10.10.1.1 Kayıtlı eleman istihdamını destek kredisi**

Kayıt içi istihdamın teşviki için uygun koşullarda sağlanan finansal destektir. Söz konusu destekle, KOBİ'lerin uluslararası düzeyde rekabet etmeleri, ihracata yönelmeleri, kalite ve üretim artışlarının sağlanması beklenmektedir. Destek Kredisi, KOSGEB "KOBİ Beyannamesi ve Yararlanıcı Durum Tespit Formu"nu (YDTF) doldurmuş ve onaylanmış KOBİ'ler içinden Asgari % 50'si Küçük Ölçekli İşletmeler, (1-49 çalışanı olan), % 40'ı "Kalkınmada Öncelikli Yöre" ve %60'ı "Normal Yöre ve Gelişmiş Yöre"de yer alan işletmelere kullanılacaktır.

###### **10.10.1.2 KOBİ ihracat destek kredisi**

Bu destek, KOBİ'lerin ihracata yönelmesi, yeni ihracatçıların kazandırılması, uluslararası rekabet gücünün artırılması ve marka oluşturulması, ihracat maliyetlerindeki finansman yüklerinin azaltılması ile yeni yatırım, üretim ve istihdam oluşturulması amacıyla yönelik olarak sağlanmaktadır.

###### **10.10.1.3 Deri sektörü OSB'ye taşınma destek kredisi**

Bu destekle, deri sanayinde faaliyet gösteren işletmelerin Organize Sanayi Bölgeleri (OSB) dışındaki üretim faaliyetlerini sona erdirip, kredi vadesi içinde OSB içindeki tahsisli yerlerine taşınmalarını ve üretime başlamalarını desteklemek ile OSB içindeki tahsisli yerlerine taşınarak çevreye daha az zarar vermeleri ve OSB'nde olmanın getirdiği avantajlardan yararlanmalarını sağlamak hedeflenmiştir.

#### **10.10.1.4 Gıda sektörü makine-teçhizat destek kredisi**

Gıda Sektöründe imalat yapan KOBİ ölçeğindeki işletmelerin KOSGEB kredi desteği ile makine-teçhizat alarak, üretim ve kalitelerini yükseltmeleri ve rekabet güçlerini artırmaları amaçlanmaktadır.

#### **10.10.2 Bilişim destekleri**

##### **10.10.2.1 Bilgisayar yazılımı desteği**

İşletmelerin ulusal ve uluslararası platformlarda rekabet güçlerini artırmak ve kalite düzeylerini yükseltmek amacı ile temin etmeleri gereken bilgisayar yazılımları için destek verilmektedir. Bu destekten, çok sayıdaki işletme süreçlerinin entegrasyonunun ve otomasyonunun sağlanması ile eş zamanlı olarak bilgi paylaşımını kolaylaştırması beklenmektedir.

##### **10.10.2.2 E-Ticarete yönlendirme desteği altyapı aşaması**

KOSGEB ile koordinasyon içerisinde kurulan sinerji odalarının (KOSGEB Yardımcı Birimleri) bilişim altyapılarını güçlendirmek için bilgisayar, yazıcı, tarayıcı ve internet bağlantısı donanımlarının (modem, Hub) ve yazılımlarının (İşletim sistemi, antivirüs programı) desteklenmesidir. İnternet erişimi olmayan işletmelerin, sinerji odaları bünyesinde tesis edilen bilişim altyapısını kullanarak gerek KOSGEB ile olan iş süreçlerinin görülmesi, gerekse e-ticaret uygulamalarının geliştirilmesi için oluşturulmuş bir destek modelidir.

##### **10.10.2.3 E-KOBİ bilişim destek kredisi**

Bu destekle, KOBİ'lerin dünya ortalamalarına göre düşük olan bilgi işlem ve iletişim altyapılarının dünya standartlarını yakalaması öngörülmektedir. Bu kapsamda, KOBİ'lerin verimlilik, rekabet gücü, ekonomik güç, elektronik ticaret, ihracat ve işbirlikleri konularında ölçülebilir atılım yapmalarına yönelik olarak teşvik edilmesi ve rekabetçi KOBİ'ler haline gelmeleri amaçlanmaktadır.

#### **10.10.3 Bölgesel kalkınma destekleri**

##### **10.10.3.1 Ortak kullanım amaçlı makine-teçhizat desteği**

Aynı iş kolunda ve/veya birbirini tamamlayıcı iş kollarında faaliyet gösteren işletmelerin ve meslek kuruluşlarının işletmeler ile müştereken kuracakları bir işletici kuruluş marifeti ile tek başlarına veya topluca alamadıkları üretimin ve/veya tasarımın bir/birkaç işlemini gerçekleştirecekleri, seri üretime geçişi veya yeni ürünleri ile kalite geliştirmeye yönelik ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuracakları ve müştereken yararlanacakları ortak kullanım atölyeleri (ORTKA) ve ortak kullanım laboratuvarları (ORTLAB) için satın alacakları makine ve teçhizat giderlerine destek verilmesidir.

##### **10.10.3.2 Nitelikli eleman desteği**

İşletmelerin teknoloji düzeyinin yükseltilmesi, ürün kalitesinin ve yeni ürünlerin geliştirilmesi, verimliliğin ve yurtiçi-yurtdışı pazarlarda rekabet gücünün artırılmasının sağlanması amacı ile

işletmelere/işletici kuruluşlara ve KOSGEB ile işbirliği içinde yürütülen ulusal/uluslararası projelere nitelikli eleman temini için destek verilmesidir.

#### **10.10.3.3 Yerel ekonomik araştırma desteği**

Değişik yörelerdeki doğal kaynaklar, mevcut altyapı ve üstyapı, ekonomik durum, sanayi envanteri benzeri çalışmalarla, analizlerin yapılması ve uygun yatırım alanlarının tespit edilerek uygun ve karlı yatırımların gerçekleştirilmesi, ekonomik, sosyal gelişme ile ulusal ve bölgesel kalkınmaya esas teşkil edecek planların oluşturulması ile ilgili araştırmalara destek verilmesidir.

#### **10.10.3.4 Altyapı ve üstyapı uygulama projesi desteği**

Üretimin ve istihdamın artırılması ve teknolojilerin geliştirmesi amacı ile yeni yatırımların altyapı ve üstyapı proje giderlerine destek verilmesidir. Kalkınmada öncelikli yöreler kapsamında yer alan illerde KOSGEB tarafından belirlenen esaslar dahilinde; kurulacak olan küçük sanayi siteleri (KSS) için altyapı ve üstyapı uygulama projelerine, organize sanayi bölgeleri (OSB) içinde veya dışında ve bu illerdeki mülki/yerel yönetimlerce belirlenmiş olan sanayi alanlarında bedelli veya bedelsiz arsa tahsisi olarak yeni yatırım yapacak olan işletmeler için, üstyapı uygulama projelerine, verilecek desteği kapsar.

#### **10.10.4 Danışmanlık ve eğitim destekleri**

##### **10.10.4.1 KOSGEB danışmanlık desteği**

İşletmelerin, yeni girişimcilerin, girişimcilerin ve işletici kuruluşların, yatırım yönlendirme, atıl kapasitelerini değerlendirme, kalite ve verimliliklerini artırma, idari ve teknik mevzuat uygulaması, ürün - yöntem geliştirme ve benzeri hususlarda yapacakları çalışmalar kapsamında planlama, yatırım, modernizasyon, teknolojik araştırma - geliştirme ve teknoloji adaptasyonu, üretim, pazarlama, enformasyon, yönetim ve benzeri konulardaki bilgi ve becerilerini geliştirmek, yurtiçi - yurtdışı pazarlarda rekabet edebilir düzeye gelmelerini temin etmek, istihdamın ve katma değerin artırılabilmesi için yeni işletmelerin kurulmasını sağlamak amacı ile gerekli danışmanlık ihtiyaçlarına destek verilmesidir.

##### **10.10.4.2 KOSGEB özel eğitim desteği**

İşletmelerin, yurtiçi - yurtdışı pazarlarda rekabet edebilir düzeye gelmelerini temin etmek, istihdamı ve katma değeri artırabilmek için; planlama, yatırım, modernizasyon, teknolojik araştırma geliştirme, teknoloji adaptasyonu, üretim, pazarlama, finansman, enformasyon, yönetim, mevzuat, girişimcilik gibi konulardaki bilgi ve becerilerini geliştirmek amacı ile eğitim ihtiyaçlarının karşılanması için destek verilmesidir.

##### **10.10.4.3 KOSGEB genel eğitim programları**

İşletmelere KOSGEB tarafından organize edilen eğitim programlarına katılmaları için verilen desteği kapsar.

### **10.10.5 Girişimciliği geliştirme kapsamında verilen destekler**

#### **10.10.5.1 Genç girişimci geliştirme programı**

Programın amacı, orta öğretim sonrası örgün/yaygın eğitim kurumları ve üniversite öğrencilerinin kariyer planlaması yaptığı bir dönemde, girişimciliği önlerine bir seçenek olarak sunarak gençleri kendi işini kurmaya yöneltmek, bu kurumlarda girişimcilik kültürünün yaygınlaşmasını sağlamaktır. Girişimcilik ve iş kurma üzerine toplam 102 saatlik eğitim ve atölye çalışmasından oluşur.

#### **10.10.5.2 Genel girişimcilik eğitimi**

Bu eğitimlerin amacı, girişimciliği bir seçenek olarak düşünen kişilere, iş planına dayalı iş kurma ve yönetme konusunda bilgi vermektir. İş fikri, pazar araştırması, iş planı gibi konulardan oluşan 30 saatlik eğitimlerdir.

#### **10.10.5.3 Yeni girişimci desteği**

Bu desteğin amacı, ekonomik kalkınma ve istihdam sorunlarının çözümünün temel faktörü olan girişimciliğin desteklenmesi, yaygınlaştırılması ve başarılı işletmelerin kurulmasını sağlamak amacıyla yeni girişimcilerin desteklenmesidir. Bu amaçla destek başvurusunda bulunma hakkı kazanmış yeni girişimcilere en fazla 44.000 TL destek sağlanmaktadır.

#### **10.10.5.4 İş geliştirme merkezi desteği**

KOSGEB tarafından ulusal/uluslararası projeler dahilinde kurulan İş Geliştirme Merkezlerinin, ilgili projenin sona ermesinden sonra desteklendiği sürenin 36 aya tamamlanmasıdır.

### **10.10.6 Kalite geliştirme destekleri**

İşletmelerin ürün kalitelerinin artırılması, yeni ürün geliştirmeleri, uluslararası pazarlarda talep edilen ürün belgelerinin temini için; KOSGEB laboratuvarları dışında belirlenen kriterler çerçevesinde KOSGEB tarafından uygun bulunan yurtiçi/yurtdışı kamu veya özel sektör kurum/kuruluş laboratuvarlarına yaptırdığı test-analiz, kalibrasyon hizmetleri ve CE işaretlemesi uygunluk değerlendirme faaliyetleri kapsamındaki test-analiz ve denetim giderlerine ve işletmelerin TSE/TURKAK'tan alacakları Yönetim Sistem Belgeleri giderlerine destek verilmesidir.

### **10.10.7 Pazar araştırma ve ihracatı geliştirme destekleri**

#### **10.10.7.1 Milli katılım düzeyindeki yurtdışı fuarlara katılım desteği**

İşletmelerin; uluslararası pazarlara giriş, yurtdışı pazar paylarını artırma, rakiplerini tanıma, yeni ürünler ve teknolojiler hakkında bilgi edinme ve ürünleri için marka imajı oluşturmalarını teminen ülkemiz milli katılımının gerçekleştirileceği ve kendileri için hedef pazar olarak öngördükleri ülkelerde düzenlenen milli katılım düzeyindeki yurtdışı fuarlar arasından KOSGEB tarafından yıllık olarak belirlenenlere destek verilir.

#### **10.10.7.2 Milli katılım dışındaki yurtdışı fuarlara katılım desteği**

İşletmelerin, uluslararası pazarlara girme ve yurtdışı pazar paylarını artırma, rakiplerini tanıma, yeni ürünler ve teknolojiler hakkında bilgi edinme ve ürünleri için marka imajı oluşturmalarını sağlamak amacı ile kendileri için hedef pazar olarak öngördükleri ülkelerde organizatör kuruluşlar tarafından düzenlenen, milli katılım dışında kalan, yurtdışı fuarlara katılımlarına destek verilir.

#### **10.10.7.3 Yurtiçi uluslararası sanayi ihtisas fuarlarına katılım desteği**

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Web sayfasında yayınlanan fuar takviminde yer alan ve fuar düzenleyicileri (Organizatör Kuruluşlar) tarafından başvuruda bulunulan fuarlar içerisinde konu, türü ve ürün ve ürün grupları bazında KOSGEB Hedef kitlesi olan KOBİ'lerin faaliyet alanları ile örtüşen fuarlar incelenir değerlendirilir ve destek kapsamına alınır.

#### **10.10.7.4 Yurtiçi sanayi fuarlarına katılım desteği**

Bu destek iki ana başlıktan oluşur. Bunlar Yurtiçi Sanayi İhtisas Fuarları ile Yurtiçi Genel Sanayi Fuarları'dır. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Web sayfasında yayınlanan fuar takviminde yer alan ve fuar düzenleyicileri (Organizatör Kuruluşlar) tarafından başvuruda bulunulan fuarlar içerisinde konu, türü ve ürün ve ürün grupları bazında KOSGEB Hedef kitlesi olan KOBİ'lerin faaliyet alanları ile örtüşen fuarlar incelenir değerlendirilir ve destek kapsamına alınır.

#### **10.10.7.5 Tanıtım desteği**

İşletmelerin; işletmelerini ve ürünlerini, özellikle yurtdışında tanıtımları için gerçekleştirecekleri faaliyetlerine destek verilmesidir.

#### **10.10.7.6 Markaya Yönlendirme Desteği**

İşletmelerin kendi markaları ile ulusal ve uluslararası pazarlarda marka imajı oluşturmalarının özendirilmesi amacı ile yurtiçi ve yurtdışında markaya yönlendirilmeleri için gerçekleştirecekleri çalışmalara ilişkin giderlere destek verilmesidir.

#### **10.10.8 Teknoloji geliştirme ve yenilik destekleri**

##### **10.10.8.1 Teknoloji araştırma ve geliştirme destekleri**

Bilim ve teknolojiye dayalı yeni fikir ve buluşlara sahip işletmelerin, ulusal ve uluslararası platformlarda rekabet edebilecek teknolojik düzeyde kurulması, gelişmesi ve yeni ürün üretilmesi veya geliştirilmesi amacı ile bu işletmelere teknolojik araştırma ve geliştirme desteği verilir.

##### **10.10.8.2 Sınai mülkiyet hakları desteği**

İşletmeler tarafından yapılan çalışmalar neticesinde, patent belgesi, faydalı model belgesi veya endüstriyel tasarım tescili ile sonuçlanan bir buluş veya tasarımın ortaya çıkması durumunda,



yurtiçi ve yurtdışından; patent, faydalı model belgesi, endüstriyel tasarım tescili belgesi ve entegre devre topografyaları tescil belgesi alınması için yapılan giderlere destek verilmesidir.

#### **10.10.8.3 Gıda sektörü makine-teçhizat destek kredisi**

Gıda Sektöründe İmalat yapan KOBİ ölçeğindeki işletmelerin KOSGEB kredi desteği ile makine-teçhizat alarak, üretim ve kalitelerini yükseltmeleri ve rekabet güçlerini artırmaları amaçlanmaktadır.

#### **10.10.9 Uluslararası işbirliği geliştirme destekleri**

##### **10.10.9.1 İhracat amaçlı yurtdışı iş gezisi**

İşletmelerin hedeflerine yönelik ve uluslararası işbirliği geliştirme amaçlı olarak ihracat, teknik/teknolojik, ortak yatırım, mali ve benzeri işbirliği imkanları için araştırma, potansiyel ithalatçı işletme temsilcileri ile doğrudan ikili iş görüşmeleri yapma, tüketici tercih ve ürün fiyat düzeyi hakkında yerinde tespit, ekonomik yapı ve sanayi durumu ile ilgili bilgi edinme ve böylece uluslararası ortama açılabilmesi amacı ile uygun ülkelere, sektörel kuruluş/meslek kuruluşlarınca organize edilen ihracat amaçlı yurtdışı iş gezisi programlarına katılımlarına destek verilmesidir.

