

**VERGİ REHBERİ – 2008**

## İÇİNDEKİLER

### **I. VERGİLEMENİN TEMEL KAVRAMLARI**

1. Konu
2. Matrah
3. Mükellef
4. Vergi Sorumlusu
5. İstisna
6. Muafiyet
7. Beyan
8. Tarh
9. Tebliğ
10. Tahakkuk
11. Vergi Ziyat
12. Verginin Tanımı ve Dayanağı
13. Vergilerin Sınıflandırılması
14. Resim
15. Harç
16. Vergi Ödeme Gücü
17. Vergi Alacaklısı
18. Vergi Borçlusu
19. Vergi Doğuran Olayın İspatı
20. Vergi Ehliyeti
21. Vergi Mahremiyeti

### **II. GELİR VERGİSİ**

1. Gelir Vergisinin Konusu
2. Gelirin Unsurları
3. Mükellefiyet Türleri
4. Gelir Vergisi Oranları
5. Gelir Unsurlarının Vergilendirilmesi
6. Beyan Esası
7. 2007 Yılında Elde Edilen Gelirlerinin Beyanı ve Vergilendirilmesine İlişkin Örnekler (Tam Mükellef Gerçek Kişiler İçin)

### **III. KURUMLAR VERGİSİ**

1. Konu
2. Mükellef
3. Kurum Kazancı
4. Muafıklar
5. İstisnalar
6. Kontrol edilen yabancı kurum kazançları
7. Örtülü sermaye
8. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı
9. Zarar mahsubu
10. Dar mükellefiyet ve dar mükellefiyette kurum kazancı
11. Dar mükellefiyette vergi kesintisi
12. Tam mükellef kurumlarda vergi kesintisi
13. Kurum Vergi Yapısı
14. Geçici Vergi
15. Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilmesi ve Verginin Ödenmesi
16. Kar Dağıtımı
17. 2007 Takvim Yılına İlişkin Kurumlar Vergisi ve Kar Payı Stopajı Hesaplamasına İlişkin Örnekler

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

1. İktisadi kıymetlerin değerlemesi
2. Enflasyon düzeltmesi

#### **V. KATMA DEĞER VERGİSİ**

1. Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler
2. Teslim ve Teslim Sayılan Haller
3. Hizmet ve Hizmet Sayılan Haller
4. Vergiyi Doğuran Olay
5. Mükellef
6. Vergi Sorumlusu
7. Katma Değer Vergisinin Matrahı
8. Oran
9. Vergilendirme Dönemi ve Beyan
10. KDV'nin Fatura ve Benzeri Belgelerde Gösterilmesi
11. Katma Değer Vergisinde İstisnalar
12. İstisnaların Sınırı
13. Vergi İndirimi
14. İndirilmeyecek Katma Değer Vergisi
15. Yürürlükteki Katma Değer Vergisi Oranları

#### **VI. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ**

1. Özel Tüketim Vergisinin Konusunu Teşkil Eden İşlemler
2. ÖTV Kanunu'nda Yer Alan Tanımlar
3. Vergiyi Doğuran Olay
4. Özel Tüketim Vergisinin Mükellefi
5. Vergi Sorumlusu
6. Özel Tüketim Vergisinin Matrahı
7. Vergi Oranı / Tutarı
8. Vergilendirme Dönemi ve Beyan
9. ÖTV'nin Fatura ve Benzeri Belgelerde Gösterilmesi
10. Özel Tüketim Vergisinde İstisnalar
11. Özel Tüketim Vergisinin Tecil-Terkini
12. Özel Tüketim Vergisinin İndirimi
13. Fazla veya Yersiz Ödenen Özel Tüketim Vergisinin Düzeltilmesi
14. Kayıt ve Tescile Tabi Araçlarda Gümrük Tarife Pozisyonunun Değişmesi

#### **VII. DAMGA VERGİSİ**

1. Konu
2. Mükellef
3. Kağıt Nüshalarının Birden Fazla Olması
4. Bir Kağıtta, Birden Fazla Akit ve İşlem Bulunması
5. Birden Fazla İmzalı Kağıtlar
6. Belli Para Gösterme Mecburiyeti
7. İstisnalar
8. Vergileme Ölçüleri
9. Yabancı Para Üzerinden Düzenlenen Kağıtlar
10. Nispet
11. Ödeme Şekilleri
12. Döviz Kazandırıcı Faaliyetler
13. Yürürlükteki Damga Vergisi Tutarlarına İlişkin Tablolar

## **VIII. HARÇLAR KANUNU**

1. Konusu
2. Yürürlükteki Harçlara İlişkin Tablolar

## **IX. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ**

1. Konusu
2. Mükellef
3. İstisnalar
4. Mükellefiyetin Başlaması
5. Mükellefiyetin Sona Ermesi
6. Verginin Tahakkuku ve Ödenmesi
7. Motorlu Taşıtlar Vergisi Tutarları

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

1. Yatırımlarda Devlet Yardımları
2. Teşvik Belgesi ve Belge ile İlgili Hususlar
3. Yatırım Teşvik Mevzuatına İlişkin Diğer Hususlar
4. Yatırım İndirimi Uygulaması
5. İhracatı Teşvik Tedbirleri
6. Dahilde İşleme Rejimi
7. 5084 Sayılı Kanun Uyarınca Sağlanan Yardımlar
8. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri
9. AR-GE Yardımları
10. KOBİ Yardımları
11. Serbest Bölgeler
12. Kültür Yatırımları Desteği
13. Diğer Teşvikler

## **XI. VERGİ CEZALARI**

1. Usulsüzlük fiilleri ile ilgili cezalar
2. Vergi Kaybı Sonucunu Doğuran Fiiller ve Bunlara Verilen Cezalar
3. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar
4. Diğer Hususlar

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

1. İdari Yollarla Çözüm
2. Yargı Yoluyla Çözüm

## **XIII. SÜRESİNDE ÖDENMEYEN VERGİ BORÇLARI İÇİN İDARECE YAPILAN UYGULAMALAR VE VERGİ ALACAĞININ İDARECE CEBREN TAHSİL EDİLMESİ**

- I. Süresinde ödenmeyen vergi borçları ile ilgili olarak vergi idaresinin uygulamaları
- II. Vergi borçlarının idarece cebren tahsili

## **XIV. 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 karşılır. Kamu hizmetlerinin yegane finansman kaynağı, vergilerdir.

Vergi, kısaca, Devletin, hükümler haklarına 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, Anayasamızın 73 üncü 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, hazırlanan Vergi Rehberi, ülkede yaşayan herkesin, vergi sistemimizle ilgili olarak merak edebileceği temel soruların cevaplarını ve mükellefleri yakından ilgilendiren bazı vergi uygulamalarına ilişkin ayrıntılı bilgileri içermektedir.

Bu çalışmanın hazırlanmasında emeği geçen Ernst&Young uzmanlarına destekleri için teşekkürlerimizi sunarız.

Ernst&Young Türkiye

*\* Vergi Rehberi, vergi yükümlülükleri ile ilgili genel bilgi vermek amacıyla ve 15.03.2008 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*

## I. VERGİLEMENİN TEMEL KAVRAMLARI

### 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.

### 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 inci maddesinde sayılan vergiye tabi işlemlerin bedelleri, bu vergilerin matrahını oluşturmaktadır.

### 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 Kanunun 1 inci maddesinde sayılan tüzel kişiler ; damga vergisi mükellefleri, vergiye tabi kağıtları imza eden veya o kağıdın doğuracağı hukuki sonuçlardan yararlanan gerçek veya tüzel kişilerdir.

### 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.

### 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 tutara olan kısmı ; katma değer vergisi uygulamasında, ihracat teslimleri ; özel tüketim vergisi uygulamasında, kanuna ekli (I) sayılı listede bulunan malların, petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara teslimi, anılan vergilerden istisna edilmiştir.

## 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.

## 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 beyannamesi ile, Kanunda belirtilen süre içinde, bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmek zorundadır.

## 8. Tarh

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

## 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.

## 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.

## 11. Vergi ziyayı

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

## 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 kurumlara Devlet arasında bir borç-alacak ilişkisi doğurur.

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

- Fayda Teorisi
- Sigorta Primi Teorisi
- Değişim Teorisi
- Sosyal Üretim Giderlerine Katılma Payı Teorisi' dir.

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 üncü 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 kaldırılacağı de hüküm altına alınmak suretiyle, konuya verilen önem vurgulanmıştır.

## 13. Vergilerin Sınıflandırılması

### 13.1 Dolaylı – 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.

### 13.2 Kaynaklarına Göre Vergiler

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



### 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 payı % 30'un altına düşmüş bulunmaktadır.

### 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. Günümüzde, bu tür vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı % 70'e ulaşmış bulunmaktadır.

### 13.2.3 Servetler ve Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergiler

Vergi ödeme gücünün bir diğer göstergesi de servetlerdir. Günümüzde de uygulanmakta olan, Veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Emlak Vergisi, birer servet vergisidir. Ülkemizde, servetler üzerinden(ve servet transferlerinden) alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı, % 1-2'ler düzeyindedir.

## 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 ; Rıhtım Resmi

## 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.

## 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, ayırma kuramı, en az geçim indirimi gibi araçlar kullanılmaktadır.

## 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.

## 18. Vergi Borçlusu

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

### 19. Vergi Doğuran Olayın İspatı

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.

### 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.

### 21. Vergi Mahremiyeti

Kanunkoyucu, 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 ;

- vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,
- vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar,
- vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlar,
- bilirkişiler

olarak sayılmıştır.

## II. GELİR VERGİSİ

### 1. Gelir Vergisinin Konusu

Gerçek kişilerin gelirleri, gelir vergisine tabidir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde, vergiye tabi gelirin tanımı yapılırken; 2 nci maddesinde de, vergiye tabi gelir unsurları sayılmıştır. Buna göre, gerçek kişilerin, Kanunun 2 nci 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. Gelirin Unsurları

Gelir vergisine tabi gelir unsurları, aşağıda sayıldığı gibidir.

- Ticari Kazançlar
- Zirai Kazançlar
- Ücretler
- Serbest Meslek Kazançları
- Gayrimenkul Sermaye İratları
- Menkul Sermaye İratları
- Diğer kazanç ve iratlar

### 3. Mükellefiyet Türleri

#### 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 üncü maddesi'nde;

- 1- İkametgahı Türkiye'de olanlar,
- 2- 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.

#### 3.2. Dar Mükellefler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4'üncü 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 inci maddesi'nde, 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 kişilerle 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 alarak 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 inci maddelerinde;

- a) **Ticari kazançlarda;** kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin bulunması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtası ile sağlanması,
- b) **Zirai kazançlarda;** zirai faaliyetlerin Türkiye’de icra edilmesi;
- c) **Ücretlerde;** hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi,
- d) **Serbest meslek kazançlarında;** serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya değerlendirilmesi
- e) **Gayrimenkul sermaye iratlarında;** gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya değerlendirilmesi,
- f) **Menkul sermaye iratlarında;** sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması,
- g) **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.

#### 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.

2008 yılı gelirlerine uygulanacak gelir vergisi tarifesi:

Gelir Dilimi	Vergi Oranı
7.800 YTL’ye kadar	% 15
19.800 YTL’nin 7.800 YTL’si için 1.170 YTL, fazlası	% 20
44.700 YTL’nin 19.800 YTL’si için 3.570 YTL, fazlası	% 27
44.700 YTL’den fazlasının 44.700 YTL’si için 10.293 YTL, fazlası	% 35

Gelir Vergisi tarifesindeki gelir dilimleri, GVK’nın Mükerrer 123 üncü 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 indirmeye yetkisi verilmiştir.

#### 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.

##### 5.1 Ticari Kazançların Vergilendirilmesi

###### 5.1.1 Tanımı

Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerinden doğan kazançlar ticari kazançtır.

###### 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.

### 5.1.2.1 Gerçek Usulde Ticari Kazancın Tespiti

Gerçek usulde ticari kazancın tespiti iki şekilde yapılabilir:

i- **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 uygulanır.

ii- **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 inci maddeleri uygulanır.

### 5.1.2.2 Basit Usulde Ticari Kazancın Tespiti

Götürü usul, 4369 Sayılı Kanun ile 01.01.1999 tarihinden itibaren kaldırılmış olup, yerine basit usulde vergilendirme getirilmiştir.

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

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

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

Kanunkoyucu, basit usulde vergilendirme için, bazı şartların gerçekleşmiş olmasını aramaktadır. Bunlar, Kanunda, genel ve özel şartlar olarak iki başlık altında sayılmıştır. Basit usule tabi olmanın genel ve özel şartları, 01.01.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

#### i. Genel Şartlar:

2008 yılı için genel şartlar aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- Kendi işinde bilfiil çalışmalıdır.
- İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde, emsal kira bedelinin; kiralanmış olması halinde ise, yıllık kira bedelinin, Büyükşehir Belediyesi bulunan yerlerde, 3.900 YTL'yi, diğer yerlerde de 2.700 YTL'yi aşmamalıdır.

#### ii. Özel Şartlar:

2008 yılı için özel şartlar aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- Alım satım yapanların yıllık alımları tutarı 56.000 YTL' yi, satışları tutarı da 80.000 YTL'yi aşmamalıdır.
- Alım satım haricinde işlem yapanların ise, yıllık gayrisafi iş hasılatları 27.000 YTL'yi aşmamalıdır.
- Alım satım ile diğer işlerin beraber yapılması halinde, yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamı 56.000 YTL'yi aşmamalıdır.

### 5.1.3 Ticari Kazançtan İndirilebilecek Giderler

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

1. 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 hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)

2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında 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'nci maddesinde yazılı giyim giderleri;
3. İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenemeye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;
4. İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartıyla);
5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri
6. İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar;
7. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar.
8. 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).
9. 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 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde belirlenen oran ve haddi aşamaz.)
10. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedeli.

#### **5.1.4 Ticari Kazançtan İndirilemeyecek Giderler**

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

1. 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.)
2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;
3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;
4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;
5. 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 altsoyu, 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'inci maddesinde yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır.

6. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.)

7. 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, sıfıra kadar indirmeye yetkili olup bu yetkisini 90/1081 sayılı B.K.K. ile kullanmış ve oranı %0 olarak belirlemiştir).

8. 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;

9. 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.

#### **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 Bakanlığının (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.