##### **10.10.9.2 Eşleştirme desteği**

Eşleştirme Merkezi Modelleri; büyük ölçekli sanayi ve ticaret işletmelerinin yaptıkları uluslararası işbirliklerini KOBİ'ler düzeyinde yaygınlaştırmayı amaçlamaktadır. İşletmelerin; ihracat, Türkiye'de ortak üretim/yatırım ve benzeri uluslararası işbirliğine yönelmeleri, uluslararası pazarlarda rekabet edebilmeleri ve pay alabilmeleri için hizmet vermeye çeşitli ülkelerde kurulan, uzun vadeli ticari işbirlikleri için zemin hazırlayan ve bu kapsamda faaliyet gösteren Eşleştirme Merkezleri'ne üye olan KOBİ'lere aldıkları hizmet karşılığı verilecek geri ödemesiz desteği kapsar.

#### **10.11 Serbest bölgeler**

Serbest bölgeler, Türkiye gümrük bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye gümrük bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.

##### **10.11.1 Gelir ve kurumlar vergisi istisnası**

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi uyarınca, 06.02.2004 tarihinden önce serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış olan mükelleflerin, bu bölgede yürüttükleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

5810 sayılı "Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 7. maddesi ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun vergi teşviklerini düzenleyen geçici 3. maddesinin 2. fıkrasında 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değişiklikler yapılmıştır. Buna göre Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15. ve 30. maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi bulunmamaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, yeni düzenlemede, serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarına uygulanacak istisna ile ilgili olarak, faaliyete başlama veya ruhsat tarihine ilişkin herhangi sınırlama bulunmamaktadır. Bu mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilecektir.

Mükellefler serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hâsıllardan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazancı, gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutmalıdırlar. Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamına giren faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde; bu zararların, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi ise mümkün değildir.

#### **10.11.2 Ücret stopajı istisnası**

Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunmayıp 06.02.2004 tarihi itibarıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış olan işletmelerin serbest bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden istisnadır. Ancak, 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınmaktadır. Buna göre her halükarda 01.01.2009 tarihi itibarıyla yukarıda yer alan istisna sona ermiş bulunmaktadır.

Diğer taraftan, 25.11.2008 tarih ve 27065 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5810 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle, 01.01.2009 tarihinden geçerli olmak üzere Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlere gelir vergisi istisnası getirilmiştir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir.

#### **10.11.3 Diğer vergiler**

25.11.2008 tarih ve 27065 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5810 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda, 01.01.2009 tarihinden geçerli olmak üzere Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; bu bölgelerde

gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır. İlgili değişiklikte işletmelerin üretim faaliyetinde bulunup bulunmadığına veya 06.02.2004 tarihi itibarı ile faaliyet ruhsatı alıp almadığına bakılmaksızın bölgede faaliyet gösteren tüm mükellefler damga vergisi ve harç istisnasından yararlanabileceklerdir.

#### **10.11.4 KDV istisnası**

KDV Kanunu'nun 16/1-c maddesi uyarınca serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların ithalatı KDV'den istisnadır. Ayrıca aynı Kanun'un 17. maddesinin 4. fıkrasının 5228 sayılı Kanun'la değiştirilen (1) bendi uyarınca serbest bölgelerde verilen hizmetler de katma değer vergisinden istisnadır.

#### **10.12 Kültür yatırımları desteği**

Bireyin ve toplumun kültürel gereksinimlerinin karşılanması; kültür varlıkları ile somut olmayan kültürel mirasın korunması ve sürdürülebilir kültürün birer ögesi haline getirilmesi; kültürel iletişim ve etkileşim ortamının etkinleştirilmesi; sanatsal ve kültürel değerlerin üretilmesi, toplumun bu değerlere ulaşım olanaklarının yaratılması ve geliştirilmesi; ülkemizin kültür varlıklarının yaşatılması ve ülke ekonomisine katkı yaratan bir unsur olarak değerlendirilmesi, kullanılması ile kültür merkezlerinin yapımı ve işletilmesine yönelik kültür yatırımı ve kültür girişimlerinin teşvik edilmesini sağlamak amacıyla 5225 sayılı Kanun düzenlenmiş ve belge alınması kaydıyla çeşitli destekler sağlanmıştır.

28.09.2008 tarih ve 27011 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "İşverenlere Verilen Devlet Yardımı, Teşvik ve Desteklerde Sosyal Güvenlik Kurumundan Alınacak Borcu Yoktur Belgesinin Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslara Dair Tebliğ" kapsamında 5225 sayılı Kanun kapsamında sağlanan teşviklerden sigorta primi işveren paylarında indirim, su bedeli indirimi ve enerji desteği gibi destek ve teşviklerin 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 90. maddesinin 6. fıkrası kapsamında sağlanan Devlet yardımı, teşvik ve destekler olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Söz konusu teşviklerden yararlanabilmenin ön koşulu ise işverenlerin Türkiye genelinde yazının verildiği tarih itibarıyla muaccel olan sosyal sigorta ve genel sağlık sigorta primi, sosyal güvenlik destek primi, işsizlik sigortası primi, idari para cezası ile bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı borçları bulunmadığına ya da bulunması durumunda söz konusu borçların tecil ve taksitlendirildiği ya da yapılandırıldığına Sosyal Güvenlik İl/Merkez Müdürlüklerinden alınacak yazı ile teyit edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca işverenlere 01.10.2008 tarihinden önce verilen Devlet Yardımı, teşvik ve desteklerin bu tebliğ kapsamında değerlendirilemeyeceği ifade edilmiştir.

#### **10.12.1 Taşınmaz mal tahsisi**

Kültür ve Turizm Bakanlığı, kültür yatırımı ve girişimleri için taşınmaz mal tahsis etmeye yetkilidir. Hazineye ait olup Bakanlığa tahsisli taşınmaz mallar, Bakanlıkça direkt tahsis edilebilmektedir.

Tahsis edilen, ancak tahsisi iptal edilen veya tahsis süresi sona eren taşınmaz mallar üzerinde bulunan yapı, tesis ve müştemilat bedelsiz olarak Hazineye intikal etmektedir. İlgililer, bunlar için herhangi bir hak veya bedel talep edemezler.

### **10.12.2 Gelir vergisi stopajı indirimi**

Belge almış kurumlar vergisi mükellefi yatırımcı veya girişimcilerin, ilgili idareye verecekleri aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri, sadece belgeli yatırım veya girişimde çalıştıracakları işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, yatırım aşamasında üç yılı aşmamak kaydıyla % 50'si, işletme aşamasında ise yedi yılı aşmamak kaydıyla % 25'i, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden silinmektedir.

### **10.12.3 Sigorta primi desteği**

Belge sahibi kurumlar vergisi mükellefi yatırımcı veya girişimcilerin, ilgili idareye verecekleri aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri, sadece belgeli yatırım veya girişimde çalıştıracakları işçilerin, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 79, 80 ve 81. maddeleri uyarınca prime esas kazançları üzerinden hesaplanan sigorta primlerinin işveren hissesinin, yatırım aşamasında üç yılı aşmamak şartıyla % 50'si, işletme aşamasında ise yedi yılı aşmamak şartıyla % 25'i, Hazinece karşılanmaktadır.

### **10.12.4 Su bedeli indirimi ve enerji desteği**

Kültür yatırımı ve girişimleri; su ücretlerini yatırım veya girişimin bulunduğu yörede uygulanan tarifelerden en düşüğü üzerinden ödeyebilmektedirler. Bu yatırım veya girişimin elektrik enerjisi ve doğal gaz giderlerinin % 20'si beş yıl süreyle Hazinece karşılanmaktadır.

### **10.12.5 Yabancı uzman personel ve sanatçı çalıştırabilme**

Belgeli kültür yatırım veya girişimlerinde, Bakanlık ve İçişleri Bakanlığı'nın görüşü alınarak Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nca verilen izinle yabancı uzman personel ve sanatçı çalıştırılabilmektedir.

Ancak bu şekilde çalıştırılan yabancı personelin sayısı toplam personelin % 10'unu aşmamaktadır. İlgili personel, en erken işletmenin faaliyete geçmesinin üç ay öncesinden itibaren çalışmaya başlayabilmektedir.

### **10.12.6 Hafta sonu ve resmi tatillerde faaliyette bulunabilme**

Belgeli kültür girişimleri ile belge kapsamındaki diğer birimler belgede belirlenen çalışma süresi içinde hafta sonu ve resmi tatillerde de faaliyetlerine devam edebilmektedirler.

## **10.13 Diğer teşvikler**

### **10.13.1 Eğitim kurumlarına ilişkin destek**

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince; okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlamaktadır. Kurumlar için Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere

bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamına girmektedir.

Özel eğitim ve öğretim kurumları ile rehabilitasyon merkezlerinin istisnadan yararlanabilmesi için 01.01.2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. 01.01.2004-31.12.2005 tarihleri arasında faaliyete geçenler için ise yürürlükten kalkan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine riayet edilmesi gerekmektedir.

Eğitim öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç, istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Diğer bir ifade ile, istisna uygulaması okul veya merkez bazında yapılacaktır.

İlgili yasal mevzuat çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan, mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması hallerinde ise istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır. Diğer taraftan, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan büfe, kantin, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması da söz konusu değildir.

Eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kuruma devretmeleri halinde, istisna, devralan kurum tarafından devreden kurumun faydalanmadığı dönemler itibariyle uygulanabilecektir.

#### **10.13.2 İhracatın finansmanı ve Türk Eximbank kredileri**

Türk Eximbank, ihracatçıları, ihracata yönelik üretim yapan imalatçıları ve yurt dışında faaliyet gösteren girişimcileri kısa, orta-uzun vadeli nakdi ve gayrinakdi kredi programları ile desteklemektedir. Ayrıca, vadeli satış işlemlerini teşvik etmek ve bu yolla ihracat hacmini artırmak, yeni ve hedef pazarlara girilmesini kolaylaştırmak amacıyla vadeli ihracat alacaklarını iskonto etmektedir.

#### **10.13.3 Türk Eximbank sigorta programları**

İhracat kredi sigortası programları ile ihracatçı firmaların ihraç ettiği mal bedellerinin, ticari ve politik risklere karşı belirli oranlarda teminat altına alınması ve sigortalı firmaların gerek Türk Eximbank nezdinde doğmuş veya doğacak alacak haklarını ticari bankalara temlik etmek suretiyle, gerekse kambiyo senedine bağlı vadeli alacaklarını ister Türk Eximbank'da, isterse Türk Eximbank onayı ile ticari bankalarda iskonto ettirmek suretiyle hem sevk öncesi, hem de sevk sonrası dönem için düzenli finansman imkanına erişmeleri amaçlanmaktadır.

#### **10.13.4 Türk gemi siciline kayıtlı gemilere ilişkin gelir ve kurumlar vergisi istisnası ile personele ödenen ücretlere ilişkin gelir vergisi istisnası**

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileri ile fonlardan istisnadır. Ayrıca Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilecek gemilere ve yatlarla ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukaveleleri; damga vergisine, harçlara, banka ve sigorta muameleleri vergisine ve fonlara tabi tutulmazlar.

Türkiye’de inşa edilen gemi ve yatlardan anılan Sicile kayıtlı olanların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar ile Sicile kayıtlı gemilere ait ihtiyaç fazlası malzeme ve sabit kıymetlerin, deniz taşımacılığı faaliyetinin yürütülebilmesi için gemide bulunması zorunlu olan malzeme ve sabit kıymetlerden olması halinde, devrinden elde edilen kazançlar ayrıca kurumlar vergisinden istisna bulunmaktadır.

Öte yandan, Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisinden istisna bulunmaktadır.

## 11. VERGİ CEZALARI

Bu bölümde, vergi kanunlarında ve diğer ilgili mevzuatta yer alan hükümlere aykırı fiillere verilen vergi cezaları,

- a. Usule aykırı fiillere verilen vergi cezaları,
- b. Vergi kaybına yol açan fiillere verilen vergi cezaları,
- c. Vergi kaybına yol açan fiillere verilen hürriyeti bağlayıcı cezalar,

olarak, üç başlık altında ele alınmaktadır.

Kanuna aykırı fiiller sebebiyle tüzel kişiler adına kesilecek vergi cezalarından genel olarak tüzel kişilerin kanuni temsilcileri sorumludur. Ancak, 1999 yılında VUK'un 333. maddesinde yapılan bir değişiklik ile aynı Kanun'un 359. maddesinde belirtilen fiiller (kaçakçılık suçları) ve bu fiillere iştirak dolayısıyla verilecek cezalardan kanuni temsilciler değil fiili işleyenler sorumlu tutulmuşlardır.

### 11.1 Usulsüzlük ile özel usulsüzlük fiilleri ve cezaları

#### 11.1.1 Usulsüzlük fiilleri ve cezaları

Usulsüzlük fiilleri, vergi kanunlarında ve ilgili diğer mevzuatta yer alan şekle ilişkin hükümlere riayet edilmemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu tür fiillerde, bir vergi ziyayı (kayıbı) değil, usule aykırı bir durum söz konusudur. Vergi Usul Kanunu'nda usulsüzlük fiilleri, fiilin ağırlık derecesine göre birinci ve ikinci derece usulsüzlükler olarak sınıflandırılmış ve bunlara uygulanacak cezalar da, bu sınıflamaya göre ayrı ayrı belirlenmiştir.

##### 11.1.1.1 Birinci derece usulsüzlükler

- a. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması;
- b. Bu Kanun'a göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;
- c. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;
- d. Çiftçiler tarafından 245. madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi;
- e. Vergi Usul Kanunu'nun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215 - 219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır);
- f. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi;
- g. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır.);
- h. Diğer ücretler üzerinden salınan gelir vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması;
- i. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.

### 11.1.1.2 İkinci derece usulsüzlükler

- Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342. maddenin 1. fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması;
- Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması;
- Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç).
- Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması;
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması;
- Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması.
- Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

### 11.1.1.3 Usulsüzlük cezaları

| Mükellef grupları  | Birinci derece usulsüzlükler için (TL) | İkinci derece usulsüzlükler için (TL) |
|--|--|---------------------------------------|
| Sermaye şirketleri   | 89,00                                  | 50,00                                 |
| Sermaye şirketleri dışında kalan birinci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı | 56,00                                  | 28,00                                 |
| İkinci sınıf tüccarlar   | 28,00                                  | 14,00                                 |
| Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar    | 14,00                                  | 7,60                                  |
| Kazancı basit usulde tespit edilenler  | 7,60                                   | 3,50                                  |
| Gelir vergisinden muaf esnaf   | 3,50                                   | 2,00                                  |

Yukarıda belirtilen usulsüzlük fiilleri, aynı zamanda, mükellefin dönem vergi matrahının re'sen takdirini de gerektiriyorsa, tabloda gösterilen ceza tutarları 2 kat olarak uygulanmaktadır.

### 11.1.2 Özel usulsüzlük fiilleri ve cezaları

Özel usulsüzlük fiilleri, fatura ve benzeri evrakın verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması ana başlığı altında düzenlenmiş olup, bu fiillere 2009 yılında verilecek cezalar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

| Özel usulsüzlük fiilleri   | Ceza (TL) |
|--|-----------|
| 1- Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu verilmemesi, alınmaması   | 160,00    |
| - Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza   | 76.000,00 |
| 2- Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması veya bulundurulmaması | 160,00    |



|   |           |
|---|-----------|
| - Her bir belge nev'ine ilişkin olarak her bir tespit için toplam ceza  | 7.600,00  |
| - Her bir belge nev'ine ilişkin bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza  | 76.000,00 |
| 3- Maliye Bakanlığı'nca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; bulundurulmaması, günü gününe kayıt yapılmaması, yetkililere ibraz edilmemesi ve levha bulundurma, asma mecburiyetine uyulmaması | 160,00    |
| 4- Belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ilişkin kural ve standartlara uyulmaması                 | 3.500,00  |
| 5- Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde kullanılma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapanlara her bir işlem için   | 190,00    |
| 6- Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine   | 560,00    |
| 7- 4358 sayılı Kanun uyarınca vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri, belirlenen standartlarda ve zamanda yerine getirmeyenlere                           | 760,00    |
| 8- Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddenin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığı'nın özel işaretili görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına  | 560,00    |

Yukarıda belirtilen özel usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geliyorsa vergi ziyasının gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinin 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin (nihai tüketiciler); fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma bileti almadıklarının tespit edilmesi halinde, bunlara yukarıda 2. sırada yer alan cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir.

Özel usulsüzlük cezalarına bağlı olarak salınan ve fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi, Maliye Bakanlığı'nca düzenleme zorunluluğu getirilen diğer belgelerden herhangi birini kullanmadığı veya bulundurmadığı aynı takvim yılı içerisinde üç defa bulundurmayan mükelleflerin muhatap oldukları "İşyeri Kapatma Cezası" uygulaması, 31.07.2004 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5228 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.

### 11.1.3 Damga vergisinde uygulanacak cezalar

Damga vergisinin, ilgili Kanun'unda belirtildiği şekilde ifa edilmemesi durumunda maktu vergilerde verginin % 50'si ve nispi vergilerde % 10'u nispetinde usulsüzlük cezası alınır.

### 11.1.4 Bilgi vermekten çekinenler ile Vergi Usul Kanunu'nun muhafaza ve ibraz ödevlerine uymayanlar hakkında uygulanacak özel usulsüzlük cezaları

- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.600,00 TL,
- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 760,00 TL,
- Yukarıda belirtilenler dışında kalanlar hakkında 350,00 TL

Ayrıca, kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler hakkında da özel usulsüzlük cezası uygulanabilecektir.

Yukarıda belirtilen zorunluluklara uymayanlara ceza kesilebilmesi, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında ceza hükümlerinin uygulanacağını ilgilere yazılı olarak bildirilmesi şartına bağlıdır.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen yukarıda belirtilen zorunlulukları yerine getirmeyenlere yeniden tebligat yapılarak, ek süre verilir. Verilen ek süreye rağmen, bu zorunlulukların yerine getirilmemesi halinde ise özel usulsüzlük cezası 1 kat artırılarak uygulanır.

Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için yukarıda yer verilen tutarlardan az olmamak üzere, işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 15 gün içinde verilmesi halinde  $\frac{1}{4}$  oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise  $\frac{1}{2}$  oranında uygulanır.

## **11.2 Vergi kaybı sonucunu doğuran fiiller ve bunlara verilen cezalar**

### **11.2.1 Vergi ziyayı cezası**

Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Vergi ziyayı suçu işleyenlere, ziya uğrattıkları verginin 1 katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.

Vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ;

- Kasıt unsurunun bulunup bulunmadığına bakılmaksızın mükellefin vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi,
- Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya diğer sebeplerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesidir.

### **11.2.2 Vergi ziyasına kaçakçılık suçu sayılan fiillerle sebebiyet verilmesi:**

Vergi ziyasına yol açan fiilin, aynı zamanda, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılan fiillerden biri olması halinde, fiil, kaçakçılık suçu olarak adlandırılır ve vergi ziyayı cezası, 3 kat olarak uygulanır.

Söz konusu kaçakçılık suçlarına iştirak edenlere ise sebep oldukları vergi ziyanının 1 katı tutarında vergi cezası kesilecektir.

Kanun'un 359. maddesinde, kaçakçılık suçu olarak tanımlanan fiillerle vergi ziyanına sebebiyet verilmesi halinde, bu suçları işleyenler için vergi ziyaı cezası kesilmesinin yanısıra, hürriyeti bağlayıcı cezalar da uygulanmaktadır.

### **11.2.3 Kanuni süre geçtikten sonra kendiliğinden beyanname verilmesi**

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek vergi ziyaı cezası, % 50 oranında uygulanacaktır.

Bu kapsamda, kanuni süresinde verilmeyen beyannamelere, kanuni süresinde verilmekle beraber noksan tahakkuk ettirilen verginin tamamlanmasına ilişkin olarak verilen ek beyannameler ile kanuni süresinde verilen beyannameye istinaden haksız yere iadesine sebebiyet verilen vergiler için verilen düzeltme beyannameleri de dahildir.

Pişmanlık talebiyle verilen beyanname üzerinden tahakkuk eden vergi ile hesaplanan pişmanlık zammının ödeme süresi içinde ödenmemesi nedeniyle pişmanlık hükmünün ihlal edilmesi halinde, bu beyannamenin kendiliğinden verilen beyanname olarak işleme tabi tutulması nedeniyle kesilecek vergi ziyaı cezasının hesaplanmasında beyannamenin verildiği tarih esas alınacaktır.

### **11.3 Hürriyeti bağlayıcı cezalar**

Kaçakçılık suçları ve cezaları, Vergi Usul Kanunu'nun, 359. maddesinde hükme bağlanmıştır. Hapis cezasını gerektiren fiiller, cezanın süresine göre, üç grupta toplanmıştır.

#### **11.3.1 Süreli hapis cezası (1 yıl - 3 yıl)**

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- a. Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydederler
- b. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu hükmün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir.

Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

08.02.2008 tarih ve 26781 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5728 sayılı Kanun ile yukarıda belirtilen fiiller için hapis cezasının alt sınırı 6 aydan 1 yıla yükseltilmiş ve para cezasına çevirme ölçütüne yer verilmemiştir. Cezaya 1 yıl olarak veya hafifletici nedenlerle 1 yıldan az süreyle hükmedilmesi halinde cezanın para cezasına veya diğer tedbirlere çevrilmesi mümkün olabilecektir ve hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde TCK’nun 52. maddesindeki günlük 20 ila 100 TL ölçütü kullanılacaktır.

### **11.3.2 Süreli hapis cezası (3 yıl - 5 yıl)**

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- a. Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar
- b. Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Kanun’da sahte belge ise gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge olarak tanımlanmıştır.

08.02.2008 tarih ve 26781 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5728 sayılı Kanun’la, Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde yapılan değişiklikle yukarıda sayılan fiiller için 18 aydan 3 yıla kadar uygulanan hapis cezası, 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası olarak değiştirilmiştir.

### **11.3.3 Süreli hapis cezası (2 yıl - 5 yıl)**

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

1998 yılında 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden önceki uygulamada, bu tür belgelerin, ancak, bilerek kullanılması halinde, fiil kaçakçılık suçu olarak kabul edilirken, anılan Kanun ile yapılan değişiklikle, hangi gerekçe ile ya da hangi suretle olursa olsun, kullanma fiilinin gerçekleşmiş olması yeterli sayılmıştır.

08.02.2008 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 5728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, belgelerin ancak bilerek kullanılması halinde suç oluşturacağı kabul edilmiş ve eski uygulamaya geri dönmüştür. 5728 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesinden evvel ise Maliye Bakanlığı’nca çıkarılan 306 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde “sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal ve hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre

belgeyi alan tarafın bu belgenin mal ve hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasit söz konusu ise burada 359. maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi taktirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir.” açıklamasına yer verilerek, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunun oluşumu için kastın varlığının zorunlu olduğu belirtilmiştir.

Öte yandan, pişmanlık hükümlerinden yararlanılarak, vergi ziyanına sebebiyet veren durumun ilgili makamlara bildirilmesi halinde, hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmayacaktır.

Yukarıda belirtilen fiillerin bulunması halinde vergi kaybına yol açılıp açılmadığına ve tarh dönemi içinde oluşup oluşmadığına bakılmaksızın, varsa vergi ziyai cezası uygulanmasının yanı sıra hürriyeti bağlayıcı cezaların da uygulanması söz konusudur.

5728 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden evvel 4369 sayılı Kanun’la yapılan değişiklik ile, bir şirketin personeli tarafından alınan ve gerçeğinden fazla meblağ üzerinden düzenlenmiş faturaların gider olarak kayıtlara intikali halinde, şirket yöneticilerinin hapis cezası ile karşılaşabilmelerinin söz konusu olabileceği anlaşıyordu ve fakat Kanun’un “tüzel kişilerin sorumluluğu” bölümünde de yaptığı değişiklik ile yukarıda belirtilen fiillerin işlenmesi halinde, öngörülen cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanacağı belirtilmişti. 5728 sayılı Kanun’un 359. maddede yaptığı değişiklik ile artık maddede belirtilen belgelerin bilerek kullanılması halinde fiiller kaçakçılık suçu teşkil edecektir.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 46. maddesinde hapis cezaları, (a) ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, (b) müebbet hapis cezası ve (c) süreli hapis cezası olarak sayılmıştır. Süreli hapis cezası, Kanun’un 49. maddesine göre, Kanunda aksi belirtilmeyen hallerde bir aydan az, yirmi yıldan fazla olamaz. Hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır.

Vergi Usul Kanunu’nda bu bölümdeki suçlar için öngörülen ağır hapis cezaları da, Yeni TCK’nun yürürlüğe girmesi ile birlikte artık, “ağır hapis cezası” kavramı ortadan kalktığından, yeni Ceza Kanunu’ndaki değişikliğe paralel olarak “hapis cezası” olarak düzenlenmiştir.

## **11.4 Diğer hususlar**

### **11.4.1 Cezaların geçmişe yönelik uygulanması**

4369 sayılı Kanunla, vergileme sistemimizin ceza hükümleri ile ilgili olarak yapılan düzenlemelerle, anılan Kanun’un yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiillerle ilgili olarak; hangi hükümlerin geçerli olacağı belirlenmiştir. Buna göre;

- Vergi cezası kesilmesinde, bu fiillerin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan vergi cezalarına ilişkin hükümler,
- Hapis cezası verilmesinde ise, bu fiillerin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan hükümler ile yeni düzenleme ile getirilen kanun hükümleri karşılaştırılarak mükellef lehine olanı uygulanacaktır.

#### **11.4.2 Cezalarda tekerrür**

4369 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemelerle ;

- a. Vergi ziyat cezasının kesinleşmesini izleyen yılın başından itibaren 5 yıl içinde tekrar kesilmesi durumunda % 50 oranında,
- b. Usulsüzlük cezasının ise kesinleşmesini izleyen yılın başından itibaren 2 yıl içinde tekrar kesilmesi durumunda % 25 oranında, artırılarak uygulanacaktır.

Görüldüğü üzere tekerrür uygulaması için, kesinleşmiş bir cezanın varlığı yeterlidir. Cezayı gerektiren fiilin aynı neviden olması gerekmemektedir.

#### **11.4.3 Suçlarda birleşme**

4369 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemelerle, yukarıda bahis konusu edilen vergi ziyat cezası, usulsüzlük cezaları, hapis cezaları ve diğer kanunlarda yazılı cezalar, içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.

Vergi cezası ile cezalandırılan fiiller, aynı zamanda hapis cezasını gerektiren bir suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi, hürriyeti bağlayıcı ceza verilmesine engel değildir.

## 12. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

Mükellef ve vergi idaresi arasında oluşan vergi uyumsuzluklarının çözüm yollarını,

- a. İdari yollarla çözüm,
- b. Yargı yoluyla çözüm

olarak ikiye ayırabiliriz.

Söz konusu çözüm yolları ile ilgili açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

### 12.1 İdari yollarla çözüm

İdari çözümler, yükümlü ile vergi dairesi arasında uyumsuzluk konusunun çeşitli yöntemlerle, anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılması anlamındadır.

#### 12.1.1 Vergi hatalarını düzeltme

Vergi alacağından doğmasından sonra verginin tahsil edilebilir hale gelmesi için tarh ve tahakkuk aşamalarından geçmesi gerekmektedir. İşte bu safhalarda gerek mükellef, gerekse vergi idaresi tarafından bazı hatalar yapılabilir. Kanunkoyucu, bu hataların fark edilmesi halinde vergi yargısına başvurmadan önce idari yollarla çözümünü öngörmüş ve bu amaçla Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve devamı maddelerinde vergi hataları ve vergi hatalarını düzeltme yolları ile ilgili hükümlere yer verilmiştir.

##### 12.1.1.1 Vergi hatalarının sınıflandırılması

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden, haksız yere fazla yada eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergi hatasının tanımından da görüleceği gibi; vergi hatalarını, vergiye ilişkin hesaplarda ortaya çıkan hatalar ve vergilendirmede yapılan hatalar olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür.

##### 12.1.1.1.1 Hesap hataları

Hesap hataları; matrah hataları, verginin miktarında hatalar, verginin mükerrer olması şeklinde sınıflandırılmıştır.

- a. **Matrah hataları:** Bu hatalar, vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ilişkin rakamların, indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.
- b. **Vergi miktarında hatalar:** Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanmış olması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, matrah hataları ile ilgili olarak belirtilen belgelerde verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.
- c. **Verginin mükerrer olması:** Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

#### 12.1.1.1.2 Vergilendirme hataları

Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinde vergilendirme hataları; mükellefin şahsında, mükellefiyette, mevzuda, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata şeklinde sayılmıştır.

- a. **Mükellefin şahsında hata:** Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.
- b. **Mükellefiyette hata:** Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.
- c. **Mevzuda hata:** Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.
- d. **Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata:** Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

#### 12.1.1.2 Hataları düzeltmede usul

Vergi hataları aşağıda belirtilen yollarla meydana çıkabilir.

- a. İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile,
- b. Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile,
- c. Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile,
- d. Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ile,
- e. Mükellefin müracaatı ile.

Vergi hatalarının düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Kanun'da, düzeltilecek hatanın tutarı yönünden bir sınırlama yoktur. Buna göre vergi dairesi müdürü, hatanın parasal büyüklüğüne bakmaksızın, düzeltilmesine karar verebilecektir.

Vergi hatalarını düzeltmede, Vergi Usul Kanunu iki yöntem öngörmüştür. Bunlar; hatanın,

- a. re'sen düzeltilmesi ,
- b. talep üzerine düzeltilmesidir.

#### 12.1.1.2.1 Re'sen düzeltme

Tereddüde imkan vermeyecek derecede açık ve mutlak olarak tespit edilebilen vergi hataları vergi dairesi tarafından re'sen düzeltilir.

#### 12.1.1.2.2 Talep üzerine düzeltme

Mükellefler, vergileme ile ilgili işlemlerdeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazılı olarak talep edebilir. Düzeltme makamı, talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, durum düzeltmeyi isteyen yazı ile tebliğ olunur.



Mükellef Vergi Mahkemesinde dava açma süresi sona erdikten sonra düzeltme talebinde bulunmuş olabilir. Bu durumda mükellef, şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na müracaat edebilecektir. Söz konusu uyuşmazlık İl Özel İdarelerine ait ise Valiliğe, Belediye vergileri hakkında ise belediye başkanlığına müracaat edilmesi gerekmektedir. Vergi cezalarında yapılan hatalar da, vergi hataları için belirlenen usul ve şartlara göre düzeltilmektedir.

Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hataların yargı kararları kesinleşmiş olsa bile düzeltme yoluyla düzeltilebilmesi mümkündür. Ancak düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı organları tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır.

Kanunda vergi hatalarını düzeltme bakımından getirilen zamanaşımı süresi, niteliği itibarıyla hak düşürücü bir süredir. Vergiyi doğuran olayın doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren 5 yıl içinde düzeltilmeyen vergi hataları zamanaşımına uğrar ve artık düzeltilemez. 5 yıllık zamanaşımı süresinin yanında özel bir düzenleme de vardır, buna göre düzeltme zamanaşımı süresi;

- a. Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,
- b. İlan yolu ile tebliğ edilip Vergi Mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,
- c. İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanun'a göre haczin yapıldığı; tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

#### **12.1.2. Cezalarda indirim**

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

- a. Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
- b. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri,

indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıdaki yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Bu hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.

### **12.1.2.1 Ceza indiriminin yapılmasının şartları**

#### **12.1.2.1.1 Vergi ve ceza için vergi davası açılmamış olmalıdır**

Ceza indiriminden yararlanabilmek için, ikmalen veya resen tarh edilen vergi veya vergi farkı ile kesilmiş olan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasına karşı Vergi Mahkemesinde dava açılmaması gerekir.

Ancak, ihbarnamenin tebliği üzerine dava açılmasına rağmen, 30 günlük süre dolmadan ve Vergi Mahkemesi karar vermeden önce, vergi davasından vazgeçilmişse ceza indiriminin uygulanması gerekir.

#### **12.1.2.1.2 Vergi dairesine, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren, 30 gün içinde müracaat edilmelidir**

Ceza indiriminden yararlanmak isteyen kişinin, ihbarnamenin kendisine tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre içinde ilgili vergi dairesine müracaat ederek vergi aslı ve indirimden sonra kalan ceza tutarını vadesinde veya 6183 sayılı Kanun'a göre teminat göstererek vadesinden itibaren 3 ay içinde ödeyeceğini bildirmesi gerekir.

İhbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre içinde, uzlaşmaya gidilmesi fakat uzlaşma sağlanamamış olması durumunda da Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde belirtilen ceza indiriminden yararlanılması mümkün olabilmektedir.

#### **12.1.2.1.3 Belirtilen süre içinde vergi aslı ve cezanın tamamı ödenmelidir**

Ceza indiriminden yararlanabilmesi için, vergi aslı ve indirimden sonra kalan cezanın vadesinde ödenmesi gerekir. Örneğin; vergi ve ceza ihbarnamesi 10.09.2009 tarihinde tebliğ edilmişse, 10.10.2009 tarihi mesai saati sonuna kadar ceza indirimi talebinde bulunulmuş, söz konusu vergi ve cezanın da bu süre içinde ödenmiş olması veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat gösterilerek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödenmiş olması gerekmektedir.