#### **5.2 Ücretlerin Vergilendirilmesi**

##### **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.

##### **5.2.1.1 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' i dir.

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

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

##### **5.2.1.2 Gerçek Ücret**

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

- 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre yapılan kanuni kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler,
- Kanunla kurulan Emekli Sandıkları ile 506 Sayılı Sosyal sigortalar Kurumunun Geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler.
- Mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait özel sigortalar için hizmet erbabı 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 merkezinin Türkiye'de 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 aşmaması,
- Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar, (Aidatın ödendiğinin belgelenmesi şarttır)

### 5.2.2. İstisnalar

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

- Köylerde veya son nüfus sayımına göre nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve el dokuma halı ve kilim imalatında çalışan işçilerin ücretleri,
- Gelir vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri,
- Madenlerde çalışan işçilerin maden cevheri istihsalı ile ilgili yeraltında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri,
- Köy muhtarı ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi vb. hizmetlerine köy bütçesinden ödenen ücretler,
- Hizmetçi ücretleri, (mürebbiyelere ödenen ücretler hariçtir)
- Sanat okulları ve bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslah evlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler,
- İşverence işyerinde yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler. İşverenlerce çalışanlara işyerinde yemek verilmemesi durumunda ise; çalışılan günlere ait (1) günlük yemek bedelinin 01.01.2008 tarihinden itibaren 9,00 YTL'yi (KDV hariç) aşmaması ve yemek bedeli ödemesinin yemek verme hizmetini sağlayan mükellefe yapılması veya personele yemek fişi veya yemek kartı verilerek menfaat sağlanması koşuluyla Gelir Vergisi'nden istisna olmaktadır.
- Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan hizmet erbabına mesken olarak tahsis edilen lojmanlar ve bunların elektrik, ısınma gibi masrafları ile mülkiyeti işverene ait olan ve 100 m<sup>2</sup> yi aşmayan konutların hizmet erbabına tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Aşan kısma isabet eden menfaat için istisna bulunmamaktadır)
- İşçilerin işe topluca gidip gelmeleri için işveren tarafından yapılan taşıma giderleri,
- Çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri,
- 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).
- Devlet Memurları Kanunu'na göre ödenen yakacak yardımları,
- 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)
- Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar.
- Kıdem tazminatları,
- Nafakalar,
- Demirbaş olarak verilen giyim eşyası,
- Tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri,
- Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler,
- Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler,
- Ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar,
- Sosyal Sigortalar Kurumu tarafından sigortalılara yapılan ödemeler
- İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri teşvik etmek amacıyla verilen ikramiye ve mükafatlar,



- Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları,
- 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.

### 5.2.3 Sakatlık İndirimi

2008 yılında uygulanacak sakatlık indirimi tutarları ;

- Birinci derece sakatlar için: 600 YTL,
- İkinci derece sakatlar için: 300 YTL ,
- Üçüncü derece sakatlar için: 150 YTL.

### 5.2.4 Asgari Geçim İndirimi

Ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde 01.01.2008’den itibaren asgari geçim indirimi uygulanır. 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’idir.

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

Asgarî geçim indirimi, yukarıda yer verilen hususlar dahilinde tespit edilen tutar ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın 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.

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 gelirine uygulanmalıdır. Boşananlar için ise indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınmalıdır.

### Örnek.1

Çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi ile dört çocuğu bulunan asgari ücretlinin 2008 yılında yararlanabileceği asgari geçim indirimi tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

2008/Ocak ayında Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı (608,40 x 12)	7.300,80 YTL
Asgari Geçim İndirimi Oranı	% 85
- Mükellefin kendisi için % 50	
- Mükellefin eşi için % 10	
- Mükellefin çocukları için % 25	
Asgari Geçim İndirimi Matrah (7.300,80 x % 85)	6.205,68 YTL
Asgari Geçim İndiriminin Yıllık Tutarı (6.205,68 x % 15)	930,85 YTL
Aylık Asgari Geçim İndirimi Tutarı (930,85 / 12)	77,57 YTL

Aylık olarak hesaplanan 77,57 YTL tutarındaki asgari geçim indirimi, ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi tevkifatı tutarından mahsup edilecektir.

Bu ücretlinin asgari geçim indirimi mahsup işlemi aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir.

2008 yılı Ocak Ayı Brüt Ücreti	608,40 YTL
2008 yılı Ocak Ayı Vergi Matrahı	517,14 YTL
2008 yılı Ocak Ayı Ücretinden Hesaplanan Gelir Vergisi	77,57 YTL
2008 yılı Ocak Ayı Mahsup Edilecek Asgari Geçim İndirimi Tutarı	77,57 YTL
2008 yılı Ocak Ayı Ödenecek Gelir Vergisi	0,00 YTL

Buna göre, işveren mahsup edilen asgari geçim indirimi tutarı kadar (77,57 YTL) ücretliye daha fazla ödeme yapacaktır. Diğer bir ifadeyle ücretlinin eline geçen net tutar 77,57 YTL fazla olacaktır.

### 5.3 Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi

#### 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.

#### 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.

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

#### 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 menfaatlardan, bu faaliyetler dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olarak hesaplanmaktadır.

#### 5.3.4. Mesleki Giderler

Serbest meslek kazancının tespitinde, aşağıdaki giderler, hasıllardan indirilebilmektedir.

1. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (İkametgahlarının 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).

2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatındaki iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 27 nci maddesinde yazılı giyim giderleri.
3. Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla).
4. Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328 inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil).
5. Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri.
6. Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller.
7. Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri.
8. Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar.
9. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar.
10. Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar.

### 5.3.5. İndirilemeyecek Giderler

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

- Her türlü para cezaları,
- Vergi cezaları,
- Serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar,

vergi matrahının hesaplanması sırasında, hasıllattan indirilemez.

### 5.3.6. Muaflık ve İstisnalar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci 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 Vergisi'nden 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 üncü maddesine göre yapılacak stopaja engel değildir.

Bugün, Kanunun 18 inci maddesi kapsamında sayılan serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler, miktarına bakılmaksızın, gelir vergisinden istisnadır.

Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan, 224 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde de, herhangi bir tutar sınırı olmaksızın; kendi nam ve hesabına bir işyeri açmaksızın mutad meslek olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde belirtilen teslim ve hizmet ifalarını (roman, makale, bilimsel araştırma ve inceleme, bilgisayar yazılımı, resim, heykel gibi), münhasıran aynı Kanunu'nun 94 üncü maddesinde sayılan ve vergi kesmekle yükümlü bulunanlara yapanların, defter tasdik ettirme ve tutma, belge düzenleme ve beyanname vermelerinin gerekmediği ve ayrıca beyanın tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca yerine getirileceği açıklanmıştır.

## 5.4 Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi

### 5.4.1 Tanımı

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

### 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. Beyan edilecek gayrimenkul sermaye iradı tutarı bina veya arazinin vergi değerinin % 5 inden az olamaz.

### 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.

#### 5.4.3.1 Gerçek Gider Usulü

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

1. Kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri;
2. Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile mütenasip olan idare giderleri;
3. Kiraya verilen mal ve haklara müteallik sigorta giderleri;
4. 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 hasılatlara uygulanır. Ancak, indirilmeyen kısım 88' inci maddenin 3' üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz),
5. Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları;

6. Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar (Amortismanına tabi değer, malum ise maliyet bedeli, malum değilse, bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için Vergi Usul Kanununun 267'nci maddesinin 3'üncü sırasına göre tespit edilen emsal değeridir);
7. Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri (Emlakın iktisadi değerini artıracak surette tevsii, tadili veya bunlara ilaveler yapılması için ihtiyar olunan giderler onarım gideri sayılmaz);
8. Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri;
9. Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler;
10. Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli (kira indirimi gayri safi hasıllardan bu maddenin 1 ila 9 ve 11 numaralı bentlerinden yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılır; kiranın indirilemeyen kısmı 88'inci maddenin 3'üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz),
11. Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak mukavelenameye kanuna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

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

#### **5.4.3.2 Götürü Gider Usulü**

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

#### **5.4.4 İndirilemeyecek Giderler**

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

#### **5.4.5 İstisnalar**

Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden 2008 yılında elde edilecek hasılların 2.400 YTL'si gelir vergisinden istisna edilmiştir.

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

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

2007 yılında elde edilen ve stopaj yoluyla vergilendirilmiş bulunan gayrisafi tutarı 19.000 YTL'yi aşmayan, işyeri kira bedellerinin, Mart/2008 ayında yıllık gelir vergisi beyannameyi ile beyan edilmesi söz konusu olmayacaktır. (19.000 YTL'nin hesabında, varsa, istisna haddini aşan konut kira gelirlerinin de dikkate alınması gerekmektedir).

Ayrıca, diğer kazanç ve iratlar sebebiyle beyanname verilmesi gerekse bile, 19.000 YTL'yi aşmayan ve stopaj yoluyla vergilendirilmiş bulunan gayrimenkul sermaye iratları beyan edilmeyecektir.

2008 yılında elde edilecek aynı gelirler için dikkate alınacak beyan sınırı ise 19.800 YTL'dir.

### **5.5 Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi**

#### **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,

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

olarak, belli koşullarla beyana ve vergiye tabi bulunmaktadır.

#### **5.5.1.1 Menkul Sermaye İratları**

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

- Hisse senedi kar payları ve iştirak hisselerinden doğan kazançlar,
- Yatırım fon ve ortaklıklarından elde edilen kar payları,
- Her nevi tahvil faizleri (Devlet Tahvili, Hazine Bonosu, Eurobond, Varlığa Dayalı Menkul Kıymet, Finansman Bonosu, özel sektör tahvili, yabancı menşeli tahvil vb.) (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler hariç ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil)
- Alacak faizleri,
- Mevduat faizleri (Döviz tevdiat hesaplarında, kur farkları gelir sayılmaz.)
- Özel finans kurumlarının ödedikleri kar payları,
- Repo gelirleri,
- Bireysel emeklilik şirketlerince katılımcılara yapılacak ödemeler.

#### **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.

#### **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, 21.08.2008 tarihinde satın alınan bir hisse senedi, 14.02.2009 tarihinde satılmışsa kazanç 2009 yılında elde edilmiş olur. 2008 yıl sonu itibariyle oluşan değer artışı hisse senedi henüz satılmadığından 2008 yılı kazancına dahil edilmez. Yine 31.10.2008 tarihinde açılmış olan altı ay vadeli mevduat hesabına 30.04.2009 tarihinde ödenecek faiz de hesap 2008 yılında açılmış olmasına rağmen 2009 yılı geliri olarak kabul edilecektir.

#### **5.5.3 Menkul Kıymet Gelirleri ve Kazançlarında Stopaj Uygulaması**

GVK'na 5281 sayılı Kanunla eklenen Geçici 67 nci 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 edebilecekleri 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 07.07.2006 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 23.07.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere % 10'a 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.

#### 5.5.4 Menkul Kıymet Gelirlerinin Beyanında İndirim Oranı Uygulaması

5281 sayılı Kanunla GVK'nun 76 ncı 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 edilmesine devam edilecektir.

İndirim oranı aşağıdaki formüle göre hesaplanmaktadır.

Yeniden Değerleme Oranı \_\_\_\_\_

DT ve HB İhalelerindeki Bileşik Ortalama Faiz Oranı

01.01.2006 tarihi öncesinde ihraç edilen menkul kıymetlerden 2007 yılında elde edilen ve 2008 yılı Mart ayında beyan edilecek olan gelirler için uygulanacak indirim oranı, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 266 seri numaralı gelir vergisi genel tebliği ile % 37,7 olarak tespit ve ilan edilmiştir.

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.

#### 5.5.5 Alım Satım Kazançlarından İndirilebilecek Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 81 inci 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 Sigorta Muameleleri Vergisi düşülebilecektir.

Geçici 67 inci madde kapsamında, elde tutma süresi İMKB'de işlem gören hisse senetleri için 01.01.2006 tarihinden itibaren (1) yıl olarak belirlendiğinden (tam mükellef kurumlara ait İMKB' de işlem görmeyen diğer hisse senetleri için 2 yıl), 01.01.2006 tarihinden itibaren (1) yıldan fazla süreyle elde tutulmuş olması sebebiyle tevkifata tabi olmayan hisse senetlerinin alım-satımında ödenen komisyonlar ile Banka ve Sigorta Muamele vergilerinin tevkifata tabi olan diğer kazançlara ilişkin tevkifat matrahından düşülmesi de mümkün olmayacaktır.

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

#### 5.5.6. Tam Mükellef Gerçek Kişilerde Vergilendirme

##### 5.5.6.1. Hisse Senedi Temettü Gelirleri

Menkul kıymet gelirleri ile ilgili olarak 2006 yılı başından itibaren yürürlüğe giren ve GVK'nun Geçici 67 nci 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 2008 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 2008 yılında da devam edilecektir. (GVK Md.22) Kar payının kalan yarısının varsa üzerinden stopaj yapılmış diğer menkul sermaye iratları ile birlikte toplamının GVK'nun 86 ncı maddesinde 2008 yılı için belirlenen beyan sınırını (19.800 YTL) aşması halinde, Mart 2009 ayında yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecek ve beyanname üzerinden

hesaplanan gelir vergisinden, kar payının dağıtımı sırasında yapılan stopajın tamamı mahsup edilecektir. Örneğin, 2008 yılında sahibi olduğu hisse senetlerinden brüt (tevkifat öncesi) 80.000 YTL kar payı elde eden bir gerçek kişi, bu tutarın yarısının (40.000 YTL) 2008 yılı için belirlenen beyan sınırını (19.800 YTL) aşması dolayısıyla 40.000 YTL'yi yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorundadır.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi beyan edilecek gelir, kar payının brüt tutarının yarısı (40.000 YTL) olacaktır. Bu tutar üzerinden 2008 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 mahsup edilebilecektir. Mahsup sonrası kalan tutar ise, 2009 yılının Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitle ödenecektir.

2007 yılında elde edilmiş kar paylarının Mart 2008 ayında beyan edilmesi sırasında ise, beyan sınırı 19.000 YTL olarak dikkate alınacaktır.

Ancak, GVK'na eklenen Geçici 62 nci 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) Değişiklikten önceki hükümlere göre yatırım indiriminden yararlandırılmış ve bu nedenle tevkifata tâbi tutulmuş kazançlarının dağıtımı 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.

#### **5.5.6.2. Hisse Senedi Alım Satım Kazançları**

Gelir Vergisi Kanununa göre, 1.1.2006 tarihinden önce iktisap edilen hisse senetlerinin 2008 yılında elden çıkarılması ile oluşan alım satım kazançlarının, enflasyondan arındırma işlemi yapıldıktan (endeksleme uygulaması) sonra kalan tutarın 2008 yılı için 16.000 YTL olarak belirlenen istisna tutarını aşması halinde sadece aşan tutar Mart 2009 ayında beyan edilecektir. Ancak bu hisse senetlerinin İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem görenler için üç aydan, diğerleri için de bir yıldan fazla süre elde tutulanlarının satışından elde edilen kazançlar değer artış kazancı sayılmadığından, tutarı ne olursa olsun belirtilen sürelerden fazla süreyle elde tutulmuş hisse senetlerinin satışından sağlanacak kazançlar, beyana ve vergiye tabi olmayacaktır.

GVK'nun geçici 67 nci 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 ise %10 oranında stopaja tabi tutulmaktadır. Bu oran, dar mükellef gerçek kişiler için % 0 olarak uygulanmaktadır.

Maddede bu durumun bir istisnası olarak İMKB'de işlem gören ve bir yıldan fazla süre elde tutulan hisse senetlerinin alım satımından sağlanan kazançlar gösterilmiştir. Daha açık ifade ile, bunlar üzerinden, tutarı ne olursa olsun stopaj yapılmayacaktır.

Maddede yapılan değişiklikler kapsamında, İMKB'de işlem gören ve bir yıldan fazla süre elde tutulan hisse senetlerinin alım satımından elde edilen kazançlar için Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80 inci madde hükümlerinin de uygulanmaması kararlaştırılmıştır. Yani, bu kazançlar, Geçici 67 nci maddenin yürürlükte kalacağı 2015 yılı sonuna kadar değer artış kazancı sayılmayacaktır. Bu hükmün bir gereği olarak, bu kazançlar tutarı ne olursa olsun yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecek, başka gelirler dolayısıyla beyanname verildiği durumlarda bu beyannameye dahil edilmeyecektir.

Diğer taraftan, banka ve aracı kurum vasıtasıyla elde edilmeyen hisse senedi alım satım kazançları için Geçici 67 inci madde uygulanmayacak, bu kazançlar GVK'nun 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.