#### **12.1.2.2 Ceza indiriminin tutarı**

Vergi cezalarındaki indirim tutarları aşağıdaki gibidir.

- a. Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri
- b. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının üçte biri.

### **12.1.3 Pişmanlık ve ıslah**

Pişmanlık, emlak vergisi dışındaki beyana dayanan vergilerde, vergi ziyayı cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerin bizzat mükellefler tarafından ilgili makamlara bildirilmesidir. Bu bildirim üzerine Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belirli şartların sağlanması halinde vergi ziyayı cezası kesilmez. Bu şartlar;

- a. Mükellefin haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama ihbarda bulunulmamış olması,
- b. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması,
- c. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde verilmesi,
- d. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının, mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,
- e. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla (pişmanlık zammı) birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi,

olarak belirlenmiştir.

#### **12.1.4 Uzlaşma**

Uzlaşma müessesesi mükelleflerin, vergi uyuşmazlıklarından dolayı vergi yargısına başvurmadan önce vergi idaresi ile anlaşmalarını öngörmektedir. Mükellefin vergi yargısına başvurarak uyuşmazlığı sürdürmesi yerine vergi idaresi ile anlaşarak uyuşmazlığa son vermesi neticesinde, Hazine vergi alacağını bir an önce tahsil etme imkanına kavuşurken, mükellef de, ödeyeceği tutarda indirim sağlamış olmaktadır.

##### **12.1.4.1 Uzlaşmanın konusu ve kapsamı**

Uzlaşma uygulaması ile ilgili olarak yapılan son değişiklik olan ve 1999 yılında yürürlüğe giren 4444 sayılı Kanun'a göre uzlaşmanın kapsamına; bir vergi incelemesine dayanılarak salınacak olan bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilen vergi ziyai cezaları da girmektedir. Ancak, vergi ziyasına 359. maddede yazılı (kaçakçılık suçları) fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, gerek vergi aslında ve gerekse cezada uzlaşma yapılması mümkün olamamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda, uzlaşma talebinde bulunulabilmesi için aranan koşullar, aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- a. Tarhiyatta VUK'nun 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması,
- b. Tarhiyatta VUK'nun 369. maddesinde yazılı şekillerde yanılma halinin mevcut olduğunun mükellef veya ceza muhatabı tarafından iddia edilmesi,
- c. Vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin mükellef veya ceza muhatabı tarafından, kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia olunması,
- d. Konuyla ilgili olarak yargı organları ile vergi idaresi arasında yorum ve görüş farkı bulunması,

e. Bunlar dışında herhangi bir maddi hata bulunduğu iddia edilmesi.

#### **12.1.4.2 Uzlaşma türleri**

Vergi sistemimizde yer alan uzlaşma müessesesini iki ana gruba ayırmak suretiyle incelemek mümkündür. Bunlardan birisi “Tarhiyat öncesi uzlaşma”, diğeri ise “Tarhiyat sonrası uzlaşma”dır.

##### **12.1.4.2.1 Tarhiyat öncesi uzlaşma**

Tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat aşamasından önce, idare ile mükellef, vergi sorumlusu veya ceza muhatabı arasında tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalarda uzlaşılmasıdır. Tarhiyat öncesi uzlaşma konusuna, vergi aslı ile birlikte vergi ziyat cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da girmektedir. Ancak vergi ziyasına 359. maddede yazılı (kaçakçılık suçları) fiillerle sebebiyet verildiği durumlarda, tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma yapılması mümkün değildir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, uzlaşmaya konu olan vergi ve cezanın tespit edildiği vergi incelemesi tamamlandıktan sonra, incelemeyi yapanın bağlı olduğu denetim birimince oluşturulan kurul ile tarhiyatın muhatabı arasında yapılır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, inceleme raporunun vergi dairesine tesliminden yani verginin idarece tarh edilmesinden önce gerçekleştirilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri, incelemenin herhangi bir aşamasında, yazılı olarak yapılmak zorundadır. Daha önce mükellefin bu yönde bir talebi olmamışsa vergi incelemesinin tamamlanmasından sonra düzenlenen son tutanakta, inceleme elemanı mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmayacağını sorar ve cevabını tutanağa alır. Bu talep, aynı çeşit vergi ve cezalar bakımından bütünlük teşkil eder. Yani vergi ve cezadan bir kısmı için uzlaşma talep edilip, diğeri için dava açılmaz. Yapılan vergi incelemesi sonucunda salınacak verginin nevinin değişik olması veya aynı neviden bir vergi olmakla birlikte, vergilendirme döneminin değişik olması durumunda, ayrı ayrı uzlaşma talep edilebilir veya diğeri vergi veya vergilendirme dönemi için Vergi Mahkemesinde dava açılabilir.

Mükellefin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde, tarhiyat öncesi uzlaşma talep etme süresi, inceleme elemanının bu konuyla ilgili yazılı sorusunun, inceleme raporunun bir örneği ile birlikte mükellefe tebliği tarihinden itibaren 15 gündür. Mükellefi; vergi incelemesinden haberdar etmek ve uzlaşmaya davet etmek zorunludur.

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili talepler, vergi incelemesini yapan inceleme elemanları tarafından incelendikten ve gerekli koşulları taşıdığı belirlendikten sonra, uzlaşmanın yapılacağı yer, tarih ve saati yazılı olarak ve uzlaşma gününden en az yedi gün önce mükellefe tebliğ edilir ve tebliğ yazısına vergi inceleme raporunun bir örneği eklenir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu, davet yazısında belirtilen gün ve saatte üyelerin tamamının katılması ile toplanır. Toplantıda, uzlaşma sağlamış olsun veya olmasın mutlaka bir tutanak düzenlenir ve bir örnek mükellefe verilir.

Uzlaşma sağlanmış olması halinde, uzlaşmaya varılan vergi ve cezalar, verginin normal ödeme zamanları geçmişse, tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanmış ceza miktarı için, ceza indirimini talep edilemez ve Vergi Mahkemesine dava açılmaz.

4369 sayılı Kanunla, tarhiyat öncesi uzlaşma konusunda yapılan bir düzenleme ile, mükellef veya ceza muhatabına, komisyonun son teklifi üzerinde, uzlaşma tarihinden itibaren 15 gün süreyle değerlendirme yapabilme imkanı sağlanmıştır. Mükellef veya ceza muhatabı, dilerse, bu süre içinde komisyona başvurarak, komisyonun son teklifini kabul ettiğini bildirebilecektir. Böyle bir bildirim yapılmadığı takdirde, uzlaşma sağlanamamış sayılacaktır.

Uzlaşmanın sağlanamamış olması halinde, uzlaşmanın temin edilemediğine dair tutanak düzenlenir ve bu tutanakla birlikte inceleme raporları, tarh işlemi yapılması amacıyla, incelemeye muhatap olanın bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir. Vergi dairesinin vergi ve cezalara ilişkin ihbarnamesi mükellef veya ceza muhatabına tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde, mükellef veya ceza muhatabı, Vergi Mahkemesinde dava açabilir veya VUK'un 376. maddesi uyarınca ceza indirimini talebinde bulunabilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerinde uzlaşma sağlanamaması halinde, mükellefin veya cezaya muhatap olanın tarhiyat sonrası uzlaşma talep etme hakkı bulunmamaktadır. Ancak, tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmeyen bir mükellefin, vergi ve ceza ihbarnamesinin vergi dairesince kendisine tebliğinden itibaren bir ay içinde tarhiyat sonrası uzlaşma talep etmesi mümkündür.

#### **12.1.4.2.2 Tarhiyat sonrası uzlaşma**

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1-10. maddelerinde usul ve esasları belirtilen uzlaşma hükümlerine bir ölçüde "Tarhiyat sonrası uzlaşma" denebilir. Uzlaşma konusuna vergi aslı ve buna bağlı olarak kesilen vergi ziyai cezaları (359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilenler hariç) girmektedir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ise tarhiyat sonrası uzlaşma konusu yapılamamaktadır. Bunun yanında kendiliğinden verilen beyannameler için yüzde elli oranında kesilecek vergi ziyai cezası da tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olabilecektir.

Mükellef veya cezaya muhatap olanlarca uzlaşma talep edilebilecek süre, vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gündür.

Uzlaşma için verilen talep dilekçeleri Uzlaşma Komisyonu Başkanlığı'na hitaben yazılır. Uzlaşma Komisyonunca talebin incelenmesi sonucunda mükellefe uzlaşma yazılı olarak ve uzlaşma tarihinden en az 10 gün önce bildirilmek durumundadır. Buna uyulmaması, işlemin yargı tarafından iptal edilmesine yol açmaktadır.

Uzlaşma komisyonu, toplantısı, davet yazısında belirtilen yer, tarih ve saatte mükellef veya vekili ile komisyon başkanı ve üyelerinin katılımıyla yapılır.

Uzlaşma komisyonu tarafından tanzim edilmiş olan uzlaşma tutanakları kesin mahiyette olup, gereği ilgili vergi dairesi tarafından derhal yerine getirilir.

Uzlaşmanın sağlanamamış olması halinde mükellef veya ceza muhatabı vergi veya cezaya ilişkin ihbarnamenin kendilerine tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 günlük süre içinde ceza indirimini talep edebilir. Üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında ceza indirimini talep edilemez.

Uzlaşmanın sağlanmış olması halinde, uzlaşma tutanağının vergi ve cezaların ödeme zamanı geçmemişse bu zamanlarda, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmesi halinde ise, ödeme süresi geçmiş olan vergi ve cezaların tamamı, uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

### 12.1.4.3 Uzlaşma komisyonu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma hükümleri ile ilgili ek 1. maddesine göre genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile cezalara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulan uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi miktarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 352, 356 ve 360 sıra no.lu genel tebliğler ile, uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

|   |  |
|---|--|
| I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları :   | Ankara, İzmir  |
| II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları :  | Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin  |
| III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları : | Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ |
| IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları :  | Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak      |

Yönetmelikte yapılan değişiklik paralelinde uzlaşma komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi miktarı da aşağıdaki şekilde yeniden tespit edilmiştir.

### 12.1.4.3.1 Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde

#### a) Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu

|                                       | Vergi, resim ve harçlar (TL) |
|---------------------------------------|------------------------------|
| İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı     | 900.000,00                   |
| I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları   | 750.000,00                   |
| II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları  | 600.000,00                   |
| III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları | 450.000,00                   |
| IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları  | 300.000,00                   |

## b) Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları

ba) Vergi Dairesi Müdürlüğü bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonları

|                                       | Vergi, resim ve harçlar (TL) |
|---------------------------------------|------------------------------|
| İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı     | 35.000,00                    |
| I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları   | 30.000,00                    |
| II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları  | 25.000,00                    |
| III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları | 20.000,00                    |
| IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları  | 15.000,00                    |

bb) Mal Müdürlükleri bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonları

|                                       | Vergi, resim ve harçlar (TL) |
|---------------------------------------|------------------------------|
| I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları   | 6.000,00                     |
| II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları  | 5.000,00                     |
| III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları | 4.000,00                     |
| IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları  | 3.000,00                     |

## 12.1.4.3.2 Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde

### a) Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu

|  | Vergi, resim ve harçlar (TL) |
|--|------------------------------|
| - Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu                 | 50.000,00                    |
| - Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu | 2.000.000,00                 |

### b) Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları

|                            | Vergi, resim ve harçlar (TL) |
|----------------------------|------------------------------|
| Vergi Dairesi Müdürlükleri | 15.000,00                    |
| Mal Müdürlükleri           | 3.000,00                     |

10.05.2007 tarih ve 26518 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 372 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonunun uzlaşabilecekleri vergi miktarına ilişkin yetki sınırı 2.000.000 TL olarak belirlenmiştir.

Buna göre;

- a. Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerdeki vergi dairesi müdürlükleri ve malmüdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının 352 ve 356 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen yetki sınırlarını aşan fakat vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları için 352 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen limitler içinde kalan uzlaşma talepleri, ilgili vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunca,
- b. Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerdeki vergi dairesi müdürlükleri ve malmüdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının 352 ve 356 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen yetki sınırlarını aşan fakat defterdarlık uzlaşma komisyonları için 360 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen limit içinde kalan uzlaşma talepleri, ilgili defterdarlık uzlaşma komisyonunca,
- c. Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonlarının 352 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, defterdarlık uzlaşma komisyonlarının ise 360 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirtilen yetki sınırlarını aşan uzlaşma taleplerinden Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu için yukarıda belirlenen limite kadar olanlar, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunca,

incelenip sonuçlandırılacaktır.

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunca incelenip sonuçlandırılacak olan söz konusu uzlaşma talepleri ile bu Komisyon ve Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu'nun yukarıda belirtilen yetki sınırlarını aşan uzlaşma talepleri Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nca incelenecektir.

#### **12.1.4.4 Uzlaşmamanın vergi davasına etkisi**

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili Vergi Mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden daha az bir süre kalmış ise, bu süre, tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün uzar.

Uzlaşmanın sağlanması durumunda tarhiyatla ilgili dava açılmaz.

Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce Vergi Mahkemelerince incelenmez, herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz kalır. Uzlaşmanın vaki olması halinde, durdurulmuş olan davanın görülmesine, durumun vergi dairesince haber verilmesi üzerine Vergi Mahkemesince devam edilir.

#### **12.2 Yargı yoluyla çözüm**

İdari yollara başvurarak çözümlenemeyen ya da bu yollara hiç gidilmeden, yargısal anlamda çözümlenmek istenen uyuşmazlıklar vergi yargısının görev alanına girer.



İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda (İYUK) idari davalar; iptal davaları, tam yargı davaları ve genel hizmetlerden birinin yürütülmesi için yapılan idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar olmak üzere sınıflandırılmıştır.

İdari dava türlerini belirleyen maddede vergi davası sayılmadığı halde, Kanun'un bazı maddelerinde vergi davalarından söz edildiği ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesinde de mükelleflerin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı Vergi Mahkemesinde dava açabileceklerinin belirtildiği görülmektedir.

Vergi Mahkemelerinde dava açabilmek için her şeyden önce dava konusu yapılacak hususun Vergi Mahkemelerinin görevlerinden olması gerekir. Diğer mahkemelerin ya da başka bir yargı kolunun görev alanına giren hususlarda, Vergi Mahkemelerinde dava açılmaz. Nitekim, İYUK'nda dava dilekçeleri üzerinde yapılacak olan ilk incelemede, taleplerin öncelikle görev ve yetki yönünün inceleneyeceği, daha sonra sırasıyla idari merci tecavüzü, ehliyet, husumet, dilekçelerdeki şekil şartları ve süre hususlarında usulsüzlük olup olmadığının araştırılması gerektiği hükme bağlanmıştır.

## **12.2.1 Vergi davaları**

### **12.2.1.1 Vergi davalarına bakmaya yetkili mahkemeler**

#### **12.2.1.1.1 Vergi Mahkemeleri**

Vergi Mahkemeleri, genel anlamda vergi uyuşmazlıklarından doğan davaları Danıştay öncesinde karara bağlayan birer ilk derece yargı organı konumundadırlar ve Danıştay çatısı altında yapılan idari yargı teşkilatı içerisinde İdare Mahkemeleri ile birlikte, Bölge İdare Mahkemeleri altında yer alırlar. Vergi davaları ya mahkeme heyetince ya da tek hakimle karara bağlanır.

Tek hakimle bakılan davaların sonuçlarına karşı, Bölge İdare Mahkemesi'ne, kurulca verilen kararlara karşı ise Danıştay'a, temyiz yolu ile başvurulabilir.

#### **12.2.1.1.2 Bölge İdare Mahkemeleri**

Vergi Mahkemesinin tek hakimle vermiş olduğu kararlara karşı yapılabilecek olan itirazlar Bölge İdare Mahkemelerince incelenir ve karara bağlanır. Bölge İdare Mahkemelerince incelenen ve karara bağlanan vergi davaları, kesin olup, bu kararlara karşı temyiz yolu açık değildir.

#### **12.2.1.1.3 Danıştay**

Danıştay; Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir.

Vergi Mahkemelerinin tek hakimle mükellefiyetin mevzuuna, esasına, şekline, muafiyet ve istisna hükümlerine ilişkin olarak vermiş olduğu kararlara ve mahkeme kurulunca verilecek tüm kararlara karşı temyiz yolu ile Danıştay'a başvurulabilir.

Danıştay; onikisi dava, biri idari olmak üzere onüç daireden oluşmaktadır (5183 sayılı Kanun uyarınca Onüçüncü Daire 01.01.2005'den itibaren göreve başlamıştır). Bugün Danıştay'da, Danıştay Başkanı, Başsavcı, başkanvekilleri, daire başkanları ve üyeler olarak, 95 yüksek mahkeme hakimi görev yapmaktadır.

Danıştay'da ayrıca, dava dosyalarını inceleyerek daire veya görevli kurullara gerekli açıklamaları yapmak, tutanakları hazırlamak ve karar taslaklarını yazmakla görevli, tetkik hakimleri ve davalar hakkında hukuki düşüncelerini bildirmek üzere savcılar bulunmaktadır. Dava dairelerinden 4 tanesi (Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu Dava Daireleri) vergi uyuşmazlıkları ile görevli bulunmaktadır. Öte yandan Vergi Mahkemeleri ile Danıştay vergi dava dairelerinin (ilk derece mahkemesi olarak görülen davalarda) kararlarına başvurulabilecek olan temyiz yollarının bazıları vergi uyuşmazlıkları ile görevli 4 daireden teşekkül eden Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından sonuçlandırılmaktadır.

Danıştay bünyesinde içtihat tesis eden bu daire ve kurullardan ziyade Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idarenin uymak zorunda oldukları kararlar tesis eden İçtihatları Birleştirme Genel Kurulu bulunmaktadır.

#### **12.2.1.2 Davanın kapsamı**

Genel olarak genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar ile tarifeler dolayısıyla ortaya çıkacak uyuşmazlıklar vergi davasının konusunu oluşturmaktadır. Bunun yanında kamu alacağının tahsiline ilişkin uygulamalar da vergi davalarının konusunu oluşturabilir.

Diğer yandan Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesine göre; vergi davası açabilmek için uyuşmazlığa konu olan verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde ise, istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir.

Aynı maddede mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları belirtilmiş, ancak Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarına ait hükümleri hariç tutulmuştur.

Yukarıda bahsedilen hükümlere göre, vergi davalarının açılacağı durumlar aşağıdaki gibidir.

- a. İlave vergi tarh edilmesi dava konusu olabilir. Burada söz konusu olan tarhiyat, mükelleflerin beyanı üzerine alınan vergilere ek olarak ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyattır.
- b. Mükellefin hataların düzeltilmesi talebinin reddi veya talebin cevapsız kalması dava konusu olabilir. Mükellefin talebine karşı 60 gün içinde cevap verilmemiş olması halinde talep zımnen reddedilmiş sayılmaktadır. Bu durumda veya talebin açıkça reddedilmesi halinde, 60 günlük sürenin bitmesinden itibaren 30 günlük yasal dava açma süresi içinde mükelleflerin dava açma hakları vardır.
- c. İhtirazi kayıtla verilen beyanname üzerinden hesaplanan vergiler dava konusu olabilir. Vergi Usul Kanunu'ndan mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları belirtilirken bu hükmün

istisnası olarak sadece vergi hataları sayılmış, ihtirazi kayıtla beyandan bahsedilmemiştir.

Ancak bu konudaki Danıştay kararları, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinden yapılan tarhiyatların itiraz konusu yapılabileceği görüşünde birleşmektedir. Diğer yandan İYUK'nda "İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle, tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm ile, ihtirazi kayıtla verilen beyanlara karşı dava açılabilmesi kabul edilmiş olmaktadır.

- d. Ceza kesilmesi dava konusu olabilir. Cezanın kesilmiş ve muhatabına tebliğ edilmiş olması halinde, ceza muhataplarının adlarına kesilen cezalara karşı dava açma hakları vardır.
- e. Mükellefler, 6183 sayılı Kanun'a göre, kendilerine tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı 7 gün içinde dava açabilirler. Hakkında ihtiyati haciz tatbik edilenler, haczin tatbiki, giyapta yapılan hacizler de haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde dava açabileceklerdir.

#### **12.2.1.3 Yetkili Vergi Mahkemesi**

Vergi Mahkemesi başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından, dava dilekçeleri ilk incelemeye tabi tutulacaktır. İlk inceleme esnasında dikkat edilecek birinci husus olarak "görev ve yetki" belirlenmiştir.

Vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemeyi aşağıdaki esaslara göre belirlemek gerekir.

- a. Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tarh ve tahakkuku ile zam ve cezalardan doğan uyuşmazlıklarda yetkili mahkeme, bu işlemleri gerçekleştiren vergi dairesinin bulunduğu yerdeki Vergi Mahkemesidir.
- b. 6183 sayılı Kanun'un uygulamasından doğan uyuşmazlıklarda yetkili Vergi Mahkemesi, ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yerdeki Vergi Mahkemesidir.

#### **12.2.1.4 Dava açmaya yetkili olanlar**

**Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı Vergi Mahkemesinde dava açabilirler.**

Gerçek kişiler, bizzat kendileri dava açabilecekleri gibi kanuni vekilleri vasıtasıyla da dava açabilirler. Dava ehliyetine sahip kişinin vekili sıfatıyla dava açacak kişinin avukat olması şarttır.

Küçükler ve kısıtlılar ile tüzel kişilerde vergi davaları kanuni temsilciler tarafından açılır.

#### **12.2.1.5 Dava açma süreleri**

Dava açma süresi; özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay ve İdare mahkemelerinde 60 ve Vergi Mahkemelerinde 30 gündür.

Vergi Mahkemelerinde yukarıda belirtilen genel dava açma süresinin yanında kendi özel kanunlarında ayrı süre gösterilmesi durumunda o sürele uymak gerekecektir. Kendi özel kanunlarında belirlenen dava açma sürelerine aşağıdaki örnekleri verebiliriz.

Uzlaşmanın sağlanamaması halinde buna ilişkin tutanağın kendisine tebliğinden itibaren mükellefin dava açma hakkı doğacaktır. Ancak bu sırada dava açma müddeti bitmiş veya bitimine on beş günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren on beş gün uzayacaktır.

Haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki Vergi Mahkemesi nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edilebilir.

Kendisine Vergi Mahkemelerinin yetkisi dahilinde olan mükellefiyetlere bağlı olarak ödeme emri tebliğ edilen şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında, tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde Vergi Mahkemesine dava açabilecektir.

İdare ve vergi yargısında dava veya temyiz hakkını düşüren bu süreler kamu düzeni ile ilgilidir ve yargı mercilerince re'sen nazara alınır.

Dava açma süresinin bittiği tarihi belirlemek açısından önemli olan husus, bu sürenin başlangıcını doğru belirleyebilmektedir. Dava açma süresinin başlangıcı;

- Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın yapıldığı,
- Tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin yapıldığı,
- Tevkif yoluyla alınan vergilerde, istihkak sahiplerine ödemelerin yapıldığı,
- Tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı
- İdarenin dava açması gereken konularda, ilgili merci yada komisyon kararının idareye geldiği,

tarihi izleyen günden başlayacaktır.

Yukarıdaki esaslara göre dava açma süresinin başlangıç tarihi belirlendikten sonra bu sürenin bitiş tarihi açısından da bazı düzenlemelere gerek duyulmuştur.

Buna göre,

- Tatil günlerinin sürele dahil olacağı ancak, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa sürenin, tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzayacağı belirtilmiş,
- Çalışmaya ara verme zamanı (5219 sayılı Kanun ile 1 Ağustos - 5 Eylül olarak değiştirilmiştir) içinde sürenin bitmesi halinde, süreler çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzayacağı hükme bağlanmıştır. Örneğin sürenin sona erdiği gün adli tatil içinde ise, bu süre adli tatilin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün sonra bitecektir.

### 12.2.2 Yürütmenin durdurulması

İYUK'nda yürütmenin durdurulması konusu idari mahkemelerde dava açılması aşamasında ve mahkeme kararlarına karşı başvuru yolları olan itiraz ve temyiz istemlerinde olmak üzere iki ayrı maddede düzenlenmiştir.

Vergi Mahkemelerinde dava açılması aşamasında söz konusu olan, idari işlemin durdurulması olduğu halde, itiraz veya temyiz yoluna başvurulması halinde ise yürütmenin durdurulması Vergi Mahkemesi kararına yönelik olacaktır.

Vergi Mahkemelerinde; vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar ise tahsilat işlemini durdurmaz ve bunlar hakkında ayrıca yürütmenin durdurulması istenebilir.

Vergi davası açıldığında tahsilatın kendiliğinden durmadığı hallerde, yürütmenin durdurulması mahkemenin vereceği karara bağlı olmaktadır.

Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda yürütmenin durdurulmasına karar vermektedirler.

Mahkemeler tarafından verilecek yürütmenin durdurulması kararlarında, uyulması gereken usul esaslarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- a. Yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları öncelikle incelenir.
- b. Yürütmenin durdurulması konusunda verilen “red” ve “kabul” yolundaki kararlara karşı kararın tebliğini izleyen günden itibaren 7 gün içinde bir defaya mahsus olarak itiraz edilebilir. (İtiraz mercii, Danıştay dava dairelerince verilen kararlar için idari veya vergi dava daireleri kurulları, Bölge İdare Mahkemesince verilen kararlar için en yakın Bölge İdare Mahkemesi, İdare veya Vergi Mahkemeleri ile tek hakim tarafından verilen kararlar için Bölge İdare Mahkemesi'dir. İtiraz edilen merciler, dosyanın kendilerine gelmesinden itibaren 7 gün içinde karar vermek zorundadır)
- c. Yürütmenin durdurulması kararları esas olarak teminat karşılığında verilir. Ancak durumun gereklerine göre mahkeme teminat aramadan da yürütmenin durdurulmasına karar verebilecektir.

İYUK'nda teminat konusunda açıklayıcı bir hüküm yoktur, ancak alınacak teminat kamu alacağını garanti altına almayı amaçladığından her şeyden önce teminatın kamu alacağını karşılayabilir nitelikte olması ve alacaklı idare tarafından kabul edilebilir olması gerekmektedir.

### **12.2.3 Kararların sonuçları**

Bağımsız yargı organının vereceği kararın bir anlam ifade edebilmesi için, yargı organı kararının gerekleri davalı idare tarafından yerine getirilmelidir. Nitekim Vergi Mahkemesi tarafından davacı şahsın haklılığını doğrulayan yönde karar verilmesi yeterli olmamakta, yargı organınca öngörülen sonucun doğması için mahkeme kararların icaplarına göre davalı idare tarafından işlem yapılması gerekmektedir.

İYUK'nun 28. maddesi hükmü uyarınca Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak 30 günü geçemez. Ancak, haciz ve ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir.

Vergi Mahkemesi kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ile zam ve cezaların miktarının ilgili idare tarafından mükellefe bildirilmesi gerekmektedir.

Vergi Mahkemesince verilecek kararın gereklerinin yasal süre içinde yerine getirilmemesi halinde, ilgililer, idare aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açabilecektir. Tazminat davasının açılacağı mahkeme, kararı uygulanmayan idari yargı yeri olacaktır.

Tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenir.

#### **12.2.4 Kararların açıklanması**

Kararların açıklanması, idari mahkemelerin vereceği kararlara karşılık davanın taraflarına tanınan bir hak olmasına rağmen, açıklama konusunu, mahkeme kararlarına karşı taraflara tanınan diğer kanun yollarından (İtiraz, temyiz, yargılamanın yenilenmesi, kararların düzeltilmesi) ayırt etmek gerekir. Çünkü kararların açıklanmasını istemek, İdari Yargılama Usulü Kanunu ile taraflara tanınan bir hak olmasına rağmen, bu yolla idari mahkemenin verdiği kararın değiştirilmesi söz konusu değildir; sadece mahkeme tarafından verilmiş olan kararın daha doğru ve sağlıklı olarak ve gerçek anlamıyla uygulanması amaçlanmıştır.

Mahkeme kararlarının açıklanmasında amaç, mahkeme tarafından varılan sonucun belirsiz ve açık olmayan taraflarını veya idari mahkemelerin kararlarında yer alan birbirine aykırı görünen hükümleri ortadan kaldırmak suretiyle mahkeme kararının gerçek anlamıyla yerine getirilmesini sağlamaktır.

Taraflardan her biri kararların açıklanmasını isteyebilecektir. Tarafların mahkeme kararının açıklanmasını isteyebilmesi için, mahkeme tarafından verilen kararın;

- a. Yeterince açık olmaması,
- b. Birbirine aykırı hüküm fıkraları taşıması,

zorunludur.

Kararların açıklanmasını isterken, açıklama yoluyla mahkeme kararı ile hükmedilen sonucun değiştirilmesinin veya mahkeme kararında yer almayan hükümlerin eklenmesinin mümkün olmadığı, bu nedenle sonucu etkileyecek isteklerin açıklama konusu yapılmayacağı hususuna dikkat etmek gerekecektir.

Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerince verilen kararların açıklanması istenebilecektir. Taraflar mahkeme kararlarının açıklanmasını kararın yerine getirilmesine kadar isteyebilirler.

Görevli daire veya mahkemenin kararın açıklanması konusunda vereceği kararı taraflara tebliğ etmesi gerekmektedir.

#### **12.2.5 Yanlışlıkların düzeltilmesi**

Yanlışlıkların düzeltilmesi hususunda karar hükmünde değişiklik yapılması veya amaçlananın dışında yeni bir hüküm tesis ettirilmesi söz konusu olamaz. Yanlışlıkların düzeltilmesi yoluyla daha çok maddi hatalar nedeniyle kararın yerine getirilmesi sırasında ortaya çıkabilecek güçlüklerin giderilmesi amaçlanmıştır.

İYUK'nda düzeltilebilecek yanlışlıklar olarak;

- a. Tarafların adı, soyadı veya sıfatlarında yapılacak yanlışlıklar,
- b. Tarafların iddialarının sonucuna ilişkin olarak yapılacak yanlışlıklar,
- c. Mahkeme kararının hüküm fıkrasında yapılabilecek hesap hataları,

sayılmıştır.

Yanlışlıkların düzeltilmesi, her zaman, yani mahkeme kararının yerine getirilmesinden sonraki aşamalarda da istenebilecektir.

#### **12.2.6 Kararlara karşı başvuru yolları**

Kararlara karşı, tarafların başvurabileceği kanun yollarını iki bölüme ayırarak incelemek yerinde olacaktır. Buna göre, mahkeme kararlarına karşı başvurulacak kanun yolları;

- a. Vergi Mahkemesi kararına karşı taraflara, hiçbir şarta gerek kalmaksızın, başka kanunlarda aksine hüküm olsa dahi tanınan kanun yolları olan "itiraz" ve "temyiz" (bazı durumlarda Danıştay Dava Daireleri) ile,
- b. İYUK'nda belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde uygulanabilecek, kanun yolları olan "kanun yararına bozma", "yargılamanın yenilenmesi" ve "kararın düzeltilmesi"

olarak ifade edilebilir.

##### **12.2.6.1 İtiraz**

Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği nihai kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesi'ne itiraz edilebilir.

Bölge İdare Mahkemeleri yargı çevresindeki Vergi Mahkemelerinde tek hakim tarafından verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar.

Vergi Mahkemelerinin tek hakimli olarak verdiği nihai kararlara karşı, mahkeme kararının taraflara tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde itiraz edilebilir.

Vergi Mahkemesinin kararına karşı itiraz, kararı veren Vergi Mahkemesinin yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesi'ne yapılacaktır.

Bölge İdare Mahkemesi uyuşmazlık konusu hakkında ilk kararı veren, Vergi Mahkemesinden kendisine intikal eden dava dosyası ve evraklar üzerinde ilk incelemeyi yaptıktan sonra, aşağıdaki hususların varlığını saptaması halinde ayrıca bir inceleme veya tahkikat yapmaya gerek duymadan işin esası hakkında karar verecektir.

- a. Bölge İdare Mahkemesi, Vergi Mahkemesinden gelen dava dosyasındaki uyuşmazlık konusunu teşkil eden olayın maddi vak'aları hakkında Vergi Mahkemesi hakimi tarafından edinilen bilgileri yeterli görürse,
- b. Uyuşmazlık konusunu teşkil eden olayda, Vergi Mahkemesi hakiminin verdiği karara karşı yapılan itiraz sadece hukuki açıdan yapılmışsa ve,
- c. Eğer itiraz olunan kararda, maddi yanlışlıklar bulunuyorsa ve bu yanlışlıkların düzeltilmesi mümkünse.

Yukarıdaki hususlar mevcut değilse Bölge İdare Mahkemesi ilk derece mahkemesi gibi inceleme ve tahkikatı kendisi yaptıktan sonra esas hakkında yeniden karar verecektir.

Bölge İdare Mahkemesinin, vereceği kararlar kesindir. Bu kararlar hakkında temyiz yoluna başvurulamaz. Ancak İYUK'nun 51. maddesine göre bu kararların kanun yararına bozulması mümkündür.