GVK'nun Geçici 67 nci maddesi hükmü gereğince, 2006 yılından önce iktisap edilmiş hisse senetlerinin 2008 yılında elden çıkarılmasından sağlanacak kazançlar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Bu kazançların beyanı ve vergilendirilmesinde, vergi kanunlarının 31.12.2005 tarihinde geçerli olan hükümleri uygulanacaktır.

Tam mükellef kurumlarca 01.01.2006 tarihinden itibaren iktisap edilmiş olan hisse senetlerinden 2008 yılında elde edilen alım satım kazançları da %10 oranında gelir vergisi tevkifatına tabi bulunmaktadır. Ancak, bu tevkifat, kurumun, bu kazançlarını da dahil ettiği yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Tevkifat oranı, dar mükellef kurumların hisse senedi alım satım kazançları için % 0 olarak uygulanacaktır.

01.01.2006 tarihinden itibaren iktisap edilmiş olan hisse senetlerinin 2008 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 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 kabul edilecektir.

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 nci 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 zararların karlara mahsubu ve fazladan yapılan stopajların mükellefe iadesi mümkün olabilecektir.

#### **5.5.6.3. Mevduat Faizleri, Repo Gelirleri ve Katılım bankalarınca Ödenen Kar Payları**

GVK'nun geçici 67 nci maddesi hükmü gereğince, tam ve dar mükellef gerçek kişilerle kurumların, 2008 yılında elde ettikleri mevduat faizi (YTL ve döviz tevdiat hesaplarına ödenen) ve repo gelirleri ile katılım bankalarınca katılma hesaplarına ödenen kar payları üzerinden %15 oranında stopaj yapılması gerekmektedir.

Bu şekilde tevkif suretiyle vergilendirilen gelir ve kazançları elde eden kişilerin ayrıca yıllık gelir vergisi beyannamesi 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 beyannamesi) dahil edilecek ve ödenen tevkifat, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

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

#### **5.5.6.4 Devlet Tahvili, Hazine Bonosu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi Tarafından Çıkarılan Menkul Kıymetler ve Özel Sektör Tahvili Faiz Gelirleri**

Devlet tahvili, Hazine bonosu ile Toplu Konut İdaresi Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymetlerden 2008 yılında elde edilecek faiz gelirleri % 0 oranında stopaja tabidir. Nama yazılı özel sektör tahvilleri ise % 10 oranında stopaja tabidir.

Bu menkul kıymetlerden 2008 yılında elde edilen faiz geliri üzerinden enflasyon indirimi (% 37,7) uygulandıktan sonra kalan tutarın, diğer menkul sermaye iratlarıyla birlikte bu yıl için beyan sınırı olarak belirlenen 19.800 YTL'yi aşması durumunda tamamının beyan edilmesi gerekmektedir.

GVK'nun geçici 59 uncu maddesi hükümleri kapsamında Hazine bonosu ve Devlet tahvillerinin faiz ve alım-satım gelirleri için yapılan istisna uygulaması 31.12.2007 tarihinde sona ermiştir. Bu menkul kıymetlerden elde edilen gelirler için 2008 ve izleyen yıllarda istisna uygulaması yapılması söz konusu olmayacaktır.

1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilen Devlet tahvili, Hazine bonosu ve Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından ihraç edilen menkul kıymetler ile özel sektör tahvillerinden 2008 yılında elde edilen faiz gelirlerinin gayrisafi tutarına Maliye Bakanlığınca 2008 yılı için tespit ve ilan edilecek olan indirim oranı uygulanacaktır. İndirim uygulandıktan sonra hesaplanacak safi tutarın, 2008 yılı için belirlenen beyan sınırını aşmış olduğuna bakılacaktır. Aşması halinde, enflasyon indirimi sonrası kalan tutarın tamamı 2009 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 2008 yılında elde edilecek faiz gelirleri ise GVK'nun geçici 67 nci 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'nun geçici 67 inci 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. 2008 yılında elde edilen eurobond faiz gelirlerinin bu yıl için belirlenen beyan sınırını aşması durumunda tamamı beyana tabi tutulmaktadır.

#### **5.5.6.5 Yabancı Ülke Hazinelerince İhraç Edilen Tahvillerin Faiz Gelirleri**

Yabancı ülke hazinelerinin ihraç ettiği tahviller ile yurt dışındaki şirketlerin ihraç ettiği tahvillerden 2008 yılında elde edilen faizlerin, bu yıl için belirlenen beyan sınırını (960 YTL) aşması halinde tamamı Türkiye'de beyan edilecektir. Döviz cinsinden elde edilmiş olmaları sebebiyle, bu faiz gelirleri için indirim oranı uygulaması yapılması da mümkün bulunmamaktadır.

#### **5.5.6.6 Yurt Dışındaki Bankalardaki Mevduat Hesaplarından Elde Edilen Faizler**

Gerçek kişilerin yurtdışındaki bankalarda açtırdıkları mevduat hesaplarından elde ettikleri faiz gelirlerinin 2008 yılı için belirlenen beyan sınırını (960 YTL) aşması halinde, tamamının Mart 2009 ayında yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

#### **5.5.6.7 Devlet Tahvili, Hazine Bonosu İle 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, 2008 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançların safi tutarının (endekslemeden sonra bulunan tutar) bu yıl için belirlenecek istisna tutarını aşması halinde, sadece aşan tutarın, Mart 2009 ayında yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyanı zorunlu bulunmaktadır.

Hazine tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren ihraç edilen söz konusu menkul kıymetlerden tam mükellef gerçek kişilerce 2008 yılında elde edilen alım satım kazançları ise GVK'nun geçici 67 nci 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.

#### **5.5.6.8 Eurobond Alım Satım Kazançları**

Eurobondların tam mükellef gerçek kişilerce elden çıkarılmasından doğan kazanç, elden çıkarma karşılığında elde edilen yabancı para tutarının Yeni Türk Lirası karşılığından, bunların alımında ödenen yabancı para tutarının o tarihteki Yeni 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. 2008 yılında, safi tutarı bu yıl için belirlenecek istisna tutarını aşan Eurobond alım-satım kazançlarının sadece aşan kısmı, 2009 yılının Mart ayında yıllık gelir vergisi beyannamesi ile "diğer kazanç ve iratlar" olarak beyan edilecektir.

Menkul kıymet gelirlerinin 2006 yılı başında yürürlüğe giren yeni beyan ve vergileme rejiminde (GVK, geçici 67) eurobond alım-satım kazançları , tevkifat uygulaması kapsamı dışında tutulmuştur.

#### **5.5.6.9 Menkul Kıymet Yatırım Fonlarından Elde Edilen Kar Payları**

Menkul kıymet yatırım fonlarından sağlanan kar payları, GVK'nun geçici 67 inci maddesi hükümleri gereği olarak, bugün, hem fonun portföy kazançları aşamasında ve hem de katılma belgelerinin fona iadesi aşamasında tevkif suretiyle vergilendirilmektedir. Ancak, tevkifat oranı, portföy kazançları için % 0, katılma belgelerinin fona iadesinden elde edilen kazançlar için de % 10'dur. (Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için % 0)

Bu şekilde tevkif suretiyle vergilendirilen MKYF kar payları için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyeceği gibi başka gelirler dolayısıyla beyanname verildiği durumlarda 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 2008 yılında da tevkifata tabi olmayacaktır.

2008 yılında tam mükellef gerçek kişiler ve kurumların borsa yatırım fonları katılma belgeleri alım satımından doğan kazançları, GVK'nun geçici 67 nci maddesi hükmüne göre % 10 oranında tevkifata tabi tutuluyor olması nedeniyle bu kazançlar için, tutarı ne olursa olsun, yıllık beyanname verilmeyecektir.

#### **5.5.6.10 Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıklarının Hisse Senetlerinin Alım Satım Kazançları**

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

## 6. Beyan Esası

### 6.1 Genel Olarak

Gelir vergisi, esas itibarıyla, mükelleflerin, Kanunun 2 nci 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.

4369 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununun 85 ve 86 ncı maddelerinde yapılan değişikliklerle, gelirin yıllık beyanname ile beyanı usulü yeni baştan düzenlenmiş ve daha önce var olan ihtiyari toplama hakkı 1999 yılı başından itibaren geçerli olmak üzere, kaldırılmıştır.

### 6.2 Beyanname Verilmeyecek Haller

Tam mükellefiyet esasında vergilendirilen gerçek kişilerin, 2008 yılında elde ettikleri, aşağıda sayılan gelirleri beyan edilmeyecek, başka gelirleri için beyanname verilse dahi, bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

#### 1. Tam mükellefiyette;

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin (15) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, GVK'nun 103 üncü maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (19.800 YTL) aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil)

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (19.800 YTL) aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

d) 2008 yılında elde edilen ve toplamı 960 YTL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

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

### 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, gelirlerin bir beyannameye toplanmasının bir sonucu olarak, daha yüksek bir vergi oranıyla vergilendirilmesine de son verilmiş olmaktadır.

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

### 6.4. Yıllık Beyannamenin Verileceği Yer

Yıllık gelir vergisi beyanamesi, 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.

## 6.5 Yıllık Beyannamenin Verilme Zamanı ve Ödeme Süreleri

2008 yılında elde edilen gelirler, aşağıdaki tabloya göre beyan edilecektir.

Mükellef	Beyan	Ödeme
Geliri sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan oluşanlar	25 Şubat 2009	2009 yılının Şubat ve Haziran ayları (2 taksit)
Gerçek usulde vergilendirilen mükellefler	25 Mart 2009	2009 yılının Mart ve Temmuz ayları (2 taksit)

## 7. 2007 Yılında Elde Edilen Gelirlerinin Beyanı ve Vergilendirilmesine İlişkin Örnekler

(Tam Mükellef Gerçek Kişiler İçin)

### ÖRNEK 1

(A)'nın 2007 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

	(YTL)
- Hisse Senedi Kar Payı (Brüt) (%15 stopaja tabi tutulmuş)	100.000
- Hisse Senedi Alım-Satım Kazancı (Stopaja tabi tutulmuş)	25.000
- (B) Tipi Fon Katılma Belgesi Kar Payı (Stopaja tabi tutulmuş)	12.000

- 2007 yılında alınmış olan İMKB'de işlem gören hisse senetlerinin yine 2007 yılında satışından elde edilen kazanç üzerinden aracı kurum veya banka tarafından % 10 oranında stopaj yapılması gerekmektedir. Stopaj yoluyla vergilendirilen bu kazanç beyan edilmeyecektir.

- Menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinden elde edilen kar payları da stopaja tabi olduğu için yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.

- Elde edilen hisse senedi temettü gelirin yarısı, 19.000 YTL'lik beyan sınırını aştığı için beyan edilecektir.

### Vergi Hesabı

	(YTL)
Hisse Senedi Temettü Geliri	100.000
İstisna Tutar (100.000 * % 50) (-)	(50.000)
Beyana Tabi Menkul Sermaye İradı	50.000
Gelir Vergisi Matrahı	50.000
Hesaplanan Gelir Vergisi	12.355
Mahsup Edilecek Stopaj	(15.000)
İade Edilecek Gelir Vergisi	2.645

## ÖRNEK 2

(B)'nin 2007 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

	(YTL)
- Mevduat Faizi (Stopajlı)	30.000
- Repo (Stopajlı)	20.000
- Hisse senedi alım-satım kazancı (2007 yılında iktisap edilmiş, stopaja tabi tutulmuş)	53.000
- Devlet Tahvili Faiz Geliri (2005 yılında ihraç edilmiş, enflasyon indirimi sonrası)	190.000

- B'nin repo ve mevduat faiz geliri ile 2007 yılında almış olduğu hisse senetlerinin satışından sağladığı kazanç GVK Geçici 67 nci madde hükümlerine göre stopaja tabi tutulduğundan, bu gelirler beyan edilmeyecektir. 26.07.2001-31.12.2005 tarihleri arasında ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarından elde edilen faiz gelirlerinin 205.994,16 YTL'si gelir vergisinden istisnadır. B'nin söz konusu geliri 205.994,16 YTL'den az olduğu için bu gelir de beyan edilmeyecektir.

## ÖRNEK 3

(C)'nin 2007 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

	(YTL)
Stopaja Tabi Tutulmuş Ücret Geliri (Tek işverenden)	25.000
Mevduat Faizi (Stopajlı)	11.000
Kar Payı (Brüt)	16.000

2007 yılında tek işverenden elde edilen ve stopaj yoluyla vergilendirilmiş olan ücretler ile GVK Geçici 67'nci 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 19.000 YTL'lik beyan sınırının altında kaldığından bu gelir de beyan edilmeyecektir.

## ÖRNEK 4

(D)'nin 2007 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

	(YTL)
Stopaja Tabi Tutulmuş Ücret Geliri (İki işverenden, ikinci işverenden alınan 11.000 YTL)	39.000
Repo kazancı (Stopajlı)	22.000
Mevduat Faizi (Stopajlı)	40.000
Brüt İşyeri Kira Geliri (Stopajlı)	6.500

- (D) tarafından elde edilen repo kazancı ve mevduat faiz geliri tutarı ne olursa olsun beyannameye dahil edilmeyecektir.(Geçici 67. Md)
- İkinci işverenden alınan ücret geliri 19.000 YTL beyan sınırının altında olduğundan beyan edilmeyecektir. (GVK Md.86)
- Stopajlı işyeri kirası olarak elde edilen tutar için de, 19.000 YTL beyan sınırının altında kalması sebebiyle beyanname vermeyecektir. (GVK Md.86)

### III. KURUMLAR VERGİSİ

#### 1. Konu

Kurumlar vergisinin konusu, aşağıda sayılan kurumlarca elde edilen kurum kazancıdır. Buna göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisine tabidir. Kurum kazancı gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır.

#### 2. Mükellef

Vergi uygulaması bakımından kurum deyimi, KVK'nın 1 inci maddesinde sayılan tüzel kişileri ifade etmektedir. Aynı Kanunun 2 inci maddesinde de, vergiye tabi kılınan kurumların özellikleri açıklanmıştır.

Buna göre,

##### 1) Sermaye Şirketleri,

- Anonim şirketler
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler
- Limited 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

##### 2) Kooperatifler,

##### 3) İktisadi kamu kuruluşları,

##### 4) Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,

##### 5) Sendika ve cemaatlere ait iktisadi işletmeler,

##### 6) Vergi dairesinden kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesini talep eden iş ortaklıkları,

elde ettikleri kazançlar üzerinden kurumlar vergisi ödemekle yükümlü tutulmuşlardır.

#### 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.

#### 4. Muafıklar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde verginin mükellefi olarak sayıldıkları halde, bazı kurumlar, çeşitli sebeplerle, verginin kapsamı dışında tutulmuşlardır. Kanunun 4 üncü 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.

## 5. İstisnalar

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, kurumların elde ettikleri bazı kazançların, çeşitli şartlarla, vergiden istisna edildikleri hüküm altına alınmıştır. Anılan Kanunun 5 inci maddesinde sayılan bu tür kazançların varlığı halinde, bu kazançlar, kurumlar vergisi matrahı dışında bırakılacaktır. Kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlar, 5 inci maddede sayılmıştır. Söz konusu istisna kazançlar şunlardır.

1. Tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançları (Yatırım fonu katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları hariç).
2. Tam mükellefiyete tabi bir kurumun kurucu senetleri ve diğer intifa senetlerinden elde edilen kar payları.
3. Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerden elde edilen ve aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları,
  - Yurt dışı 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;
    - i. faaliyetinin finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda %20,
    - ii. faaliyetinin bunlar dışında olması durumunda %15 vergi yükü taşıması.
  - İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.
4. Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları.
  - Kazancın faaliyette bulunulan ülke vergi kanunları uyarınca;
    - i. faaliyetin finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda %20,
    - ii. faaliyetin bunlar dışında olması durumunda %15 vergi yükü taşıması.
  - Kazancın, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi
5. Uluslar arası 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 hariç 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 itibariyle asgari iştirak oranı ve iştirak – aktif toplam oranı şartlarının en az bir yıl süre ile sağlanmış olması,
  - Yurt dışı iştirak hisselerinin en az iki tam yıl süre ile aktifte bulunmuş olması.
6. Emisyon primi,
  7. Türkiye’de kurulu menkul kıymet yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
  8. Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
  9. Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
  10. Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
  11. Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
  12. Konut finansman fonları ile varlık finansman fonlarının kazançları,
  13. 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 Kanuna 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.

14. 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.

15. Yurtdışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar.
16. 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 Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar).

## 6. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları

"Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı" kavramı, ilk kez, 5520 Sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanununun 7 inci 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.

Kanun maddesinde belirtilen söz konusu şartlar şöyle sayılabilmektedir.

- Doğrudan veya dolaylı olarak, ayrı ayrı ya da birlikte yurt dışında kurulmuş olan iştiraklerin sermayesine, kar payı veya oy kullanma hakkına en az %50 oranında sahip olmak,
- İştirakin toplam gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kar payı, kira, lisans ücreti menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması,
- Yurt dışındaki iştirakin bilanço karının %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- Yurt dışında bulunan iştirakin yıllık gayrisafi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi,

Yukarıda belirtilen şartların bir arada gerçekleşmesi durumunda, yurt dışı iştiraklerin karları Türkiye'deki şirkete dağıtılsa bile Türkiye'deki şirketin vergi matrahına eklenmek suretiyle Türkiye'de vergilenmesi gerekmektedir.

### 1. Asgari %50 İştirak Oranı Şartı

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.

### 2. Pasif Nitelikli Gelir Şartı

Kontrol edilen yabancı kurum kazancının Türkiye'deki tam mükellef ortağına kar dağıtımı yapılmaksızın Türkiye'de vergilenebilmesi için gereken şartlardan ikincisi ise kontrol edilen iştirakin gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının

- Faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif 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. Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Vergi Yükünün %10'dan Daha Az Olması Şartı

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 eide 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.

### 4. İştirakin Yıllık Gayrisafi Hasılatının 100.000 YTL Karşılığı Yabancı Parayı Geçmesi Şartı

Söz konusu 100.000 YTL 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 YTL'ye çevrilmesi gerekmektedir.

### 5. 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.

### 7. **Örtülü Sermaye**

Vergi uygulamaları bakımından, şirketlerin ortaklarından yaptıkları borçlanmalardan belli koşulları taşıyanlar örtülü sermaye sayılmakta ve bunlar için ödenen veya hesaplanan faizler 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 yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesi ile örtülü sermaye müessesesi eski Kanun'un 16. maddesinde yer alan şekilden 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 teammüllere 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 bir borç bile diğer şartların da varlığı halinde örtülü sermaye sayılmaktadır.

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.

- Ortakların veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar,
- Kurumun iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar,
- 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar,
- 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:

- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve *benzeri giderler* kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmez. Örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda YTL'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;

- borcu veren bir tam mükellef kurum ise, elde edilen finansman gelirlerinin iştirak kazancı sayılması ve iştirak kazancı istisnasının uygulanması,
- 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.

Örtülü sermaye müessesine ilişkin hükümler borçlanmalar önceki dönemlerde yapılmış olsa dahi 01.01.2006 tarihinden sonraya sarkan borçlanma işlemlerine de uygulanmak üzere 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli kılınmıştır. Buna göre, 01.01.2006 tarihinden önce yapılan borçlanmalardan, 2007 yılına sarkan bakiyelerin de kurumun 01.01.2007 tarihindeki özsermayesi ile karşılaştırılması gerekmektedir.

## 8. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2007 yılı başında yürürlüğe giren 13 üncü 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 belirlendi.

Bilindiği gibi, 2005 yılı sonuna kadar yarım yüzyılı aşan bir süreyle yürürlükte bulunan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda "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 yeni 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,

- Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı bu düzenlemenin kapsamı içinde bulunduğu,
- 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,

- 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,
- İlişkili kişilerle yapılacak mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak karşılaşılabilecek olası vergi ihtilaflarının önüne geçmek amacıyla, 1/1/2008 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin, 1/1/2009 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,
- 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.

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.

## **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.

## 10. Dar Mükellefiyet ve Dar Mükellefiyette Kurum Kazancı

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3 üncü maddesine göre, aynı kanunun 1 inci 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:

- 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.
- 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 tabi bulunmaktadır. Ancak, dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergiye tabi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç, zira bu kazançlar aşağıdaki bölümde açıklanacağı üzere stopaj yoluyla vergilendirilmektedir) 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.

## 11. 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;

- Serbest meslek kazançları
- Gayrimenkul sermaye iratları
- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) no.lu bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları
- Ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller
- Türkiye'de bir iş yeri ya da daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlara tam mükellef kurumlar tarafından dağıtılan kar payları
- 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
- Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırılarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar,

Yukarıda sayılan kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen ya da tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır.

Bakanlar Kurulu belirtilen vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifıra 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	%2 0
Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından	%1
Diğer gayrimenkul sermaye iratlarından	%2 0
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	%2 0
Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırılarda 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	%1 0

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 girmediğine 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 kiralınması için yapılan ödemeler gibi) ilgili olarak % 30 olan stopaj oranını, sifıra kadar indirme yetkisi bulunmaktadır. Ancak kitapçığın hazırlandığı tarih itibarıyla 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 itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar.

## 12. Tam Mükellef Kurumlarda Vergi Kesintisi

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 bilanço 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, vergi kesintisi oranının tespitinde 30.12.2006 tarih ve 26392 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesine göre belirlenen oranlar dikkate alınacaktır.

İstihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben yapılacak kesintiye konu ödemeler ve bu ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranları aşağıdadır.



- Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden % 3,
- Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden % 20,
- 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 bonusu 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,
- Mevduat faizlerinden % 15,
- Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarından % 15,
- Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr paylarından % 15,
- 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 altıncı günü akşamına kadar ödeyeceklerdir.

### 13. 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 payı 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 stopajında özellik arz eden bir durum söz konusudur. Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 61'inci 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, yatırım indiriminden yararlanan kazançları üzerinden %19,8 gelir vergisi tevkifatı yapmakla yükümlüdürler.

### 14. 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 ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenmektedir.

Geçici vergi oranı %20'dir. Hesaplanan geçici vergi üçer aylık dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve onyedinci günü akşamına kadar ödenir.

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

Dönemi	Beyan ve Ödeme Süresi
01.01 - 31.03	14.05 / 17.05
01.01 - 30.06	14.08 / 17.08
01.01 - 30.09	14.11 / 17.11
01.01 - 31.12	14.02 / 17.02

### 15. 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'inci günü akşamına kadardır. Özel hesap dönemi kullanan kurumların beyannameleri ise, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın 25'inci gününe kadar verilmektedir. Anılan tarihlere kadar tahakkuk ettirilen Kurumlar Vergisi, ilgili ayın sonuna kadar ödenmektedir.

Birleşme işlemlerinde kurumlar vergisi beyannamesi münfesh kurum ile birleşilen kurum tarafından birleşmenin Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesh 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.

### 16. Kar Dağıtımı

Şirketler, yıl sonunda gelir tablosunda gösterilen ticari karlarından, vergi, fon ve yedek akçeleri düşükten 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)
- Dağıtılabilir 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)

### 16.1 Kar Yedekleri

Şirketlerde, kanun, ana sözleşme ve yetkili organlar tarafından alınan kararlar doğrultusunda ayrılacak kar yedekleri aşağıdaki gibidir.

- Yasal yedekler
- Statü yedekleri
- Olağanüstü yedekler
- Diğer kar yedekleri

#### • 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'ncı maddesi gereğince ayrılması gereken yasal yedekler;

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 ulaşılabileceği 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.

#### • 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 belirler.

#### • Olağanüstü Yedekler

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

#### • 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.

### 16.2 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 dağıtımını ile ilgili hükümlerin bulunmaması durumunda karın Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre dağıtılması gerekir.

a) Ortaklara Birinci Temettü: İşletmeler ödenmiş sermayesinin en az % 5'i oranında ortaklara birinci temettü dağıtmak zorundadır. SPK'ya tabi şirketlerde bu oran % 20'den az olamaz.

b) Ortaklara İkinci Temettü: Ortaklara ne kadar ikinci temettü dağıtılacağına genel kurul karar verir.

### 16.3 Yabancı Ortağın Bulunması Halinde Kar Dağıtımı

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

### 17. 2007 Takvim Yılına İlişkin Kurumlar Vergisi ve Kar Payı Stopajı Hesaplamasına İlişkin Örnek

Veriler:

(Y) A.Ş. halka açık olmayan bir şirkettir ve 2007 yılı karının tamamı dağıtılmıştır. Kurum sermayesinin %30'u tam mükellef gerçek kişilere ait olup, geri kalan %70'lik hisse ise tam mükellef kurum statüsündeki ortaklara aittir.

- Ödenmiş Sermaye	75.000
- Kurum Kazancı	45.000
- KKEG	5.000
- Geçmiş Yıl Zararları (Mali Zarar)	8.000
- Geçmiş Yıl Zararları (Bilanço Zararı)	10.000
- İştirak Kazancı	9.000

#### A. Kurumlar Vergisi Hesabı

Kurum Kazancı	45.000
<u>İlaveler (+)</u>	5.000
- KKEG	5.000
<u>İstisnalar (-)</u>	(9.000)
- İştirak Kazancı	(9.000)
Geçmiş yıl Zararları (Mali Zarar) (-)	(8.000)
Kurumlar Vergisi Matrahı	33.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%20)	6.600

#### B. Kar Payı Stopajı Hesabı

Kurum Kazancı	45.000
Geçmiş Yıl Zararları (Bilanço Zararı)	(10.000)
Hesaplanan Toplam Vergi	(6.600)
- Hesaplanan Kurumlar Vergisi	(6.600)
Vergi ve Geçmiş Yıl Zararları Sonrası Kurum Kazancı	28.400

[45.000– (10.000+ 6.600)]	
I. Tertip Kanuni İhtiyat (28.400 x %5)	(1.420)
I. Temettü (75.000x %5)	(3.750)
Kalan Kazanç Tutarı (II. Kanuni İhtiyat Matrahı) [28.400 – (1.420 + 3.750)]	23.230
II. Tertip Kanuni İhtiyat (23.230 / 11)	(2.112)
II. Temettü (23.230 – 2.112)	21.118
I. ve II. Temettü Toplamı (3.750+ 21.118)	24.868

Tam Mükellef Gerçek Kişi Ortaklara Ödenecek Temettü Hesabı

Tam Mükellef Gerçek Kişi Ortaklara Düşen Brüt Temettü (%30)7.460  
- (24.868 x %30)

Hesaplanan Kar Payı Stopajı 1.119  
- (7.460 x %15)

Gerçek Kişi Ortağa Ödenecek Net Temettü 6.341  
- (7.460 – 1.119)

Tam Mükellef Kurum Statüsündeki Ortaklara Ödenecek Temettü Hesabı

Tam Mükellef Kurum Ortaklara Düşen Temettü (%70) (net/brüt) 17.408  
- (24.868 x %70)

## **IV. BÖLÜM : İKTİSADİ KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ VE ENFLASYON DÜZELTMESİ**

### **IV.1 İKTİSADİ KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ**

Farklı alanlarda faaliyette bulunan iktisadi işletmelerin, belirli dönemler itibariyle, 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 işlemleridir.

#### **Değerleme:**

Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.

#### **Değerleme Günü:**

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

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

#### **1. Değerleme Ölçüleri**

##### **1.1 Maliyet Bedeli :**

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

##### **1.2 Borsa Rayıcı :**

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

##### **1.3 Tasarruf Değeri :**

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

##### **1.4 Mukayyet Değer :**

Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.

##### **1.5 İtibari Değer:**

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

##### **1.6 Rayiç Bedel:**

Bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.

##### **1.7 Emsal Bedeli:**

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

##### **1.8 Vergi Değeri:**

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

## 2. Gayrimenkullerin Değerlemesi

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

- 1) Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı,
- 2) Tesisat ve makineler;
- 3) Gemiler ve diğer taşıtlar;
- 4) Gayrimaddi haklar.

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

- Makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,
- 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 amacıyla yapılan giderler gayri menkulün maliyet bedeline eklenir.

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

## 3. Demirbaş Eşya Değerlemesi

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 satınalma 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. Emtia Değerlemesi

Satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir.

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

- Alış bedeli
- Nakliye, yükleme boşaltma,
- Taşıma sigortası,
- Alış komisyonu,
- 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.

- Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli,
- Mamule isabet eden işçilik,
- Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,

- Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse ( Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)
- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesi bedeli.

Vergi Usul Kanunu'nun 278 inci maddesi uyarınca;

- Yangın, deprem ve su basması gibi tabi afetler yüzünden,
- Bozulmak, kırılmak, çürümek, çatlamak, paslanmak gibi haller nedeniyle iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış olan emtia ile maliyet bedellerinin hesaplanması mümkün olmayan hurdalar, döküntüler, üstüpü, 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.

### **5. Menkul Kıymetlerin Değerlenmesi**

Vergi Usul Kanunu'nun 279 uncu 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 oluştuğu 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.

### **6. Yabancı Paraların, Yabancı Para ile Olan Senetli ve Senetsiz Alacak ve Borçların Değerlemesi**

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.

### **7. Alacak ve Borçların Değerlemesi**

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 alacakların 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 belli edilmediği hallerde T.C. Merkez Bankası'nın resmi iskonto hadlerinin uygulanması yasal bir zorunluluktur. Ayrıca reeskont işlemlerinde uygulanacak iskonto yönteminin de T. C. Merkez Bankası tatbikatına paralellik arz etmesi gerekmektedir.



Bu konuda, 238 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel tebliğinde, reeskont hesaplamasının, iç iskonto yöntemine göre ve Merkez Bankasıca belirlenen kısa vadeli avans işlemlerine ilişkin faiz oranının esas alınarak yapılması ilkesi benimsenmiştir. Bu oran halen % 29' dur. (Yürürlük Tarihi: 20.12.2006)

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

## 8. Gider Karşılıkları ve Gelir Tahakkukları

İşletmelerin dönem sonlarında uyguladıkları, gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, dönemsel 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 ayrılacak suretiyle gider kaydına imkan vermektedir. Uygulamada en belirgin örnekler, hesap döneminin son aylarına isabet eden faturaların (örn; ciro primi faturaları) giderleştirilmesinde görülmektedir. Söz konusu faturalara ait giderler ilgili yıl sonu itibari ile ve karşılık ayrılarak gider kaydedilecek ve cari yılda gelen faturaya göre karşılık hesabının kapatılması gerekecektir.

Dönem sonlarında banka faiz giderleri, elektrik, su, telefon giderleri, royalti ödemeleri vb. için dönemsel prensibine göre karşılık ayrılması gerekmektedir.

## 9. Yeniden Değerleme

5024 Sayılı Kanunun 2'nci 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'inci maddesinde tanımlanmıştır.

Buna göre yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsü'nün Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde (TEFE) meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile ilan edilir.

01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere vergi kanunlarında yer alan "toptan eşya fiyatları genel endeksi" ibaresi "üretici fiyatları genel endeksi" ve "TEFE ibaresi "ÜFE" olarak uygulanmaktadır.