#### **12.2.6.2 Temyiz**

Vergi Mahkemelerinin kurul halinde verdikleri nihai kararların tamamı Danıştay'da temyiz edilebilir. Danıştay Dava Daireleri ile İdare ve Vergi Mahkemelerinin nihai kararları başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay'da temyiz edilebilir.

##### **12.2.6.2.1 Temyiz edilebilecek kararlar**

- a. Vergi Mahkemelerinin kurul halinde vereceği kararlar,
- b. Mükellefin mevzuuna, esasına, şekline, muafiyet ve istisna hükümlerine ilişkin uyuşmazlıklarda tek hakimle verilen kararlar,

Söz konusu mahkeme kararlarının temyiz edilebilmesi için nihai kararlar olması gerekir.

##### **12.2.6.2.2 Temyiz talebinde süre**

Özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay Dava Daireleri ile İdare ve Vergi Mahkemesinin nihai kararlarına karşı, kararın taraflara tebliğ tarihini izleyen 30 gün içinde Danıştay'a temyizen başvuruda bulunulabilir.



### 12.2.6.2.3 Temyiz talebinin incelenmesi ve sonuç

İlk derecede karar veren Vergi Mahkemesi tarafından oluşturulan dava dosyası, Danıştay'da incelendikten sonra;

- a. Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- b. Hukuka aykırı karar verilmesi,
- c. Usul hükümlerine uyulmamış olması,

hallerinden herhangi birinin mevcut olması durumunda, karar, Danıştay tarafından bozulacak ve dosya bozmaya konu kararı tesis eden ilke derece mahkemesine gönderilecektir.

Vergi Mahkemesi Danıştay'ın verdiği bozma kararı üzerine yeni bir karar almayıp eski kararında ısrar edebilir. Eğer ısrar kararı ilgili tarafından temyiz edilirse, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nca incelenip karar verilecektir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun kesinleşen kararlarına uyulması zorunludur.

Danıştay'ın kararları kısmen onaylaması ve kısmen bozması halinde ise, kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir.

### 12.2.6.3 Kanun yararına bozma

Danıştay Başsavcısı'na veya ilgili Bakanlığa temyiz hakkı tanıyan bir başka olağanüstü kanun yolu ise "kanun yararına bozma"dır.

Kanun yararına bozma usulünün uygulanabilmesi için gerekli olan şartlar aşağıdaki gibidir.

- a. Kanun yararına temyizi istenecek olan kararın kesinleşmiş olması gerekir. Buna göre, Vergi Mahkemesinin kararı taraflara tebliğ edilmiş ve itiraz ve temyiz süresinin geçmiş olması yada itiraz yoluna başvurulmuş olması halinde Bölge İdare Mahkemesi'nin karar vermesi ve bu kararın taraflara tebliğ edilmiş olması gerekmektedir.
- b. Vergi Mahkemesinin verdiği karar kesinleşmiş olmasının yanında Danıştay'ın incelemesinden de geçmemiş olacaktır. Buna göre Danıştay'da temyizen incelenmiş bulunan Vergi Mahkemesi kararları hakkında kanun yararına bozma istenemeyecektir.
- c. Kanun yararına bozulması istenecek Vergi Mahkemesi kararının niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade etmesi gerekir.
- d. Kanun yararına temyiz yoluna başvurma yetkisi sadece Danıştay Başsavcısına (ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden kullanılabilir) tanınmıştır.

Temyiz isteğinin Danıştay tarafından yerinde görülmesi halinde, ilgili mahkemenin kararı kanun yararına bozulacaktır. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmaz.

### 12.2.6.4 Yargılamanın yenilenmesi

Yargılamanın yenilenmesi, mahkeme kararının dayandığı maddi hususların belli sebeplerin varlığı halinde geçersiz olmasından dolayı başvurulabilecek olağanüstü bir kanun yoludur.

Yargılamanın yenilenmesi için gerekli olan sebeplere aşağıdaki örnekler verilebilir.

- a. Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilmeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
- b. Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararı ile bozularak ortadan kalkması,
- c. Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- d. Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
- e. Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,
- f. Çekinmeye mecbur olan başkan, üye ve hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması.

Yargılamanın yenilenmesine ilişkin isteklerin, esas kararı vermiş olan mahkeme tarafından karara bağlanması gerekmektedir.

Danıştay kararlarında ise, esas kararı veren daire veya kurul göreceli yargı yeri olacaktır.

#### **12.2.6.5 Kararın düzeltilmesi**

Danıştay Dava Daireleri ile İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurulları tarafından temyiz üzerine verilen kararlar ile Bölge İdare Mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, belirli nedenlerin varlığı halinde, bir defaya mahsus olmak üzere davanın taraflarınca kararın düzeltilmesi istenebilecektir.

Kararın düzeltilmesi için gerekli olan nedenler aşağıdaki gibidir.

- a. Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,
- b. Bir kararda birbirine aykırı hükümler olması,
- c. Kararın usul ve kanuna aykırı olması,
- d. Temyiz incelemesi sırasında hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması.

Dava Daireleri, İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurulları, kararın düzeltilmesini talep eden tarafın talep dilekçesinde ileri sürdüğü hususlarla bağlıdır. Sadece bu hususlar üzerinde inceleme yapıp karar verilmesi zorunludur. Kararın düzeltilmesi istekleri esas kararı vermiş olan daire veya kurul tarafından incelenip sonuçlandırılmaktadır.

Tarafların kararın kendilerine tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde kararın düzeltilmesini istemeleri mümkün bulunmaktadır.

### **13. SÜRESİNDE ÖDENMEYEN VERGİ BORÇLARI İÇİN İDARECE YAPILAN İŞLEMLER VE VERGİ ALACAĞININ İDARECE CEBREN TAHSİLİ**

#### **13.1 Süresinde ödenmeyen vergi borçları ile ilgili olarak vergi idaresinin uygulamaları**

##### **13.1.1 Ödeme emri gönderilmesi**

Vergi idaresinin vadesinde ödenmeyen bir vergi borcunun tahsili ile ilgili olarak yaptığı ilk işlem bir ödeme emri göndererek borcun 7 gün içinde ödenmesini veya ödenemeyecek ise borca yetecek miktarda mal bildiriminde bulunmasını talep etmesidir. 6183 sayılı Kanunda, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk dışında, süresinde ödenmeyen vergi borçları ile ilgili olarak öngörülmüş tüm uygulama ve yaptırımlar, ancak, borçluya usulüne uygun olarak bir ödeme emri gönderilmiş olması halinde mümkün olabilmektedir. Daha başka bir ifade ile, borçluya ödeme emri gönderilmesi, bu uygulamaların yapılabilmesinin ve yaptırımların uygulanabilmesinin ön koşuludur.

Ödeme emri gönderilmesinin belirli bir zamanı olmamakla birlikte, vergi borcunun vadesinin dolmasından hemen sonra gönderilmesi mümkündür.

Ancak, vergi idaresinin bugün içinde bulunduğu mevcut koşullarda, süresinde ödenmeyen bir vergi borcu için borçluya ödeme emri gönderilmesi, alacaklı vergi dairesinin iş yoğunluğuna bağlı olarak uzun bir zaman alabilmektedir.

##### **13.1.2 Gecikme zammı uygulaması**

6183 sayılı Kanun ifadesinin, belki de ilk çağrıştırdığı kavram, gecikme zammı kavramıdır. Gecikme zammı, vergi idaresinin, süresinde ödenmeyen bir vergi borcuna karşı ilk yaptırımı olma özelliğini taşır. Borçlu mükellef tarafından ödenmesi gereken gecikme zammı, kısaca, süresinde ödenmemiş vergi borcuna, ödeme vadesinden itibaren geçen her ay için Kanunda belirtilen oranın uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır. Ödeme süresi geçmiş bir vergi borcu, ancak gecikme zammı ile birlikte, kısmen veya tamamen ödenebilir yada tahsil edilebilir.

Vergi borcu ile birlikte tahsil edilecek gecikme zammının miktarı konusunda bir sınır söz konusu değildir.

Gecikme zammı uygulaması, vergi borcunun ödenmesi (doğrudan yada mahsup yoluyla), tecil edilmesi veya iflasın açılması yada borçlunun acz haline düşmesi ile sona ermektedir. Genel kural, süresinde ödenmemiş vergi borcuna, ödendiği tarihe kadar geçen sürede gecikme zammı uygulanması ise de, bazı hallerde, söz konusu uygulama geçici olarak durdurulmaktadır. Bu hallerden biri, asıl borçlunun ölümü halinde, mirasçılarının mirası kabul edip etmeme kararını vermek için kullanabilecekleri 3 aylık süre, diğeri ise, Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde belirtilen mücbir sebep hallerinden birinin ortaya çıktığı süredir. Bu süreler için gecikme zammı hesaplanmaz.

Gecikme zammı oranı, gerek görülen zamanlarda, piyasadaki kaynak kullanma maliyetleri de dikkate alınarak belirlenmektedir. Belirleme sırasında, gecikme zammı oranının, vergilerin bir kaynak olarak kullanılmasını engelleyecek bir seviyede olmasına özen gösterilmektedir.

Ancak, belirtmek gerekir ki, zammın oranının belirlenmesi büyük bir hassasiyet gerektirmektedir. Daha açık bir ifade ile, söz konusu oran, vergi borçlarının süresinde ödenmesini sağlayan ve fakat asla borcunu süresinde ödemeyeni cezalandırmamalıdır. Gecikme zammı uygulaması bir ceza uygulaması değildir. Bu oranın gereğinden yüksek belirlendiği son 4-5 yıllık dönemde süresinde ödenmemiş vergi borçlarının arttığı da bilinen bir gerçektir. Bu durumun sebeplerinden biri borçluların zor durumda bulunmaları ise bir diğer sebebi de yüksek gecikme zammı oranlarının borcu bir noktadan sonra artık istense de ödenemez hale getirmiş olmasıdır.

Gecikme zammı oranı ile ilgili son belirleme, 21.04.2006 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan BKK ile yapılmış ve gecikme zammı oranı aylık % 2,5 olarak ilan edilmiştir. Süresinde ödenmemiş vergi borçlarına, anılan tarihten itibaren bu oran uygulanmaktadır.

Aşağıda, 1997-2008 yıllarını kapsayan dönemde uygulanan gecikme zammı oranları ile yine aynı dönemde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yeniden değerlendirme oranları ve Devlet İstatistik Enstitüsü / Türkiye İstatistik Kurumu tarafından ilan edilen, tüketici fiyatları bazında yıllık enflasyon oranları gösterilmektedir.

| Yıllar | Gecikme zammı oranı (Yıllık) | Yeniden değerlendirme oranı | Yıllık enflasyon oranı (Tüketici fiyatları) |
|--------|------------------------------|-----------------------------|---|
| 1997   | 180                          | 80,4                        | 85,7  |
| 1998   | 165                          | 77,8                        | 84,6  |
| 1999   | 144                          | 52,1                        | 64,9  |
| 2000   | 78                           | 56,0                        | 54,9  |
| 2001   | 105                          | 53,2                        | 54,4  |
| 2002   | 87                           | 59,0                        | 45,0  |
| 2003   | 81                           | 28,5                        | 25,3  |
| 2004   | 48                           | 11,2                        | 8,6   |
| 2005   | 39                           | 9,8                         | 8,2   |
| 2006   | 32                           | 7,8                         | 9,6   |
| 2007   | 30                           | 7,2                         | 8,8   |
| 2008   | 30                           | 12,0                        | 10,4  |

### 13.1.3 Vergi borçlusunun yurtdışına çıkışının yasaklanması

5766 sayılı Kanun'un 5. maddesi ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a "Yurtdışı çıkış tahdidi" başlıklı 36/A maddesi eklenmiştir.

Buna göre Devlete ait olup, Vergi Usul Kanunu ile Gümrük Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile bunlara ait zam ve cezalarını;

- Ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde ödemeyen,
- 6183 sayılı Kanun uyarınca hakkında bu alacaklar nedeniyle ihtiyati haciz kararı alınan,

amme borçlusunun yurtdışına çıkışı, alacaklı tahsil dairesinin talebi halinde ilgili makamlarca engellenir.

Devlet'e ait olmakla birlikte yukarıda yer alan Kanun'lar kapsamında olmayan amme alacakları ile il özel idareleri ve belediyelere ait amme alacakları için yurtdışı çıkış tahdidi uygulanmayacaktır.

Yurtdışı çıkış tahdidi, 100.000 TL ve üzerinde olan teminat altına alınmamış amme alacağı için uygulanır. Bakanlar Kurulu, bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye ve yeniden kanuni tutarına getirmeye yetkilidir.

Yurtdışı çıkış tahdidi;

- Amme alacağına karşılık teminat alınması,
- Alacağın tecil edilmesi,
- Borçlunun aciz halinin tespit edilmesi,
- Yargı mercilerince amme alacağının takibinin durdurulmasına karar verilmesi,
- Takibin kanunen durdurulması gereken diğer hallerde,

alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine ilgili makamlarca kaldırılır.

Amme borçlusunu hakkında uygulanan yurt dışı çıkış tahdidi, hastalık, iş bağlantısı gibi hallerde alacaklı tahsil dairesinin uygun görmesi ve bildirim üzerine ilgili makamlar tarafından kaldırılır. Hastalık ve iş bağlantısı dolayısıyla yurtdışı çıkış tahdidinin kaldırılmış olması, yeniden tatbikine mani değildir.

Bu durumda olan borçluların talepleri, tahsil dairesi yöneticisi başkanlığında (vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında vergi dairesi başkanı, yetki devri halinde ilgili grup müdürü/müdür, vergi dairesi müdürlüklerinde vergi dairesi müdürleri, malmüdürlüklerinde malmüdürleri) ilgili bölüm (vergilendirme ve tahsilat/kovuşturma) yöneticileriyle birlikte değerlendirilecektir.

Amme borçlusuyla birlikte amme alacağının ödenmesinden sorumlu olan ve bu Kanun'a göre amme borçlusunu sayılan kişiler hakkında da bu maddede yer alan esaslara göre yurt dışı çıkış tahdidi uygulanır.

#### **13.1.4 Teminat istenmesi**

Vergi idaresinin, vadesinde ödenmeyen vergi borçları için aldığı tedbirlerden biri de, en az 15 gün süre verilerek, borçludan, borcuna yetecek miktarda teminat istenmesidir. Ancak, bu aşağıda sayılan hallerde uygulanabilecek bir yöntemdir.

- a. Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi gereğince vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren bir durumun (vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmemesi veya noksan yerine getirilmesi sebebiyle, verginin zamanında ve tam olarak tahakkuk ettirilememesi) ortaya çıkması,
- b. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi gereğince kaçakçılık cezası kesilmesini gerektiren bir durumun (vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti olan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapılması, bu defter kayıt ve belgelerin, tahrif edilmesi ve gizlenmesi, yok edilmesi, anlaşmalı olmayan matbaalarda bastırılması) ortaya çıkması,
- c. Borçlunun Türkiye'de ikametgahının bulunmamasının, borcun tahsilini tehlikeye düşürüyor olması,

6183 Sayılı Kanun'un 9. maddesinde, ilk iki durumda, "teminat istenir" ifadesi kullanıldığından, idareye bu konuda takdir yetkisi verilmediği görülmektedir. Bu durumlarda, vergi idaresi, vergi inceleme yetkisine sahip görevlilerce yapılacak ilk hesaplamalara göre belirlenecek miktar üzerinden teminat isteyeceklerdir. Anılan iki bentteki ifadelerden de anlaşılacağı gibi, ceza kesilmesini gerektirmeyen tarhiyatlara için ve vergi incelemesi yapılmaksızın, vergi idaresi teminat istenmesi mümkün değildir.

Yukarıda, son sırada belirtilen halde ise, teminat istenip istenmemesine, vergi alacağının tahsilinin tehlikede olup olmadığına bakarak, vergi idaresince karar verilmektedir.

Bir vergi borcu dolayısıyla, teminat, asıl borçludan istenebileceği gibi, onun kanuni temsilcisinden, kefilinden veya varislerinden veya ortaklarından da istenebilir. İstenilen teminatın borçlu tarafından gösterilememesi halinde, ihtiyati haciz işlemi uygulanır.

Vergi idaresinin teminat olarak kabul edeceği değerler, Kanunda,

- a. Para,
- b. Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları,
- c. Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır ),
- d. Hükümetçe belirlenecek milli esham ve tahvilat,
- e. Borçlu lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen menkul ve gayrimenkul mallar,

olarak sayılmıştır.

Teminat konusunda önemli bir nokta da, daha önce verilmiş olan teminatların, kısmen veya tamamen, aynı değerde başka teminatlarla değiştirilebilmesidir.

Yukarıda yer verilen teminatları sağlayamayanlar, muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler.

Alacaklı vergi idaresinin teminat olarak gösterilen değerleri kabul edip etmeme konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır. Ancak, bu yetki, vergi alacağının tahsilinin güvenliğini sağlamak adına kullanılabilir. Örneğin, idare, tasarruf mevduatı sigorta fonuna devredilen bir bankanın daha önce verdiği bir teminat mektubu yerine başka bir teminatın gösterilmesini talep edebilir.

Öte yandan, daha önce gösterilmiş bir teminatın değerinin zaman içinde azalmış olması halinde, idare, borçludan, teminatı tamamlamasını isteyebilir.

### **13.1.5 İhtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk uygulaması**

İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemleri, adından da anlaşılacağı gibi, vergi alacağının tahsilini güvenceye alabilmek amacıyla ve bazı özel durumlarda başvuru bir idari tedbir ve genel haciz prosedürleri içinde uygulanan bir işlemdir. İhtiyati haciz,

- a. Henüz tahakkuk etmemiş bir vergi alacağı için,
- b. Tahakkuk etmiş ve fakat henüz vadesi gelmemiş bir vergi alacağı için,

- c. Tahakkuk etmiş, vadesi dolmuş ve fakat henüz ödeme emri gönderilmemiş bir vergi alacağı için

uygulanabilir. Ödeme emri gönderilmiş bir vergi alacağı için ihtiyati haciz değil, ancak kesin haciz uygulanabilir.

Yukarıda sözünü ettiğimiz özel durumların neler olduğu, Kanun'un 13 ve 17. maddelerinde açıklanmıştır. Buna göre, vergi idaresi,

- a. Vergi ziyai cezası ve kaçakçılık cezası kesilmesini gerektiren bir durum dolayısıyla tarhiyat işlemlerine başlanmış olması,
- b. Vergi borçlusunun belli bir ikametgahının olmaması,
- c. Vergi borçlusunun kaçmış olması veya kaçma ve mallarını kaçırma veya hileli yollara başvurma ihtimalinin bulunması,
- d. Vergi borçlusunun verilen süre içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuş olması,
- e. Vergi borçlusunun kendisinden istenilen teminatı (veya kefil) gösterememiş olması veya gösterdiği şahsi kefaletin vergi idaresince kabul edilmemiş olması,
- f. Vergi alacağının tahsilini tehlikeye düşüren, ivazsız tasarrufların ve hükümsüz sayılan diğer tasarrufların söz konusu olması,

hallerinde, ihtiyati haciz işlemi uygulanmaktadır. Görüldüğü gibi, sayılan tüm haller, vergi alacağının tahsilini doğrudan ve olumsuz yönde etkileyen hallerdir.

İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemleri, vergi borcunun süresinde ödenmediği her durumda uygulanabilecek tedbirler değildir. Bu işlemlerin uygulanabilmesi, ancak, vergi alacağının tahsili konusunda gerçek ve ciddi tehlikelerin varlığı halinde mümkündür. Özellikle ihtiyati haciz işleminin, vergi borçlusunun sadece mali durumunu değil aynı zamanda sosyal konumunu ve ticari itibarını da derinden ve önemli ölçüde etkilediği bir gerçektir.

Öte yandan, ihtiyati haciz işlemi, henüz tahakkuk etmemiş bir vergi borcu için yapılıyorsa, öncelikle, ihtiyati tahakkuk kararı alınmalıdır.

İhtiyati tahakkuk, aşağıdaki hallerden birinin bulunması takdirinde vergi dairesi müdürünün (5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdürünün ve/veya müdürün) yazılı talebi üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda verdiği yazılı emir ile gerçekleştirilmektedir.

- a. Teminat istenmesini gerektiren haller varsa,
- b. Borçlunun belirli bir ikametgahı yoksa,
- c. Borçlu kaçmış veya kaçma ihtimali varsa,
- d. Borçlu mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
- e. Amme alacağının tahsilini engellemek veya güçleştirmek amacıyla malların bir kısmını veya tamamının elden çıkarılması halinde,
- f. Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse.

Ancak, ihtiyati haciz işleminin, daha önce tahakkuk etmiş ve fakat vadesi henüz gelmemiş yada vadesi gelmiş olmakla birlikte henüz ödeme emri gönderilmemiş bir vergi alacağı için yapılıyorsa, bu durumlarda, ihtiyati tahakkuk kararına gerek bulunmamaktadır.

İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemi, tüzel kişiliğin mal varlığından tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borçları ile ilgili olarak, bunların kanuni temsilcileri hakkında da uygulanabilir.

Öte yandan, mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında da, Kanunda aranan şartların varlığı halinde, cezalar dışındaki vergi borçları dolayısıyla ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemleri yapılabilmektedir.

### **13.1.6 Vergi borçlarının tahsilinin güvenliğini sağlamaya dönük diğer tedbirler**

#### **13.1.6.1 Rüçhan hakkı kullanılması**

Vergi alacaklarının, borçlunun diğer borçları arasında öncelikli bir yeri bulunmaktadır. Borçlunun üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallarının paraya çevrilmesinden önce, vergi alacağı dolayısıyla vergi idaresinin hacze iştirak etmesi halinde, malların satışından sağlanan para, vergi alacağı ve diğer alacakların, hacze iştirak eden alacaklar toplamı içindeki payları dikkate alınarak paylaşılır.

Örneğin, (A) şahsının, (B) şahsından olan 20.000 TL alacağı sebebiyle, (B) şahsının 30.000 TL değerindeki malları üzerine haciz konulduğunu, bu aşamada, vergi dairesinin de, (B)'nin kendisine olan 40.000 TL vergi borcu dolayısıyla hacze iştirak ettiğini varsayalım.

Bu durumda, 30.000 TL'lik satış bedeli, 10.000 TL'si (A)'ya, 20.000 TL'si ise, alacaklı vergi idaresine olmak üzere paylaşılacaktır.

Ancak, bu durum, alacaklı vergi idaresinin hacze iştiraki halinde söz konusudur. Haczin, (A) şahsı tarafından değil de, alacaklı vergi idaresi tarafından başlatılmış olması durumunda, böyle bir paylaşma söz konusu olmayacaktır. Alacaklı vergi idaresi, haczedilen malın satış bedelinin tamamını, vergi alacağına karşılık alacaktır.

Vergi idaresinin, vergi borçlusu hakkında bir başka borcundan dolayı diğer kamu kurumları tarafından başlatılmış hacze iştirak etmesi de mümkündür. Ancak, bu durumda, öncelik haczi başlatan kamu kurumunun alacaklarının tahsilindedir. Artan bir para olması durumunda vergi idaresi de hacze iştirak sırasına göre vergi alacağını tahsil edebilecektir.

#### **13.1.6.2 Ortaklığın feshini isteme**

Tüzel kişilerin vergi borçlarından dolayı onların kanuni temsilcilerine müracaat edilmesinin tersi bir durum olarak, şahıs şirketlerinin (kollektif ve adi şirketler) ortaklarının (eshamlı komandite şirketlerde komandite ortaklar dahil) kişisel vergi borçlarından dolayı, onların ortak oldukları şirketlerin feshi, belli şartlarla, vergi idaresince talep edilebilmektedir. Bu konuda idarenin takdir hakkı bulunmaktadır.



Ortaklığın feshinin istenmesinin şartları 6183 sayılı Kanun'un 34. maddesi aşağıdaki şekilde sayılmıştır.

- a. Vergi borçlusuna ait mal bulunmaması veya amme alacağını karşılamaya yetmemesi,
- b. Borçlu veya ortaklık tarafından teminat göstermemiş olması.

Sermaye şirketlerinde, vergi borçlusu ortağın sermaye payı hacze veya ihtiyati hacze konu olabilirken; şahıs şirketlerinde, bu durum yerine, ortaklığın feshi söz konusu olmaktadır.

Ortaklığın feshine, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre mahkemece karar verilmektedir.

### **13.1.6.3 Vergi kesenlerin sorumluluğu**

Verginin tahsilinin güvenliğini sağlamaya dönük tedbirlerden bir diğeri de, vergiyi asıl borçlusundan kesip ilgili vergi dairesine yatırmak zorunda olanların sorumlu tutulmaları uygulamasıdır. Bunların, görevlerini zamanında ve tam olarak yapmamaları halinde, ödenmeyen vergi borcu, kendilerinden aranacaktır.

## **13.2 Vergi alacağının idarece cebren tahsili**

### **13.2.1 Cebren tahsil yöntemleri**

#### **13.2.1.1 Teminatların paraya çevrilmesi**

Karşılığında teminat gösterilmiş bulunan amme alacağı vadesinde ödenmediği takdirde borcun 7 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerde cebren tahsile devam olunacağı borçluya bildirilir.

7 gün içerisinde borç ödenmediği durumda teminat paraya çevrilerek amme alacağı tahsil edilir.

#### **13.2.1.2 Malların haczedilmesi ve satışı**

Vergi idaresinin alacağını tahsil etmek amacıyla kullandığı bir diğer cebren tahsil yöntemi de, menkul ve gayrimenkul malların haczedilmesidir. Alacaklı vergi dairesi, borçlunun, ödemediği vergi borcuna yetecek miktarda menkul malları ile gayrimenkullerini haczederek, alacağını tahsil eder. Vergi idaresi, haciz işlemi sırasında, borçlunun mal bildiriminde gösterdiği mallarla sınırlı değildir. Bu mallar dışında gerekli gördüğü diğer mallarla ilgili de haciz işlemi yapabilir. Ancak, bu işlem sırasında, vergi alacağının güvenliği kadar vergi borçlusunun çıkarlarının da gözetilmesi gereklidir. Örneğin, 20.000 TL'lik bir vergi borcu için, 30.000 TL değerinde bir malın yerine 100.000 TL'lik bir banka hesabının haczedilmesinde, mutlaka haklı sebepler bulunmalıdır. Haciz işlemi, borçlunun ticari faaliyetini zora sokmadan yapılabilecek ise, bu mutlaka yapılmalıdır.

Haciz işlemi sırasında, borçlunun kapalı mekanları, görevlilere açması zorunludur. Buna uyulmadığı takdirde, bu tür yerler zorla açtırılabilir. Öte yandan, görevlilerin borçlunun üzerini arama yetkileri de bulunmaktadır. Bu yöndeki talebe direnen borçlunun üzeri, zor kullanılarak aranabilir.

Sadece borçlunun elinde bulunan malların değil aynı zamanda borçluya ait olduğu bilinen ve fakat üçüncü şahısların ellerinde olan malların da haczedilmesi mümkündür. Bu mallar üzerinde üçüncü şahısların mülkiyet veya rehin hakkı iddiası varsa, bu iddia haciz tutanağına geçirilmek zorundadır. Bu iddialara karşı vergi idaresinin, durumun kendisine bildirilmesinden itibaren 15 gün içinde dava açma hakkı bulunmaktadır. Bu süre içinde dava açılmaz ise, üçüncü şahısların iddiaları vergi idaresince kabul edilmiş sayılır.

Haciz işlemi sırasında ortaya çıkabilecek bir başka durum da, vergi borçlusunun elinde bulunan mallarla ilgili olarak üçüncü şahısların mülkiyet veya rehin hakkı iddialarıdır. Bu iddialar, haciz yapan tarafından tutanağına geçirilir. İddia, vergi borçlusu tarafından yapılmış ise, üçüncü şahsa ; üçüncü şahıs tarafından yapılmış ise vergi borçlusuna yazılı olarak bildirilir. Böyle bir durumda, alacaklı vergi idaresinin, 7 gün içinde bu iddiayı reddetmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, iddiayı kabul etmiş sayılmaktadır.

Diğer yandan, söz konusu iddianın, vergi idaresi tarafından reddedildiği veya vergi borçlusu tarafından itiraz edildiği durumlarda, keyfiyet, vergi idaresi tarafından üçüncü şahsa yazılı olarak bildirilmektedir. Bu bildirimden itibaren 7 gün içinde mahkemeye başvurmaması halinde üçüncü şahsın istihkak iddiasından vazgeçtiği kabul edilmektedir.

Haciz konusunda bir diğer önemli nokta da, hacze birden fazla kamu idaresinin iştirak etmesi ile ilgilidir. Haciz tarihinden önceki bir tarihte tahakkuk etmiş olmak kaydıyla, haciz işlemine birden fazla kamu idaresinin iştirak etmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, böyle bir durumda, haczedilen malların satışından sağlanan gelirden, önce haczi yapan idarenin alacakları, daha sonra da, iştirak tarihi sırasına göre, diğer alacaklı kamu idarelerinin alacakları tahsil edilmektedir.

Borçlunun, aşağıda belirtilen, kendisi ve ailesinin geçimi için gerekli olan malları haczedilemez.

- Borçlunun şahsı ve mesleği için gerekli olan elbise ve eşyasının, kendisi ve ailesine gerekli olan yatak takımları ve ibadete mahsus kitap ve eşyaların, mutfak eşyaları ve diğer gerekli ev eşyalarının,
- Borçlu ve ailesinin iki aylık yiyecek ve yakacaklarının,
- Borçlunun haline uygun evinin,
- Muhtaç aylıklarının,
- Her türlü ücret ve aylıkların (emekli aylıkları dahil) 1/3'ünden daha fazlasının, haczedilmesi mümkün değildir.

Gayrimenkullerin haczi, menkul mal haczinden farklı olarak, tapu siciline veya gemi siciline işlenmek üzere, ilgili kurumlara yazılı tebliğ yapılması suretiyle gerçekleştirilir. Ayrıca, gayrimenkul mallar üzerindeki haciz, bunların gelirlerini de kapsar. Ancak, burada üzerinde durulması gereken nokta, borçlunun başka bir gelirinin bulunmaması halinde, bu gelirlerin bir kısmının borçluya bırakılması gereğidir.

Haciz işlemi ile birlikte, haczedilen mallar üzerindeki tasarruf yetkisi, vergi idaresine geçmektedir.

Haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar, satılarak paraya çevrilir. Satış sonrası elde edilen tutardan borç ödendikten sonra artakalan tutar, hacze iştirak etmiş başka bir daire yok ise,

borçluya verilir. Haczedilen menkul malların, haczi izleyen üçüncü günden itibaren üç ay içinde satışa çıkarılması gereklidir.

Haczedilen mallar, haczi gerçekleştiren memur tarafından değer biçilir ve söz konusu mallar bu değer üzerinden satışa çıkarılır. Menkul mallardan farklı olarak, haczedilen gayrimenkullerin değerleri, bilirkişi mütalaası alınmak suretiyle, satış komisyonu tarafından belirlenmektedir. İlk satış sırasında bu değer % 75'ine kadar bir bedelle satış yapılabilir. Bu mümkün olmaz ise yada mallar için alıcı çıkmaz ise, en az 15 gün sonra yapılacak ikinci satışta, haczedilen mallar, en yüksek bedeli teklif edenlere satılmaktadır. Satış işlemi açık artırma usulü ve peşin bedelle yapılmakla birlikte, her iki satışta da alıcı çıkmaması halinde, malların, altı ay içinde, vergi idaresi tarafından pazarlıkla satışı da mümkündür.

Öte yandan, ikinci artırma tarihinden başlayarak, bir yıl içinde, en az bir kez satışa çıkarılmasına rağmen satılamayan gayrimenkuller, alacaklı vergi idaresinin talebi üzerine, satış komisyonu kararı ile teferruğ edilebilir. Bunun anlamı, haczedilmiş olan gayrimenkulün, rayiç değerinin % 50'si kadar bir bedelle, hazinenin mülkiyetine geçmesi demektir. Ancak, teferruğ kararı verilmeden önce, gayrimenkulün rayiç değerinin % 75'i veya fazlası tutarında bir teklif ortaya çıkarsa, gayrimenkulün teferruğundan vazgeçilir. Teferruğ tarihinden itibaren bir yıl içinde, vergi borçlusu, borçlarını gecikme zamları ile birlikte öderse, gayrimenkul kendisine geri verilmek zorundadır.

Haczedilen mallarının satışından elde edilen gelirin borcun tamamını karşılamadığı durumlarda, borçlu, acz halinde kabul edilir ve bu durumdaki bir borçlunun mal varlığı ile ilgili gelişmeler, alacaklı idare tarafından, zamanaşımı süresince takip edilir.