## 10. Finansal Kiralama İşlemlerinde Değerleme

Vergi Usul Kanunu'na 4842 Kanun ile finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme hükümlerini düzenleyen Mükerrer 290'ıncı 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.

## 10.1. VUK'un Mükerrer 290'ıncı Maddesine ve 319 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliğine Göre Finansal Kiralama İşlemleri İle İlgili 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 iktisadî 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.

a)-Kira süresi sonunda kiralama konusu iktisadî kıymetin kalan değerine ilişkin bir taahhüt olması halinde bu değer,

b)-Kira süresi sonunda kiracıya düşük bir bedelle iktisadî 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 iktisadî 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 iktisadî kıymetin rayiç bedeline eşitleyen iskonto oranıdır.

**İktisadî Kıymetin Rayiç Bedeli:** Bir iktisadî 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, iktisadî kıymetin maliyet bedeli ile sözleşme başlangıcındaki rayiç bedeli arasında bir fark bulunmamalıdır.

**Kalan Değer:** Kiralanan iktisadî kıymetin kiralama süresi sonunda sahip olacağı tahmin edilen rayiç bedelidir. Kalan değer, iktisadî 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 iktisadî kıymeti kiraladığı sözleşmede belirtilen iptal edilemez süredir. Ancak, kiralamanın başlangıcında kiracıya sözleşme süresi bitiminde kira süresini uzatma hakkı tanınmış ve bu hakkı kullanacağı 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 iktisadî kıymeti kullanım amacıyla hazır hale getirme çalışmalarına başlaması halinde kiralamanın başlangıcı daha sonra yapılacak sözleşmedeki tarih değil hazır hale getirme çalışmalarına başlama tarihidir.

## 10.2 VUK'a Göre Finansal Kiralama Olarak Kabul Edilecek Kiralamalar

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

a)-İktisadî kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi,

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

### **10.3 VUK'a Göre Finansal Kiralama İşlemlerinin Değerlemesi ve Amortisman Uygulaması**

#### **10.3.1 Kiralayana ilişkin hükümler:**

Kiralama süresi boyunca kiracı tarafından yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı, anapara artı faiz, alacak olarak aktive alınacaktır. 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. Finansal kiralama konusu iktisadi kıymetin net bilanço aktif değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değeri çoğu zaman birbirine eşit olacağından finansal kiralama şirketi veya kiralayana, iktisadi kıymeti genel olarak iz bedeliyle kayıtlarında gösterecektir. 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.

#### **10.3.2 Kiracıya ilişkin hükümler:**

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. Finansal kiralama konusu iktisadi kıymet, kullanma hakkı olarak aktive alınacak karşılığında ise kiralayana olan borç pasife kaydedilecektir.

Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı, Vergi Usul Kanununun üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümü ve ilgili genel tebliğlerde kiralama konusu iktisadi kıymet için belirlenmiş 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 ayırılma ve yeniden değerlendirme işlemleri yapılmayacaktır.

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. Kiralayan açısından yorumu yapılan "her bir dönem sonu" ifadesi, kiracı açısından sözleşmede belirtilen kira ödeme tarihidir.

### **10.4 Finansal Kiralama İşlemleri ile İlgili Kiracı ve Kiralayana Yapacağı Muhasebe Kayıtları**

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

**Finansal Kiralama İşlemi İle ilgili Veriler**

Finansal Kiralama Konusu Malın Fatura Tutarı	100.000 YTL
Satın Alma Tarihi	01.01.2007
Amortisman Süresi	5 Yıl

**Ödeme Planı**

<u>Tarih</u>		<u>Kira Taksitleri</u>	<u>Faiz</u>	<u>Ana Para</u>
30.06.2007	1	40.500	33.321	7.179
27.12.2007	2	40.500	30.929	9.571
25.06.2008	3	40.500	27.740	12.760
22.12.2008	4	40.500	23.488	17.012
20.06.2009	5	40.500	17.819	22.681
17.12.2009	6	40.500	10.262	30.238
15.06.2010	7	323	186	137
12.12.2010	8	323	142	181
09.06.2011	9	322	81	241
<b>Toplam</b>		<b>243.968</b>	<b>143.968</b>	<b>100.000</b>

**Kiralayanın Kayıtları**

<u>Tarih</u>	<u>Hesap</u>	<u>Tutar (YTL)</u>	<u>Alacak</u>
		<u>Borç</u>	
1.1.2007	-253 Finansal Kiralama Konusu Sabit Kıymet Hs.	100.000	
	- 191 İndirilecek KDV	1.000	
	- 320 Satıcılar Hs.		101.000
1.1.2007	- 120.01 Finansal Kiralama İşlemlerinden Alacaklar	81.000	
	- 220 Finansal Kiralama İşlemlerinden Alacaklar	162.967,9	
	- 124 Kazanılmamış Finansal Kiralama Gelirleri		64.250
	- 224 Kazanılmamış Finansal Kiralama Gelirleri		79.718
	- 253 Sabit Kıymet		99.999,9
30.06.2007	- 120.02 Alıcılar (Müşteri C/H)	40.905	
	- 124 Kazanılmamış Finansal Kiralama Gelirleri	33.321	
	- 391 Hesaplanan KDV		405
	- 600 Yurtiçi Satışlar		33.321
	- 120.01 Finansal Kiralama		

	İşlemlerinden Alacaklar	40.500	
05.07.2007	-102 Banka -120.02 Alıcılar (Müşteri C/H)	40.905	40.905

#### **Kiracının Kayıtları**

Tarih	Hesap	Tutar (YTL) Borç	Alacak
1.1.2007	- 260 Haklar (Finansal Kiralama) - 302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri - 402 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri - 301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı - 401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı	99.999,9  64.250 79.718   162.967,9	
30.06.2007	- 301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı - 780 Faiz Giderleri - 191 İndirilecek KDV - 302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri - 320 Satıcılar Hesabı	40.500  33.321 405   40.905	33.321    40.905
05.07.2007	-320 Satıcılar Hesabı -102 Banka Hesabı	40.905	40.905
31.12.2007	- 770 Haklar Amortisman Gid. - 268 Birikmiş Amortisman	20.000	20.000

#### **10.5 Finansal Kiralama İşlemleri ile İlgili Diğer Hususlar**

- Finansal Kiralama işlemleri ile ilgili olarak aktifleştirilen alacak tutarlarının reeskonta tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır.
- Finansal kiralama borçlarının Vergi Usul Kanununun 285'inci maddesi kapsamında reeskonta tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır.
- Kiralayan şirketler tarafından iktisadi kıymetin satın alınmasında Türk Lirası veya döviz cinsinden kredi kullanılmış ise ilk yıl için ödenen kur farkları ve faiz giderlerinin sözleşme yapılmasından önce kıymetin maliyetine ilave edilebilecek olması halinde maliyete ilave edilmesi aksi halde ve diğer yıllarda ise gider kaydedilmesi gerekmektedir.
- Kiralayanın finansal kiralama 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'uncu maddesine göre tevkiyat 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 sözleşmelerindeki 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.
- Arazi, arsa ve binalarla ilgili kiralama sözleşmelerinde, sadece sözleşmede kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devri öngörülmüşse veya kiracıya kira süresi sonunda kiralama konusu gayrimenkulu düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınmışsa finansal kiralama olarak kabul edilecektir.
- Doğal kaynakların araştırılması veya kullanılmasına yönelik kiralama sözleşmeleri ile sinema filmleri, video kayıtları, patentler, kopyalama hakları gibi kıymetlerle ilgili lisans sözleşmeleri Mükerrer 290 inci madde kapsamında değerlendirilemez.

#### **11. Mevcutlarda Amortisman**

01.01.2004 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunan 5024 sayılı Kanun'la değişen Vergi Usul Kanunu'nun 315'inci maddesinde "mükelleflerin amortismanına tabi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının 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 ve 339 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.

#### **12. Şüpheli Alacaklar**

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

Faaliyetten doğan alacağın, şüpheli alacak sayılabilmesi için,

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

gerekmektedir.

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

Şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için;

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

### **13. Değersiz Alacaklar**

Vergi Usul Kanunu'nun 322 nci 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 alaktan 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.

## **IV.2 ENFLASYON DÜZELTMESİ**

### **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 Kanun 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.

### **2. Enflasyon Düzeltmesine Tabi Olanlar**

Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri enflasyon düzeltmesi uygulayabilirler. Ayrıca, kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek erbabı da amortisman tabi iktisadi kıymetlerini, 5024 sayılı Kanun'da belirtilen hükümlere göre düzeltilmiş tutarları üzerinden enflasyona tabi tutabilir.

### **3. Enflasyon Düzeltmesi Yapmanın Koşulları**

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

Söz konusu madde hükmü uyarınca, TEFE 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 düzeltilmesine tabi tutulacaktır. Dikkat edilecek olursa, enflasyon düzeltilmesinin uygulanabilmesi için her iki koşulun da birlikte gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

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

Enflasyon düzeltilmesi uygulamasının sona ermesi ise her iki koşulun da ortadan kalkması durumunda mümkün olacaktır. Bir diğer ifade ile, enflasyon düzeltilmesinin yapıldığı hesap dönemini takip eden yeni hesap döneminin

ilk geçici vergi dönemi sonunda, (36) aylık TEFE artışının % 100'den ve (12) aylık TEFE 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, 2007 yılına dahil geçici vergilendirme dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapılmamıştır. 2008 yılı enflasyon oranı tahminleri de, düzeltme koşullarının büyük olasılıkla 2008 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 TEFE artış oranları dikkate alınarak belirlenecektir. Örneğin 01.06-31.05 tarihlerini kapsayan özel hesap dönemine tabi olan bir mükellef, Kasım 2006 ayında sona eren geçici vergilendirme dönemi için düzeltme yapıp yapmayacağına, anılan aydan itibaren geriye doğru (12) ve (36) aylık dönemlerde ortaya çıkan TEFE artış oranını dikkate alarak karar verecektir.

#### **4. Enflasyon Düzeltmesi İle 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.

- Amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yeniden değerlendirme uygulaması,
- Finansman gider kısıtlaması uygulaması,
- Maliyet artış fonu uygulaması,
- LIFO (Son Giren İlk Çıkar) stok değerlendirme yöntemi,
- 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.

#### **5. Enflasyon Düzeltmesinde Yöntem**

- ✓ 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 TEFE endeksleri dikkate alınarak tespit edilen katsayılar ile endekslenmesi yolu ile gerçekleştirilecektir.
- ✓ Bazı bilanço kalemlerinin endekslenmesinde, Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan tebliğler ile yapılmış olan düzenlemeler kapsamında toplulaştırılmış yöntemler kullanılabilir.



## V. BÖLÜM : KATMA DEĞER VERGİSİ

### 1. Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler

Katma Değer Vergisinin konusunu teşkil eden işlemler, Kanununun 1 inci maddesinde sayılmıştır. Buna göre;

- Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal ve hizmet teslimleri (şahsi ve arızı nitelikteki işlemler KDV'ne tabi değildir),
- Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- Posta, telefon, telgraf, telex ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
- Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,,
- Profesyonel sanatçıların yer aldığı konser ve gösteriler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,
- Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,
- Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması ,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,
- 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,
- Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler,

verginin konusuna dahil bulunmaktadır.

### 2. Teslim ve Teslim Sayılan Haller

- *Teslim*, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya alıcı adına hareket edenlere devredilmesidir.
- Malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyeye tevdi edilmesi, teslim hükmündedir. (Yazılı veya sözlü akit tek başına KDV doğmasına neden olmaz.)
- Malın el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde aradaki safhaların her biri ayrı bir teslimdir.
- Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimi sayılır.
- Trampa iki ayrı teslim hükmündedir.
- Kap ve ambalajlı (depozitolu) satışlarda ambalaj dışındaki maddeler teslim edilmiş sayılır.
- 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.
- Vergiye tabi malların üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş mallar için kullanılması teslim sayılır.
- Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri, teslim sayılmaktadır.

### 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 gerçekleşebilir. Görüldüğü gibi, Kanunda, "hizmet" kavramının kapsamı son derece geniş tutulmuştur.

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

### 4. Vergiyi Doğuran Olay

Yapılan İşlem	Verginin Doğuşu
• Mal teslimi ve hizmet ifası	• Malın teslimi veya hizmetin yapılması
• Mal teslimi veya hizmet ifasından önce belge düzenlenmesi	• Fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi
• Kısım kısım mal teslimi veya hizmet ifası	• Her bir kısmın teslimi veya her bir kısım hizmetin yapılması
• Komisyoncular tarafından veya konsinyasyon sureti ile satış	• Malların alıcıya teslimi

• Malın alıcıya gönderilmesi	• Malın nakliyeciyeye veya sürücüye teslimi
• Enerji dağıtım veya kullanımları	• Bedellerinin tahakkuk etmesi
• İthalat	• Gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması veya Gümrük Beyannamesinin tescili
• Dar mükelleflerce yapılan transit taşımacılık	• Gümrük hattından geçilmesi

## 5. Mükellef

Katma değer vergisinde;

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

Katma Değer Vergisinin mükellefi sayılmışlardır.

<b>Katma Değer Vergisinde Mükellef Grupları</b>
Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı
Serbest meslek erbabı
Kurumlar vergisi mükellefleri
Kollektif ve adi şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları

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

## 6. Vergi Sorumlusu

Vergi alacağının tahsilinin güvenliğini sağlamak amacıyla, katma değer vergisinde, vergi sorumluluğu müessesesi yer almaktadır. Kanunda (9 uncu madde) sayılan hallerde, verginin ödenmesinden; teslim veya hizmeti yapan mükellefler değil, kendilerine teslim veya hizmet yapılan kişi veya kurumlar sorumlu tutulmuşlardır. Bu bağlamda,

### 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 sağlanan,

- Serbest meslek
- Telif, patent, know-how
- Komisyon
- Kira, v.b.

hizmetler, hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması durumunda, hizmetten yararlananlara katma değer vergisi sorumluluğu yüklemektedir.

## 6.2. Diğer sorumluluk gerektiren 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,
  - Spor kulüplerine veya duvarlara ilan veya reklam verenler.
  - Katma Değer Vergisi'nin 17'inci 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 Borsasına 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.

## 6.3. Sorumlu sıfatı ile kesilen Katma Değer Vergisi'nin 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'üncü gününe kadar bağlı bulunulan vergi dairesine verilir ve ödenmesi gereken vergi de aynı ayın 26'ncü gününe kadar ödenir.
- (2) numaralı KDV beyannamesi ile beyan edilen vergi, (1) numaralı KDV beyannamesinde, indirim hakkı tanınan işlemler içerisinde indirime tabi tutulur.

## 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.

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.

## 8. Oran

Katma değer vergisinde oranlar, Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilmektedir. Oranlara ilişkin tablolar 15 numarada yer almaktadır.

## 9. Vergilendirme Dönemi ve Beyan

Katma Değer Vergisi'nde vergilendirme dönemi aylıktır. İthalat işlemlerinden doğan katma değer vergisi, gümrük bölgesine girildiği ve çıktığı anda doğmakta olup ithalatın gerçekleştirildiği gümrük idaresine ödenmektedir.

## 10. KDV'nin Fatura ve Benzeri Belgelerde Gösterilmesi

Katma değer vergisinin konusunu oluşturan her türlü mal ve hizmet teslimi, fatura, perakende satış fişi veya yazar kasa ile belgelenir. İthalde alınan katma değer vergisi ise, gümrük makbuzunda gösterilir.

## 11. Katma Değer Vergisinde İstisnalar

Kanunkoyucu, Kanunun 1'inci maddesinde vergi kapsamına aldığı işlemlerden bir kısmını, çeşitli ekonomik, sosyal ve siyasal sebeplerle, vergiden istisna kılmıştır. Bunları, başlıklar altında, aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- Mal ve hizmet ihracatı,
- Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna,
- Taşımacılık istisnası,
- Diplomatik istisnalar,
- İthalat istisnası,



**ERNST & YOUNG**  
*Quality In Everything We Do*

- Sosyal ve askeri amaçlı istisnalar,
- Diğer istisnalar,

## 11.1 Mal ve hizmet ihracı

### 11.1.1 Doğrudan mal ihracı

Katma değer vergisi, ihracatın teşvik edilmesinde bir araç olarak kullanılmaktadır. Bu bağlamda, mal ve hizmet ihracı, katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu uygulamanın bir diğer gerekçesi de, mal ve hizmetlerin, faydalanıldıkları ülkede vergiye tabi tutulması şeklindeki uluslararası vergileme anlayışıdır. İhraç edilen mal ve hizmetler, onlardan yurt dışında faydalanılacak olması sebebiyle, yurt içinde vergi kapsamı dışında bırakılmıştır.

Ancak, Kanun koyucu, ihracatta katma değer vergisi istisnası uygulanabilmesi için, bazı şartların yerine getirilmiş olmasını aramaktadır. Buna göre

- Teslim, yurt dışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalıdır,
- Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yurtdışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.

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

#### 11.1.1.1 İhraç edilen mallarla ilgili olarak yüklenilen Katma Değer Vergisinin ihracatçıya iadesi

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

- İndirim yoluyla iade
- Nakden veya mahsuben iade

#### 11.1.1.2 İade talebinin yapılması

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 Gazetede yayımlanan 84 numaralı KDV Genel Tebliği ile yapılmıştır.

### 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,

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

Böyle bir durumda, 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.

### 11.1.3 Hizmet İhracı

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

- Hizmet yurt dışındaki müşteri için yapılmış olmalıdır.
- Fatura ve benzeri belge yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.
- Hizmetin bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.
- Hizmetten yurtdışında faydalanılmalıdır.

### 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 kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.

Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.

### 13. Vergi İndirimi

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

- Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini,
- İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini,
- 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 inci günü akşamına kadar bağlı bulunduğu vergi dairesine bir beyanname ile beyan edilir ve aynı ayın 26 ıncı günü akşamına kadar ödenir.

### 14. İndirilmeyecek Katma Değer Vergisi

- 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,
- 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,
- 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,
- Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,

## 15. Yürürlükteki Katma Değer Vergisi Oranları

Mal teslimlerine ve hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları, en son 30.12.2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Kararnamenin eki Karar ile belirlenmiştir. Söz konusu Karara göre Ocak/2008 itibarıyla KDV oranları aşağıdaki gibidir.

**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 üncü 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 uncu sırasında yer alan "kullanılmış" deyimini, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa 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 üncü ve 25 inci sıraları 1/1/2008 tarihinde, diğer hükümleri yayımını izleyen gün yürürlüğe girer.

## Yürütme

**MADDE 5-** (1) Bu Karar hükümlerini Maliye Bakanı yürütür.

### (I) SAYILI LİSTE

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 hülasesi, 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 Kararnameye 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 dölllenme için dondurulmuş hayvan spermaları,

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

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

"Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 pozisyonundaki binek otomobilleri ve esas itibarıyla 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 Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen katma değer



vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, bu araçları tesliminde bu Kararın 1 inci 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 Kanununun 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 m<sup>2</sup>'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 m<sup>2</sup>'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 m<sup>2</sup>'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri,

14- Cenaze hizmetleri.

## **(II) SAYILI LİSTE**

### **A) GIDA MADDELERİ**

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 çiğiti, 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) DİĞER MAL VE HİZMETLER**

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, vatka, keçe ile her nevi dantela, kordela, kordon ve işlemler,

5- Yukarıdaki 4 numaralı sırada yazılı mensucat, vatka, 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- İşlenmiş post, deri ve köseleler ile bunların taklitleri ve bunlardan mamul giyim eşyası (şapka, kemer, kravat, eldiven ve benzerleri dahil),

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 Yönetmeliğininin 64 üncü 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 inci 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 Hükmünde 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 yurtlarda 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- 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- Tıbbi cihazlar (Sağlık Bakanlığı tarafından yayımlanan "Tıbbi Cihaz Yönetmeliği", "Vücuda Yerleştirilebilir Aktif Tıbbi Cihazlar Yönetmeliği" ve "Vücut Dışında Kullanılan Tıbbi Tanı Cihazları Yönetmeliği" kapsamında tanımları verilen ve doğrudan sağlık hizmetleri ile veterinerlikte kullanılan cihazlar, bunların aksam ve parçaları) ile bunların kiralanması hizmetleri,

23- Küspe, 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 içeceklerle 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 Bakanlığından 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 mutad olan diğer hizmetler bu sıra kapsamında yer almakla birlikte bu şekilde belirlenen geceleme bedeli içinde sunulan alkollü içeceklerle 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)
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 yalıklar
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]

## VI. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

### 1. Özel Tüketim Vergisinin Konusunu Teşkil Eden İşlemler

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 itibarıyla 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 inci maddesinde, verginin konusuna giren malların bir defaya mahsus olmak üzere vergiyi 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 suretiyle 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 Kanunun 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 ayrılmakta olup, 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 suretiyle 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 suretiyle satışı verginin konusunu oluşturmaktadır. Bu listede, daha önce KDV oranlarına ilişkin 92/3896 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (III) sayılı listede yer aldığı için yükseltilmiş KDV oranı uygulanan mallar [ÖTV Kanunu'na ekli (II) sayılı listedeki taşıt araçları hariç] yer almaktadır. Bunlar; havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler, itriyat ve parfümeri ürünleri, kürkten giyim eşyası ve aksesuarlar, kristal sofraya 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.

### 2. ÖTV Kanunu'nda Yer Alan Tanımlar

Kanunda yer alan ifadelerden anlaşılması gerekenler Kanun'un 2. maddesinde ve genel tebliğlerde tanımlanmıştır.

### 3. Vergiyi Doğuran Olay

Özel Tüketim Vergisi'nde, 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.

Kısmı 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 komisyoncular veya konsinyi işletmeler tarafından 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.

ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listede yer alan malların 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu uyarınca el konulan veya 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinden, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından belirlenen zorunlu standartlara uymayanlarının rafinerilere teslim edilmesi halinde vergiyi doğuran olay, bu malların rafineriler tarafından tesliminde gerçekleşir ve verginin mükellefi bu teslimi gerçekleştirenlerdir.

#### **4. 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, aktive 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 veya ithal edenler ya da ÖTV uygulanmadan önce bu malların müzayede suretiyle satışını gerçekleştirenlerdir.



## 5. 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.

Bunun dışında, ÖTV Kanunu'nun 13 üncü 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 uğratan vergi kendilerinden vergi ziyası cezası uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir.

Kanun'un 13 üncü 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. Ayrıca ilk iktisabında istisna uygulanan bu malların istisnadan yararlanmayan kişi veya kuruluşlarca iktisabında, 1 seri numaralı ÖTV Genel Tebliği'nde açıklandığı şekilde verginin beyan edilip ödendiği de ayrıca aranacaktır. 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 uğratan 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 bulunmaktadır.

## 6. Özel Tüketim Vergisinin Matrahı

ÖTV Kanunu'nun 11 inci 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 nci 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.

## 7. Vergi Oranı / Tutarı

ÖTV Kanunu'nun 12 nci maddesinin 1 numaralı fıkrasında, ÖTV Kanunu'na ekli listelerde yer alan mallardan karşılığında 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.

06.01.2005 tarihli ve 2005/8392 sayılı Karar gereğince 03.01.2005 tarihinden geçerli olmak üzere, ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların ÖTV Kanunu'nun 8/1 inci maddesi uyarınca tesliminde birimi itibarıyla vergi tutarı 0,0500 YTL olarak uygulanacak olup bu tutarın 0,0350 YTL'si tecil edilecektir.

30/11/2002 tarihli ve 2002/4930 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Karar'ın 4 üncü maddesi uyarınca ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların, aynı cetveldeki malların imalinde kullanılmak üzere tesliminde imal edilen ürünün tabi olduğu ÖTV tutarının uygulanması öngörülmüştür.

2006/10798 sayılı B.K.K. uyarınca 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 2710.19.61.00.00, 2710.19.63.00.00, 2710.19.65.00.00 ve 2710.19.69.00.00 G.T.İ.P numaralı malların, ihraç edilecek elektrik üretiminde kullanılmak üzere tesliminde özel tüketim vergisi tutarı sıfıra indirilmiştir.

5/6/2006 tarih ve 2006/11202 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1 inci maddesi ile, 4760 sayılı ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 3824.90.99.90.54 G.T.İ.P. numaralı "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, 2710.19.41.00.19, 2710.19.45.00.11 ve 2710.19.49.00.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alan mallar ile harmanlanmak üzere, 4/12/2003 tarih ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununda tanımlanan "Rafinerici" ve "Dağıtıcı" firmalara tesliminde, ÖTV tutarı sıfıra indirilmiştir.

Söz konusu Kararname'nin 2 nci maddesi ile de, ÖTV Kanununa 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 G.T.İ.P. numaraları ile yer alan mallar için belirlenen ÖTV tutarlarının, bu mallara yalnızca Türkiye'de üretilen tarım ürünlerinden elde edilen 3824.90.99.90.54. G.T.İ.P. numaralı "biodizel" in karıştırılmış olması halinde, karıştırılan malın miktarının karışım miktarına oranı kadar eksik uygulanacağı öngörülmüş ve bu orana göre belirlenen vergi tutarlarının, 3824.90.99.90.54. G.T.İ.P. numarasında yer alan biodizeli ihtiva etmeyen 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.19, 2710.19.45.00.11 ve 2710.19.49.00.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alan mallar için belirlenmiş olan vergi tutarlarının % 98'inden az olamayacağı belirtilmiştir. Sözü edilen Kararname'nin 3 üncü maddesinin verdiği yetki uyarınca söz konusu uygulamanın usul ve esasları (13) seri nolu ÖTV Genel Tebliği ile düzenlenmiştir.

## 8. Vergilendirme Dönemi ve Beyan

Kanun'un 14 üncü 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 üncü 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 uncu 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 inci 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 beyanname matrah olarak tahakkuk ettirilen vade farkının yazılacağı tabiidir.

Öte yandan, ÖTV Kanunu'nun 14 üncü maddesinin 5 numaralı fıkrasının Maliye Bakanlığına 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 inci maddeleri uyarınca satışından doğan verginin, takvim yılının birer aylık dönemleri itibarıyla, takip eden ayın 15 inci 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'nın 30 Haziran 2007 tarihinde Resmi Gazete'de yayımladığı (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.

#### 9. ÖTV'nin Fatura ve Benzeri Belgelerde Gösterilmesi

ÖTV Kanunu'nun 15 inci maddesi hükmü uyarınca, vergiye tabi işlemlere ait ÖTV, düzenlenecek fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilecektir. Örneğin vergisiz satış fiyatı 260,00 YTL olan bir malın faturası aşağıdaki şekilde düzenlenecektir.

Satış Bedeli : 260,00 YTL

ÖTV (% 6,7) : 17,42 YTL

Toplam : 277,42 YTL

KDV (% 18) : 49,94 YTL

Genel Toplam : 327,36 YTL

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 DAHİLDİR" 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.

(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 yapıldıktan, kayıt ve tescili tarihinde geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınır.

Yeni Türk Lirası ile ilgili yasal düzenlemelerin yer aldığı 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.

## 10. Özel Tüketim Vergisinde İstisnalar

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.

### 10.1 Mal İhracı

ÖTV kapsamına giren malların ihracat teslimleri, Kanun'un 5 inci 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.

#### 10.1.1 ÖTV Mükelleflerinin İhracat Teslimleri

Yurt dışındaki müşterilere teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nden 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.

#### 10.1.2 ÖTV Ödenerek Satın Alınan Malların İhracı

ÖTV Kanunu'nun 5 inci 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 Bakanlığına 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.

- 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.

### **10.2 Diplomatik istisna**

ÖTV Kanunu'nun 6 ncı maddesi ile Kanuna 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.

### 10.3 Diğer istisnalar

#### 10.3.1 (I) Sayılı Listeye İlişkin İstisnalar

##### 10.3.1.1 Askeri Amaçlı İstisna

ÖTV Kanunu'nun 7 nci 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.

##### 10.3.1.2 Petrol Arama ve İstihsal Faaliyetlerinde İstisna

(I) sayılı listede yer alan malların, Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve istihsal faaliyetinde bulunan kuruluşlara teslimi, Kanun'un 7 nci 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 Kanununun muhafaza ve ibrazla ilgili hükümlerine uygun olarak saklayacaklardır.

##### 10.3.1.3 Bazı Bedelsiz Teslimlerde İstisna

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.

##### 10.3.1.4 Bazı Motorin Teslimlerinde İstisna

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na 27/4/2006 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 G.T.İ.P. numaralı malların; 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulu'na 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 26/6/2006 tarih ve 2006/10784 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1 inci maddesi ile söz konusu istisnanın; Ambarlı, Gürbulak, Çanakkale Kepez,

Çeşme, Pendik, İpsala, Tekirdağ, Kapıkule ve Hamzabeyli Sınır Kapılarındaki gümrüklü sahalarda uygulanacağı belirtilmiştir.

### **10.3.2 (II) Sayılı Listeye İlişkin İstisnalar**

#### **10.3.2.1 Malul ve Engellilere Mahsus Taşıtların İstisnası**

Kanun'un 7 nci maddesinin 2 numaralı fıkrası ile (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallardan,

i) 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 G.T.İ.P numaralarında yer alanların, sakatlık derecesi %90 veya daha fazla olan malul ve engelliler tarafından,

ii) 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 G.T.İ.P numaralarında yer alanların, bizzat kullanma amacıyla sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malul ve engelliler tarafından,

5 yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı vergiden istisna edilmiştir.

#### **10.3.2.2 Türk Hava Kurumu'nun Alımlarında İstisna**

Kanun'un 7 nci 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 alan Kuruma teslim edecek kişi veya kuruluşlar ile ithalatı gerçekleştirecek gümrük idaresi ÖTV uygulamaksızın işlem yapacaktır.

### **10.3.3 (IV) Sayılı Listeye İlişkin İstisnalar**

#### **10.3.3.1 Güvenlik Kuruluşlarının Silah Alımlarına İlişkin İstisna**

(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 nci maddesinin 4 numaralı fıkrası ile vergiden istisna edilmiştir.

#### **10.3.3.2 Kamu Kurumlarına Bedelsiz Teslimlerde İstisna**

Kanun'un 7 nci 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.

### **10.4 İthalat İstisnaları**

ÖTV Kanunu'nun 7 nci maddesinin 6 numaralı fıkrasında, Gümrük Kanunu'nun 167 nci 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.

### **11. 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.

### 11.1 (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelindeki Mallara Ait Verginin Tecili ve Terkini

Kanun'un 8 inci 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, Kanunun 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 yaptırılmaları halinde de ÖTV Kanununun 8/1. maddesinde yer alan tecil-terkin uygulamasından yararlanabileceklerdir.