### **13.2.1.3 İflas yoluyla takip ve konkordato kararı**

Vergi borçlarının cebren tahsil yöntemlerinden biri de borçlunun iflasının istenmesidir. Ancak, vergi borcu dolayısıyla iflas talebinde bulunulabilmesi için öncelikle vergi borçlusunun iflasa tabi olması daha sonra da iflas şartlarının ortaya çıkmış olması gereklidir. İflas şartlarından kastedilen, alacaklı vergi idaresinin, diğer tüm cebren tahsil yöntemlerini (vergi borçlusunun gösterdiği teminatın paraya çevrilmesi ve mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi) denemiş olmasına rağmen, vergi alacağını tahsil edememiş olması gelmektedir. Öte yandan, İcra İflas Kanunu'nun 43. maddesi hükmüne göre, bir vergi borçlusu hakkında iflas yoluyla alacağın tahsil edilebilmesi için, borçlunun, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tacir sayılması veya tacirler hakkındaki hükümlere tabi bulunması yada özel kanunlarında iflasa tabi olduklarının açıklanmış olması gerekmektedir. Bu bağlamda,

- a. Bir işletmeyi kısmen de olsa kendi adına işletenler,
- b. Ticaret şirketleri,
- c. Bir bankanın iflasına neden olan yönetim kurulu başkan ve üyeleri,

hakkında (Bankalar Kanunu md. 62), vergi borçları dolayısıyla, iflas talebinde bulunulabilir.

Bunlar dışındaki vergi borçluları için, iflas yoluyla vergi alacağı tahsil edilemez. Alacaklı vergi idaresinin, diğer gerekli şartların varlığı halinde, ödeme emri tebliğinden itibaren en geç bir yıl içinde borçlunun iflasını talep etme hakkı bulunmaktadır. Bu süre, hak düşürücü bir süredir.

Böyle bir durumda, alacaklı vergi idaresi, vergi alacaklarının iflas masasına geçirilmesini sağlamak için, borçluları ve tercih ettiği iflas yöntemini, ilgili kuruma zamanında bildirmekle yükümlüdür.

Konkordato, vergi borçlusunun tüm borçlarından kurtulmasını sağlayan bir tür tasfiyedir. Bir başka ifadesi ile, konkordato, borçlunun, alacaklılarının en az 2/3 ü ile vardığı ve mahkemece de onaylanan bir anlaşmadır. Bu anlaşma ile, borçlarda bir indirim sağlanmakta ve ödemeleri daha uzun dönemlere yayılmaktadır.

Ancak, borçlu hakkında konkordato kararı verilmiş olması, vergi idaresinin alacakları bakımından hüküm ifade etmemektedir. Bu karara rağmen, vergi idaresi, alacaklarını takip edebilmektedir.

### 13.2.2 Ödemelerin mahsubu

4369 sayılı Kanunla, yapılan ödemelerin vergi borçlarına mahsubu konusunda önemli düzenlemeler yapılmıştır. Düzenlemelerin altında yatan gerekçe, vergi asılları ve vergi ziyai cezaları gecikme zammına tabi tutulurken, zam, faiz ve takip giderleri gibi fer'i borçların, gecikme zammına tabi olmaması ve bunun sonucu olarak bu unsurların toplam vergi idaresinin alacakları içinde, giderek artan bir paya sahip olması ve Hazine'nin bu uygulamadan zarar görmesidir. Uygulama dolayısıyla, vergi idaresi, vergi alacaklarının asıllarını öncelikle tahsil etmiş ve fakat gecikme zammına tabi olmayan fer'ilerinin tahsilatında büyük sorunlar yaşanmıştır.

Bu bağlamda, daha önce (01.01.1999 tarihine kadar), rızaen yada cebren yapılan tahsilatlar, önce vergi aslına ve daha sonra da ceza, zam, faiz, takip gideri gibi fer'ilerine mahsup edilirken, bu dağılım, anılan tarihten itibaren değiştirilmiş ve tahsilatın vergi aslı ve fer'ilerini tamamen karşılamadığı durumlarda, dağılımın, vergi aslı ve fer'ileri arasında orantılı olarak yapılması hükme bağlanmıştır.

Mükellefin rızaen yaptığı ödemeler veya idare tarafından cebren yapılan tahsilatlar, borcun aslı ve fer'ilerinin tamamını kapatmaya yetmiyorsa, ödeme tutarı, borç aslı ve o borç aslına o güne kadar hesaplanmış fer'ileri olmak üzere iki parçaya ayrılarak tahsil edilecektir.

Buna göre, vergi borçlusunun rızaen yaptığı ödemeler, aşağıdaki sıraya göre mahsup edilecektir.

- a. Ödeme süresi başlamış ancak vadesi geçmemiş vergi borçları,
- b. Ödemenin yapıldığı takvim yılında zamanaşımına uğrayacak vergi borçları,
- c. Aynı tarihte zamanaşımına uğrayacak birden fazla vergi borcu bulunması halinde, ödeme bu borçlar arasında orantılı olarak paylaşılacaktır,
- d. Vadesi önce gelen, teminatsız veya az teminatlı vergi borçları.

İdarenin cebren tahsil ettiği vergi alacaklarında, durum farklıdır. Örneğin, teminatın paraya çevrilmesi suretiyle yapılan tahsilatın öncelikle, teminatın ilgili olduğu vergi borcunun kapatılmasında kullanılması gereklidir. Bu tutardan borcun kapatılmasından sonra artan bir miktar olursa, bu takdirde, o miktar, yukarıda belirttiğimiz sıraya uygun olarak diğer vergi borçlarının kapatılmasında kullanılabilir.

## 14. PRATİK BİLGİLER

### 14.1 Gelir vergisi oranları

#### 14.1.1 2008 yılı gelirlerine uygulanan tarife

| Gelir Dilimi  | Vergi Oranı |
|---|-------------|
| 7.800 TL'ye kadar   | % 15        |
| 19.800 TL'nin 7.800 TL'si için 1.170 TL, fazlası              | % 20        |
| 44.700 TL'nin 19.800 TL'si için 3.570 TL, fazlası             | % 27        |
| 44.700 TL'den fazlasının 44.700 TL'si için 10.293 TL, fazlası | % 35        |

#### 14.1.2 2009 yılı gelirlerine uygulanacak tarife

| Gelir Dilimi  | Vergi Oranı |
|---|-------------|
| 8.700 TL'ye kadar   | % 15        |
| 22.000 TL'nin 8.700 TL'si için 1.305 TL, fazlası              | % 20        |
| 50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.965 TL, fazlası             | % 27        |
| 50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için 11.525 TL, fazlası | % 35        |

### 14.2 Gelir Vergisi Kanunu'na göre yapılan tevkifat oranları

|  |                                       |
|--|---------------------------------------|
| - Hizmet erbabına ödenen ücretler ile ve GVK'nın 61. maddesi uyarınca ücret sayılan ödemeler üzerinden   | GVK 103 ve 104. maddelerine göre.     |
| - GVK'nın 18. maddesi kapsamında sayılan müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar ve mucitlere yapılan serbest meslek ödemelerinden                | % 17                                  |
| - Diğer serbest meslek işleri dolayısı ile yapılan ödemelerden   | % 20                                  |
| - Birden fazla yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden  | % 3                                   |
| - Dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden   | % 20                                  |
| - Gayrimenkullerin kiralanması karşılığı ödenen bedellerden (vakıf ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığı yapılan ödemeler dahil)                | % 20                                  |
| - Menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları dahil) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları üzerinden | % 0                                   |
| - Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları üzerinden  | % 0                                   |
| - Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları üzerinden  | % 0                                   |
| - Menkul kıymet yatırım fonlarının katılma belgelerinin fona iadesinden elde edilen gelirlerden  | Dar mükellefler % 0<br>Diğerleri % 10 |
| - Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/1-3. maddesinde yazılı menkul sermaye iratlarından (tam mükellef kurumlara dağıtılanlar hariç);                                      | % 15                                  |
| - Devlet tahvili, Hazine bonusu faizlerinden   | Dar mükellefler % 0<br>Diğerleri % 10 |
| - Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerden                                       | Dar mükellefler % 0<br>Diğerleri % 10 |

|  |                                       |
|--|---------------------------------------|
| - Özel sektör tahvil faizlerinden  | Dar mükellefler % 0<br>Diğerleri % 10 |
| - Döviz veya TL cinsinden mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden (tam ve dar mükelleflere yapılan ödemeler)                          | % 15                                  |
| - Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylarından (tam ve dar mükelleflere yapılan ödemeler)                                     | % 15                                  |
| - Kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar paylarından (tam ve dar mükelleflere yapılan ödemelerden)                        | % 15                                  |
| - Özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarından (tam ve dar mükelleflere yapılan ödemeler) | % 15                                  |
| - Repo kazançları üzerinden (tam ve dar mükelleflere yapılan ödemelerden)  | % 15                                  |
| - İMKB'de işlem gören menkul kıymet yatırım ortaklığı hisse senetlerinin alım satım kazancı üzerinden                                  | Dar mükellefler % 0<br>Diğerleri % 10 |
| - İMKB'de işlem gören diğer hisse senetlerinin alım satım kazancı üzerinden  | % 0                                   |

**Not:** Yukarıda belirtilen stopaj oranları, 01.01.2006 tarihinden itibaren ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonolarından elde edilen faiz gelirleri ve alım satım kazançları ile yine aynı tarihten itibaren iktisap edilen menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan alım satım kazançları için geçerlidir.

#### 14.3 Geçici vergi oranları (2009 yılı)

|                                  |      |
|----------------------------------|------|
| Gelir vergisi mükelleflerinde    | % 15 |
| Kurumlar vergisi mükelleflerinde | % 20 |

#### 14.4 Gelir vergisinden istisna yurtiçi gündelik tutarları (01.01.2009 tarihinden itibaren)

| Brüt Aylık Tutarı      | (TL)  |
|------------------------|-------|
| 1.216,70 ve fazlası    | 37,50 |
| 1.207,07 - 1.216,69    | 31,50 |
| 1.089,36 - 1.207,06    | 28,50 |
| 939,54 - 1.089,35      | 26,00 |
| 757,36 - 939,53        | 23,50 |
| 757,35 ve daha aşağısı | 22,50 |

#### 14.5 Gelir vergisinden istisna çocuk yardımı (01.01.2009-30.06.2009 tarihleri arasında)

|   |          |
|---|----------|
| İki çocuğu aşmamak koşulu ile           |          |
| - 0-6 yaş grubundaki her bir çocuk için | 26,75 TL |
| - Diğerleri                             | 13,38 TL |

#### 14.6 Günlük yemek istisnası (KDV hariç)

|                                |          |
|--------------------------------|----------|
| 01.01.2009 tarihinden itibaren | 10,00 TL |
|--------------------------------|----------|

#### 14.7 Konut kira geliri istisnası

|                                       |          |
|---------------------------------------|----------|
| 2005 yılında elde edilen konut kirası | 2.000 TL |
| 2006 yılında elde edilen konut kirası | 2.200 TL |
| 2007 yılında elde edilen konut kirası | 2.300 TL |
| 2008 yılında elde edilen konut kirası | 2.400 TL |
| 2009 yılında elde edilen konut kirası | 2.600 TL |

#### 14.8 Yeniden değerlendirme oranları

| Yıl  | Oran (%) |
|------|----------|
| 1997 | 80,4     |
| 1998 | 77,8     |
| 1999 | 52,1     |
| 2000 | 56,0     |
| 2001 | 53,2     |
| 2002 | 59,0     |
| 2003 | 28,5     |
| 2004 | 11,2     |
| 2005 | 9,8      |
| 2006 | 7,8      |
| 2007 | 7,2      |
| 2008 | 12,0     |

#### 14.9 Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (aylık)

|  |        |
|--|--------|
| 02.12.2000-28.03.2001 tarihleri arasında | % 5,0  |
| 29.03.2001-30.01.2002 tarihleri arasında | % 10,0 |
| 31.01.2002-11.11.2003 tarihleri arasında | % 7,0  |
| 12.11.2003-01.03.2005 tarihleri arasında | % 4,0  |
| 02.03.2005-20.04.2006 tarihleri arasında | % 3,0  |
| 21.04.2006 tarihinden itibaren           | % 2,5  |

#### 14.10 Kamu alacaklarına uygulanacak tecil faiz oranı (yıllık)

|  |      |
|--|------|
| 21.12.2000-30.03.2001 tarihleri arasında | % 36 |
| 31.03.2001-01.02.2002 tarihleri arasında | % 72 |
| 02.02.2002-11.11.2003 tarihleri arasında | % 60 |
| 12.11.2003-03.03.2005 tarihleri arasında | % 36 |
| 04.03.2005-27.04.2006 tarihleri arasında | % 30 |
| 28.04.2006 tarihinden itibaren           | % 24 |

#### 14.11 Fatura düzenleme ve amortisman sınırı (01.01.2009'dan itibaren)

|                              |        |
|------------------------------|--------|
| Fatura düzenleme sınırı      | 670 TL |
| Amortisman uygulaması sınırı | 670 TL |

#### 14.12 Reeskont ve avans işlemlerinde uygulanacak iskonto ve faiz oranları

|                       |      |
|-----------------------|------|
| Reeskont işlemlerinde | % 25 |
| Avans işlemlerinde    | % 27 |

**Not:** Alacak ve borç senetlerinin iç iskonto yöntemiyle reeskont işleminde % 27 oranı esas alınacaktır.

#### 14.13 Bilanço usulüne göre defter tutma hadleri (2009)

|   |            |
|---|------------|
| Yıllık alış tutarı                                    | 119.000 TL |
| Yıllık satış tutarı                                   | 168.000 TL |
| Yıllık gayrisafi iş hasılatı                          | 67.000 TL  |
| İş hasılatının 5 katı ile yıllık satış tutarı toplamı | 119.000 TL |

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

| Uygulandığı dönem     | Alt sınır (TL) | Üst sınır (TL) |
|-----------------------|----------------|----------------|
| 01.01.2009-30.06.2009 | 666,00         | 4.329,00       |
| 01.07.2009-31.12.2009 | 693,00         | 4.504,50       |

#### 14.15 Kıdem tazminatı tavanı

|  |             |
|--|-------------|
| 01.01.2009-30.06.2009 tarihleri arasında | 2.260,04 TL |
| 01.07.2009-31.12.2009 tarihleri arasında | 2.365,16 TL |

#### 14.16 İşsizlik sigortası prim oranları (2009 yılı)

|                |     |
|----------------|-----|
| İşçiden        | % 1 |
| İşverenden     | % 2 |
| Devlet katkısı | % 1 |

#### 14.17 Net asgari ücret hesaplaması (16 yaşından büyük işçiler)

| Ödemeler / kesintiler                  | 01.01.2009-30.06.2009 | 01.07.2009-31.12.2009 |
|--|-----------------------|-----------------------|
| Brüt asgari ücret                      | 666,00 TL             | 693,00 TL             |
| Sosyal güvenlik primi işçi payı (% 14) | 93,24 TL              | 97,02 TL              |
| İşsizlik sigortası işçi payı (% 1)     | 6,66 TL               | 6,93 TL               |
| Gelir vergisi matrahı                  | 566,10 TL             | 589,05 TL             |
| Hesaplanan gelir vergisi (% 15)        | 84,92 TL              | 88,36 TL              |
| Asgari geçim indirimi (*) (-)          | 49,95 TL              | 49,95 TL              |
| Ödenecek gelir vergisi                 | 34,97 TL              | 38,41 TL              |
| Damga vergisi (binde 6)                | 4,00 TL               | 4,16 TL               |
| Kesintiler toplamı                     | 138,87 TL             | 146,52 TL             |
| <b>Net asgari ücret</b>                | <b>527,13 TL</b>      | <b>546,48 TL</b>      |

(\*) Yukarıdaki asgari geçim indirimi hesaplaması çalışanın bekar olduğu varsayımına göre yapılmıştır. Çalışanın medeni durumu ve çocuk sayısına göre asgari geçim indirimi tutarı



değişecektir. Ücretlinin, eşinin çalışmaması ve 4 çocuklarının bulunması durumunda asgari geçim indirim tutarı 84,92 TL olacaktır.

#### 14.18 Veraset ve intikal vergisi istisna tutarları (2009)

|  |            |
|--|------------|
| Evlatlıklar dahil fûrûğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde     | 107.604 TL |
| Fûrûğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde                    | 215.336 TL |
| İvazsız suretle meydana gelen intikallerde                                     | 2.481 TL   |
| Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde | 2.481 TL   |

#### 14.19 Veraset ve intikal vergisi tarifesi (2009)

| Matrah                                    | Veraset yoluyla intikallerde vergi oranı (%) | İvazsız intikallerde vergi oranı (%) |
|---|--|--------------------------------------|
| İlk 160.000 TL için                       | 1  | 10                                   |
| Sonra gelen 350.000 TL için               | 3  | 15                                   |
| Sonra gelen 760.000 TL için               | 5  | 20                                   |
| Sonra gelen 1.500.000 TL için             | 7  | 25                                   |
| Matrahın 2.770.000 TL'yi aşan bölümü için | 10   | 30                                   |