ÖTV Kanunu'nun 10 uncu 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 Kararına 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, (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan mallardan son iki yılda satın aldığı veya ithal ettiği miktarın tamamını (I) sayılı listede yer alan mallar dışındaki malların imalinde kullandığına dair vergi inceleme raporu veya yeminli mali müşavir üretim raporu bulunan mükellefler, yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanan teminat miktarının % 5'i tutarında teminat vererek tecil işlemini yaptırabileceklerdir.

c) Tecil edilen tutar için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48 inci maddesinde öngörülen tecil faizi hesaplanmayacaktır. Bu kapsamda malın teslim edildiği dönem beyannamesine alıcının verdiği "Talep ve Taahhütname" ile sanayi sicil belgesinin, 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 edilmesine 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'nin ekinde bir örneği bulunan formu vermek suretiyle beyan etmesi halinde, gümrük idaresi tarafından, Bakanlar Kurulunun 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 aybaşından 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 beyanamesine yukarıda belirtilen "Talep ve Taahhütname" ile sanayi sicil belgesinin onaylı örneği eklenecektir. Bu beyan üzerine Bakanlar Kurulu Kararına 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 içerisinde 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 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 aybaşından itibaren 12 ay içinde imalatta kullanıldığının yukarıda belirtilen sürelerde YMM üretim raporuyla tevsik edilmemesi halinde, vergi dairesince 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 dairesince 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 sevk gerektiren tecil işlemlerinin terkinin inceleme sonuçlanmadan yerine getirilmeyecektir.

## 11.2 İhraç Kaydıyla Teslimlerde Verginin Tecili ve Terkini

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 inci 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 dairesi 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 ihracatının 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 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte ÖTV mükellefinden tahsil edilecektir. Ancak ihracatın Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle süresinde gerçekleşmemiş olması halinde, tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanun'un 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

## 12. Özel Tüketim Vergisinin İndirimi

ÖTV Kanunu'nun 9 uncu 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 nci maddesinin 3 numaralı fıkrasının (a) bendi hükmü uyarınca ÖTV hesaplanmayacağından, imal edilen madeni yağın tesliminde ödenecek ÖTV'den bir indirim yapılması söz konusu olmayacaktır.

## 13. Fazla veya Yersiz Ödenen Özel Tüketim Vergisinin Düzeltilmesi

ÖTV Kanunu'nun 15 inci maddesinde, vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya bu Kanun kapsamına giren vergiyi fatura veya benzeri belgelerde göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür belgelerde ÖTV gösterenlerin, söz konusu vergileri beyan ve ödemekle mükellef oldukları hükme bağlanmıştır. Aynı şekilde Kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir tutarı fatura ve benzeri belgelerde gösteren mükellefler de bu belgelerde gösterilen vergi tutarını beyan etmek ve ödemek zorundadırlar.

Kanun'un 15 inci 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, işlem den 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. 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 Kanununa göre bu vergiye muhatap olana iade edilecektir.

## 14. 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 tescilli 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 geçmeyecek sürücüsü sırasından başka oturma yeri veya sürücüsü dışında yanda pencereleri bulunan açık kasalı ve motor silindiri 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.

## VII. DAMGA VERGİSİ

### 1. Konu

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer alan kağıtlar, Damga Vergisi'nin konusunu oluşturmaktadır.

Damga Vergisi Kanunu'nda kağıt kavramı;

- Yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile
- Elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler olarak tanımlanmıştır.

### 2. Mükellef

Damga Vergisi'nin mükellefi, kağıtları imza edenlerdir. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların Damga Vergisi'ni kişiler öder.

### 3. Kağıt Nüshalarının Birden Fazla Olması

Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshası ayrı ayrı, aynı miktar veya nispette Damga Vergisi'ne tabidir.

Poliçe ve emre yazılı ticari senetlerin yalnız tedavüle çıkarılan nüshaları vergiye tabi tutulur.

### 4. Bir Kağıtta, Birden Fazla Akit ve İşlem Bulunması

Bir kağıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde, bunların her biri ayrı ayrı Damga Vergisi'ne 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.

### 5. Birden Fazla İmzalı 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.

### 6. Belli Para Gösterme Mecburiyeti

- Cari hesap şeklinde açılan kredilere ilişkin kağıtlar,
- Her türlü ikrazata ait taahhüname ve mukavelenamelerle bunların temlik, yenileme, devir ve değiştirilmesine ilişkin kağıtlar
- Matlupların devir ve temlikine ilişkin kağıtlar

ikraz veya temlik edilen miktarı ya da azami miktarı ihtiva etmek zorundadır.

### 7. İstisnalar

Damga Vergisi'nden istisna kağıtlar, Kanuna 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 Vergisi'nden istisnadır.

## 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.

## 9. Yabancı Para Üzerinden Düzenlenen Kağıtlar

Düzenlenme tarihindeki TCMB döviz satış kuru esas alınarak damga vergisi matrahı hesaplanır.

## 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 01.01.2008 tarihinden itibaren 1.015.093,00 YTL'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.

## 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.

### 11.1 Basılı Damga Konulması Şekliyle Ödeme

Aşağıda yazılı kağıtlar basılı damga konulması suretiyle ödenebilir.

- Makbuz ve ibra senetleri
- Faturalar
- Ulaştırma ile ilgili kağıtlar
- Elektrik, havagazı, telefon ve su abonman mukavelenameleri
- Maliye Bakanlığı'nın müsaadesi alınmak suretiyle, vergiye tabi diğer kağıtlar.

### 11.2 Makbuz Verilmesi Şekliyle Ödeme

Bu kanunda gösterilen haller dışında, Damga Vergisi makbuz karşılığında ödenir.

### 11.3 İstihkaktan Kesinti Şekliyle Ödeme

Genel ve katma 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,

- Bu ödemelerin yapılması,
- Avans suretiyle ödemelerde avansın itası,

Sırasında ilgili daire ve müesseseler tarafından istihkaklardan kesinti yapılması şekliyle ödenmesine Maliye Bakanlığınca izin verilebilir.

### 12. Döviz Kazandırıcı Faaliyetler

Döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisinden müstesnadır.

Döviz kazandırıcı faaliyetlerin kısmen veya tamamen gerçekleştirilmemesi halinde, gerçekleşmeyen kısma ait alınmayan damga vergisi, mükelleflerden, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ceza ve gecikme faizi ile birlikte geri alınır.

Yukarıda belirtilen hususlarda damga vergisi istisnası uygulamak suretiyle işlem yapan kuruluşlar, istisnaya konu işlemin mahiyeti ile alınmayan vergi tutarını, işlemin yapıldığı tarihi takip eden otuz gün içinde ilgililerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

Döviz kazandırıcı faaliyetin gerçekleşmediğinin tespit edildiği tarihi takip eden otuz gün içinde, bu durumu vergi dairesine bildirmeyen kuruluşlar damga vergisi, ceza ve gecikme faizinin ödenmesinden ilgililerle birlikte müteselsilen sorumludurlar.

Döviz kazandırıcı faaliyetle ilgili istisnanın kapsamına ilişkin açıklamalara "1 Seri No'lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ"de yer verilmiştir.

### 13. Yürürlükteki Damga Vergisi Tutarlarına İlişkin Tablolar

Damga Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 30'uncu 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 yarısına 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.

2008 yılında uygulanacak damga vergisi tutarları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

<b>2008 YILINDA UYGULANACAK DAMGA VERGİSİ ORAN VE TUTARLARI</b>	
<b>1 SAYILI TABLO</b>	
<b>Damga Vergisine Tabi Kağıtlar</b>	
<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. (5615 sayılı Kanun'un 15. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük 04.04.2007) İkinci el araç satış sözleşmeleri	Binde 1,5
<b>A. Belli parayı ihtiva etmeyen kağıtlar:</b>	
1. Tahkimnameler	22,70 YTL
2. Sulhnameler	22,70 YTL
3. Turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleri (Belli parayı ihtiva edenler dahil)	126,80 YTL
<b>II. Kararlar ve mazbatalar</b>	
1. Meclislerden, resmi heyetlerden ve idari davalarla ilgili olmayarak Danıştaydan verilen mazbata, ilam ve kararlarla hakem kararları	
a) Belli parayı ihtiva edenler	Binde 7,5
b) Belli parayı ihtiva etmeyenler	22,70 YTL
2. İhale kanunlarına tabi olan veya olmayan daire ve kurumların yetkili organlarıncaya verilen her türlü ihale kararları	Binde 4,5
(Maliye Bakanlığının 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)	8,10 YTL
ab) Rehin senedi (Varant)	4,90 YTL
ac) İyda senedi	1,00 YTL
ad) Taşıma senedi	0,50 YTL
b) Konşimentolar	4,90 YTL
c) Deniz ödöncü senedi	Binde 7,5
d) İpotekli borç senedi, irat senedi	Binde 7,5
2. Ticari belgeler	
a) Menşe ve Mahreç şahadetnameleri	8,10 YTL
b) Resmi dairelere ve bankalara ibraz edilen bilançolar ve işletme hesabı özetleri	
ba) Bilançolar	17,50 YTL
bb) Gelir tabloları	8,60 YTL
bc) İşletme hesabı özetleri	8,60 YTL
c) Barnameler	1,00 YTL
d) Tasdikli manifesto nüshaları	3,60 YTL
e) Ordinolar	0,50 YTL
f) Gümrük idarelerine verilen özet beyan formları	3,60 YTL
<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) 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 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 beyannamelerinde yazılı her gönderi maddesi için	0,50 YTL
b) Vergi beyannameleri	
ba) Yıllık gelir vergisi beyannameleri	22,70 YTL
bb) Kurumlar vergisi beyannameleri	30,30 YTL
bc) Katma değer vergisi beyannameleri	15,10 YTL
bd) Muhtasar beyannameler	15,10 YTL
be) Diğer vergi beyannameleri (damga vergisi beyannameleri hariç)	15,10 YTL
c) Gümrük idarelerine verilen beyannameler	30,30 YTL
d) Belediye ve il özel idarelerine verilen beyannameler	11,20 YTL
e) Sosyal güvenlik kurumlarına verilen sigorta prim bildirgeleri	11,20 YTL
3. Tabloda yazılı kağıtlardan aslı 1,00 Yeni Türk Lirasından fazla maktu ve nispi vergiye tabi olanların resmi dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercüme	0,50 YTL

## VIII. HARÇLAR KANUNU

### 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:

1. Yargı harçları
2. Noter harçları
3. Vergi Yargısı harçları
4. Tapu ve Kadastro harçları
5. Konsolosluk harçları
6. Pasaport, ikamet tezkeresi, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları
7. Gemi ve liman harçları
8. İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları
9. 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.

### 2. Yürürlükteki Harçlara İlişkin Tablolar

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 Kanuna 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 itibarıyla 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.

2008 yılında uygulanacak harç tutarları, aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

2008 YILINDA UYGULANACAK HARÇ ORAN VE TUTARLARI	
(1) SAYILI TARİFE	
<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	6,60 YTL
2. Asliye mahkemelerinde, idare mahkemelerinde	14,00 YTL
3. (5035 sayılı Kanununun 34 üncü 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.)	21,40 YTL
<b>II. Celse Harcı:</b>	
(Taraflar veya vekilleri tarafından ertelenmelerine sebebiyet verilen celselerden.)	
1. Sulh mahkemeleri:	
a) Konusu belli bir değerle ilgili davalarda dava konusu miktardan (8,10 YTL'den aşağı olmamak üzere)	Binde 1,8



b) Belli bir değer bulunmayan davalarda	8,10 YTL
2. Asliye mahkemelerinde, idari yargı mercilerinde (14,00 YTL'den az olmamak üzere)	Binde1,8
<b>III. Karar ve ilam harcı:</b>	
1. Nispi harç:	
a) Konusu belli bir değerle ilgili bulunan davalarda esas hakkında karar verilmesi halinde hüküm altına alınan anlaşmazlık konusu değer üzerinden Bakanlar Kurulu, dava çeşitleri itibarıyla 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 Kanunun 34 üncü 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 Kanunun 32. maddesiyle eklenen hüküm.Yürürlük:6.3.2007) Konusu belli bir değerle ilgili bulunan davalarda ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 38/A maddesinin birinci fıkrasında tanımlanan konut finansmanından kaynaklanan alacaklar ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığının rehlinle temin edilmiş alacaklarının takibinde, ihalenin feshi talepleri ile ilgili olarak esas hakkında karar verilmesi halinde hüküm altına alınan anlaşmazlık konusu değer üzerinden)	Binde 54
Bakanlar Kurulu, dava çeşitleri itibarıyla 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 (14,00 YTL'den) aşağı olamaz.	
<b>2. Maktu harç:</b>	
a) 1'inci fıkra dışında kalan davalarla, taraf teşkiline imkan bulunmayan davalarda verilen esas hakkındaki kararlarla, davanın reddi kararı ve icra tetkik mercilerinin 1'inci fıkra dışında kalan kararlarında	14,00 YTL
b) (5035 sayılı Kanunun 34 üncü 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	28,90 YTL
c) (5035 sayılı Kanunun 34 üncü 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	22,90 YTL
d) Tespiti delail, ihtiyati haciz ve ihtiyati tedbir kararlarında	22,90 YTL
<b>B) İcra ve iflas harçları:</b>	
<b>I. İcra harçları:</b>	
1. İcraya başvurma harcı	14,00 YTL
2. Değeri belli olmayan icra takiplerinde, icranın yerine getirilmesi harcı	14,00 YTL
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 rehlinli 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 Kanununun 125'inci	Yüzde 1,8

maddesinin 3 üncü fıkrası gereğince ödenen paralardan	
f) Gayrimenkullerin ve gemilerin tahliye ve tesliminde:	
aa) İcra emrinin tebliği üzerine tahliye olduğu 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 Kanununun 32. maddesiyle eklenen hüküm. Yürürlük: 6.3.2007) 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 38/A maddesinin birinci fıkrasında tanımlanan konut finansmanından kaynaklanan alacaklar ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığının rehinele 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)	9,80 YTL
<b>II. İflas harçları:</b>	
1. Maktu harç:	
İflasin açılması veya konkordato isteği ve masaya katılma harcı	22,90 YTL
2. Konunun değeri üzerinden harç:	
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	102,70 YTL
b) Şahıs şirketlerine ait işletmelerde	294,30 YTL
c) Sermaye şirketlerine ait işletmelerde	663,00 YTL
2. Temsile yetkili kılınan kimselerin tescil ve ilanında (Her kişi için):	
a) Gerçek kişilere ve kooperatiflere ait işletmelerde	51,00 YTL
b) Şahıs şirketlerine ait işletmelerde	73,10 YTL
c) Sermaye şirketlerine ait işletmelerde	161,50 YTL
3. Ticaret siciline tescil edilmiş olan vakalardaki değişikliklerin tescilinde: (Ticari işletme rehni ile ilgili vakalar dahil) (Muhteva ile ilgili bulunmayan düzeltmelerden harç alınmaz.)	
a) Gerçek kişilere ve kooperatiflere ait işletmelerde	51,00 YTL
b) Şahıs şirketlerine ait işletmelerde	73,10 YTL
c) Sermaye şirketlerine ait işletmelerde	161,50 YTL
4. Kayıt silinmesinde: (Ticari işletme rehni kaydının silinmesi dahil)	
a) Gerçek kişilere ve kooperatiflere ait işletmelerde	20,00 YTL
b) Şahıs şirketlerine ait işletmelerde	28,90 YTL
c) Sermaye şirketlerine ait işletmelerde	51,00 YTL
Şubelerin herbiri (Yabancı müesseselerin Türkiye'deki şubeleri dahil) 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)	5,20 YTL
2. Tasdiknamelerden (Ticaret Sicili Tüzüğü Madde: 11/2, 104, 105)	17,10 YTL
<b>D) Diğer yargı harçları (Müşterek kısım):</b>	
<b>I. Suret harçları:</b>	
a) İlamın her sayfasının suretinden (Tasdikli fotokopiler dahil)	1,00 YTL
b) Mahkeme ve merci zabıtnameleri ve diğer evrakın beher sayfasının suretlerinden (Tasdikli fotokopiler dahil)	1,00 YTL
c) Avukatların tasdik ettiği vekaletname suretlerinden (Tasdikli fotokopiler dahil)	2,30 YTL
d) Sulh hakimi tarafından tasdik edilen vekaletname suretlerinden (Tasdikli fotokopiler dahil)	2,30 YTL
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 (8,10 YTL'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	21,40 YTL
c) İflas dairesi tarafından tutulacak defterlerden	21,40 YTL
<b>IV. Miras işlerine ait harçlar:</b>	
Terekenin tahrir ve tespiti, mirasın taksimi, tasfiyesi ve idaresinde, bunların konusunu teşkil eden değerler üzerinden (Miras idaresinde her sene ve kesirler için harç alınır.)	Binde 3,6
<b>V. Vasiyetname tanzimine ait harçlar:</b>	
Medeni Kanununun 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	28,90 YTL

**(2) SAYILI TARİFE**

<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 (28,90 YTL)'den az, (14.745,40 YTL)'den çok olamaz.	
2. Emanet harçları:	
Saklanmak üzere noterlere tevdi edilen değeri belli emanetlerden	Binde 1,8
Harç miktarı (2,30 YTL'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:	0,26 YTL
Konşimento yazılmasında eşyanın her gayrisafı tonundan	
<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	4,60 YTL
2. Her nevi tebliğ (6830 sayılı Kanun hükümleri muvacehesinde noterlerce muhataba yapılacak tebliğler dahil) ihbar, ihtar ve protestolardan muhataba tebliğ edilecek beher nüsha için	8,10 YTL
3. Vekaletnameler:	
a) Özel vekaletnamelerde beher imza için	3,90 YTL
b) Genel vekaletnamelerde beher imza için	6,00 YTL
4. Defter tasdiki:	
a) Açılış, ara ve kapanış tasdik ve şerhleri (Beher defter için):	
aa) İşletme defteri ve diğer her türlü defterler	11,20 YTL
bb) Serbest meslek kazanç defteri	14,00 YTL
cc) Bilanço esasına göre tutulan defterler	14,00 YTL
b) Açılış tasdiklerinde sayfaların mühürlenmesi:	
100 sayfaya kadar (100 dahil)	3,80 YTL
100 sayfadan yukarı beher 50 sayfa ve fazlası için	3,80 YTL
(5035 sayılı Kanununun 35 inci maddesi ile eklenen bent. Yürürlük :1.1.2004) Ticaret sicili memurluklarınca yapılacak defter tasdiki işlemlerinden yukarıda belirtilen harçlar aynen	

alınır.	
5. Suretler ve tercümele:	
a) İlgililere veya ibraz edenlere verilecek her türlü mukavele, senet, yazılı kağıt ve kayıt suretlerinin ve fotokopilerinin beher sayfasından	1,00 YTL
b) Tercüme suretleri ve yabancı dille yazılmış kağıtların suretleri ve tercümeleleri beher sayfasından (Fotokopiler dahil)	2,30 YTL
6. Saklanmak üzere noterlere tevdi olunan ve değeri belli olmayan emanetlerle vasiyetnameler her yıl için (Yıl kesirleri tam sayılır)	8,10 YTL
7. Tespit ve tutanak harçları: Mukavelename, senet veya yazılı kağıtların veya bir şeyin veya bir yerin hal ve şeklinin ilgili şahısların hüviyet ve ifadelerinin tespiti	8,10 YTL
8. Piyango, seçim ve toplantılarda hazır bulunmaktan alınacak harçlar: Davet üzerine piyango ve hususi müesseselerin kur'a, seçim ve toplantılarında hazır bulunarak düzenlenecek tutanaklarda	146,80 YTL
9. Düzeltme harcı: Evvelki işin mahiyet ve değeri değişmemek şartıyla yapılacak düzeltmelere ait beyannamelerden beher imza için	1,80 YTL
10. Mukavele feshi harcı: Değeri belli bir borç veya bir taahhüdün ikrarını tazammun etmeyen mukavelelerin feshinde beher imza için	1,80 YTL
11. Belli bir meblağı ihtiva etmeyen umumi ibra, umumi makbuz, tahkimname, ölüme bağlı tasarruf senet ve mukaveleleri, ölünceye 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	28,90 YTL

### (3) SAYILI TARIFE

<b>Vergi yargısı harçları:</b> 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	14,00 YTL
b) Danıştaya başvurma	28,90 YTL
<b>II. Nispi harçlar:</b>	
a) Vergi mahkemesi ile bölge idare mahkemesi kararlarında: Tarhiyata ve ceza kesme işlemlerine karşı mükellefin dava açması üzerine vergi mahkemesinin nihai kararları ile bölge idare mahkemesinin kararlarında, karar altına alınan uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezaların toplam değer üzerinden (14,00 YTL'den) az olmamak üzere	Binde 3,6
b) Danıştay kararlarında: Karar altına alınan uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezaların toplam değeri üzerinden (28,90 YTL'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 tarhiyat veya ceza kesme ve diğer işlemlerle ilgili:	
a) Vergi mahkemesi ve bölge idare mahkemesi kararlarında	14,00 YTL
b) Danıştay kararlarında	28,90 YTL
c) Bölge idare mahkemesi ve Danıştayın yürütmenin durdurulması kararlarında	28,90 YTL
IV- Suret harçları: Tarafların isteği üzerine verilecek karar suretleri için karar suretinin her sayfasından (Fotokopiler dahil)	0,80 YTL

**(4) SAYILI TARİFE**

**Tapu ve Kadastro işlemlerinden alınacak harçlar:**

**I. Tapu işlemleri:**

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	Binde 1260
3. Gayrimenkullerin ve mülkiyetten gayri ayni hakların, kanuni ve mansup mirasçılara intikalinde, bağışlamadan rücularda ve vasiyetlerin infazında veya piyango ve ikramiye suretiyle iktisabında kayıtlı değer üzerinden	Binde 9
4. Gayrimenkullerin ve mülkiyetten gayri ayni 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
b) Terekeye dahil gayrimenkullerin kanuni ve mansup mirasçılar arasında aynen veya ifrazen yapılacak taksimi ile imar 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: Medeni Kanunun 921'inci maddesi (22/11/2001 gün ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 1011 inci maddesi) gereğince yapılacak tescillerde kayıtlı değer üzerinden	Binde 1,8
9. Mal birliği ve mal ortaklığının, mukaveleden mütevellit şüfa, 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 Bakanlığının görüşü alınarak Maliye Bakanlığınca 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 bildirimiminin 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 şüfa hakkı sahibi tarafından ilama müsteniden iktisabında, kayıtlı değer üzerinden	Binde 18
c) (a) fıkrası dışında kalan her nevi cins ve kayıt tashihiinde emlak vergisi değeri	

üzerinden	Onbinde 5
14. Tapu harcı mevzuuna giren işlemlerle ilgili tescil ve şerhlerin terkininden	9,80 YTL
15. Yapı kooperatiflerinin ortaklarına dağıtacağı gayrimenkullerin ortaklar adına tescilinde kayıtlı değer üzerinden	Binde 1,8
16. Gayrimenkullere ait haritaların kopyalarının verilmesinde her parsel için	20,00 YTL
17. İlgililerin isteği üzerine gayrimenkullere ait verilecek kayıt örneklerinin her birisiyle çıkarılacak belge örneklerinin beher sayfasından (Fotokopiler dahil)	3,80 YTL
18. Taksim hakkının bertaraf edilmesinde bunun beyanlar hanesine işlenmesinde gayrimenkulün kayıtlı değeri üzerinden	Binde 9
19. Muvazaa tarihiyle vaki tescillerin hükmen düzeltilmesinde kayıtlı değer üzerinden	Binde 108
20.a) Gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölüncüye 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 şuyun izalesi hallerinde satış bedeli, istisnalarla takdir edilen bedel üzerinden) devir eden ve devir alan için ayrı ayrı	Binde 15
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 Bakanlığınca 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
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
d) Gayrimenkul hükmündeki daimi ve müstakim hakların tesis ve devri için ödenen bedel üzerinden (5615 sayılı Kanununun 16 ıncı maddesi ile değıştirilen 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
e) Gayrimenkul üzerine irtifak hakkı tesis ve devrinde (634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununa göre yapılan kat irtifakları hariç olmak üzere) tesis ve devir için ödenen bedel üzerinden devir alan için	Binde 15
f) İvaz karşılığında kuru mülkiyet iktisabında devir bedeli üzerinden devir eden ve devir alan için ayrı ayrı	Binde 15
Yukarıdaki (e) fıkrasında yer alan intifa hakkı ile (f) fıkrasında yer alan kuru mülkiyetin değerleri bu Kanununun 64'üncü 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 tespit edilmiş bulunanlara ait gayrimenkullerin kadastrolanmasında veya tapulanmasında,	Binde 5,4
b) Tapuda murisi veya kendisi adına kayıtlı olup da kadastroda beyanname vermeyenlere, tapulamada tespit edilmiş bulunmayanlara ait gayrimenkullerin kadastrolanması veya tapulanmasında,	Binde 9
c) Aslen senetsiz gayrimenkullerin zilyedi adına kadastrolanması veya tapulanmasında, beyanname verenler ile tespit edilmiş bulunanlardan,	Binde 7,2
d) Aslen senetsiz gayrimenkullerin zilyedi adına kadastrolanması veya tapulanmasında, beyanname vermeyenler ile tespit edilmiş bulunmayanlardan,	Binde 10,8
(Yukarıdaki fıkralar gereğince ödenecek harç miktarı her parsel için	

8,10 YTL'den aşağı olamaz.)
Tapu ve kadaströ işlemlerinde de nispi harçların en az miktarı (8,10 YTL)'dir.
Kadaströ işlemlerinin yenilenmesinden harç alınmaz.
Bu tarifinin 13 numaralı bendinin (a) ve (c) fıkralarında belirtilen işlemlerden (4751 sayılı Kanunun 6/C maddesi ile değişen ibare. Yürürlük:9.4.2002) emlak vergisi bildirim verilmesini gerektirenlerin 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununda yazılı bildirim verme süresi sonuna kadar tapuda gösterilmemesi halinde harç % 50 fazlasıyla alınır.

**(5) SAYILI TARİFE**

<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 YTL'ye kadar olan kısmından (0,05 YTL dahil)	Binde 36
b) 0,05 YTL'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 tonilatostundan	
	0,50 YTL
2. Ticaret eşyası manifestolarının tasdikinde eşyanın beher gayrisafi tonundan	
	0,26 YTL
3. Sıhhiye patentası verilmesi veya vizesi, beher rüsum tonilatostundan	
	0,26 YTL
<b>III. Maktu harçlar:</b>	
1. Gemi jurnalinin tasdiki:	
a) Jurnalın tasdiki	43,60 YTL
b) Jurnalı sayfa ilavesi	17,10 YTL
2. Vizeye tabi olan yabancı hava ticaret ve gezinti gemilerinin vizeleri	
	176,40 YTL
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)	
	17,10 YTL
b) İmza ve mühürlerin metne şamil olmak üzere tasdiki (Fotokopiler dahil)	
	34,60 YTL
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)	
	17,10 YTL
5. İdari hususlara ait beyanname, ilmühaber, tutanaklar ve şerhler:	
a) Birinci sayfa için	17,10 YTL
b) Birinci sayfadan sonraki her sayfa için	8,10 YTL
6. Gerçek ve tüzel kişilerin isteği üzerine:	
a) Türk Kanunlarının bir veya birkaç maddesinin aynının verilmesi (Beher sayfa için)	
	28,90 YTL
b) Bunların tercümesinin tasdiki (Beher sayfa için)	
	58,50 YTL
7. Terekenin mühürlenmesi	
	43,60 YTL
8. Bilirkişi tayini ve bilirkişi raporlarının tasdiki	
	25,90 YTL
9. Bu tarife ile noter harçlarına ait (2) sayılı tarifede zikredilmeyen hukuk işlerine ait diğer yazılı kağıtlar ve kararlar	
	17,10 YTL
10. Bu tarifede sayılan yazılı kağıt ve işlemlerin konsoloshane haricinde düzenlenmesi ve icrasından asıl harca ilave olarak	
	43,60 YTL

(6) SAYILI TARİFE

**Pasaport, vize, ikamet tezkeresi, Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları ve yabancılara verilecek çalışma izin belgesi harçları:**

**I. Pasaport Harçları:**

1. Umuma mahsus münferit ve müşterek pasaportlar:  
(Konsolosluklarca verilen pasaportlar dahil)

6 aya kadar olanlar	102,40 YTL
1 yıl için olanlar	146,30 YTL
2 yıl için olanlar	246,80 YTL
3 yıl için olanlar	353,00 YTL
3 yıldan fazla süreli olanlar	500,30 YTL

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 Kanununun 18 inci 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.

**II. Vize müracaat ve vize harçları:**

1. Giriş vizeleri:

a) Tek giriş	176,00 YTL
b) Müteaddit giriş	589,10 YTL

2. Transit vizeleri

a) Tek transit	176,00 YTL
b) Çift transit	353,00 YTL

(Müşterek pasaportlarda her şahıs için 1 ve 2 nci 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	294,10 YTL
---	------------

**III. Yabancılara verilecek ikamet tezkeresi ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları:**

1. İkamet tezkeresi

1 aya kadar her gün için (Bu tutar ilk ay için tezkere başına 12,50 YTL'dan az, 63,30 YTL'den çok olamaz.)	6,80 YTL
1 aydan sonraki her ay için	42,10 YTL

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	102,40 YTL
--	------------

**IV. Yabancılara Verilecek Çalışma İzin Belgeleri:**

1. Süreli Çalışma İzin Belgesi:

a) 1 yıla kadar (1 yıl dahil)	90,30 YTL
b) 3 yıla kadar (3 yıl dahil)	271,60 YTL

Süre uzatımları da aynı miktarda harca tabidir.

2. Süresiz Çalışma İzin Belgesi	452,90 YTL
---------------------------------	------------

3. Bağımsız Çalışma İzin Belgesi	906,30 YTL
----------------------------------	------------

Çalışma izin belgesi harçlarının tespitine, karşılıklılık ilkesi esası göz önünde tutularak Dışişleri Bakanlığı yetkilidir.

(7) SAYILI TARİFE

**Gemi ve Liman Harçları**



<b>I. Gemi sicil işlemleri:</b>	
1. Gemi tasdiknameleri, beher rüsum tonilatostundan: (87,70 YTL' den az 5.897,90 YTL' den çok olamaz.)	0,11 YTL
2. Gemi siciline kayıtlı gemilerin ivaz karşılığında temlikinde veya muvazaa yoluyla yapılan tescillerin düzeltilmesinde satış veya muvazaa belgelerinde yazılı bedel üzerinden (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 (Tescilinde alınan harç miktarını aşamaz)	8,10 YTL
8. Gemi sicilinde yapılan kayıt düzeltmelerinden beher rüsum tonilatostundan (8,10 YTL 'den az 146,90 YTL'den çok olamaz.)	0,11 YTL
9. İstek üzerine verilen ve gemi siciline atıf yapılmış olan belge suretleri ile sicil kayıt suretlerinden (Fotokopiler dahil)	3,80 YTL
<b>II. Liman işlemleri:</b>	
1. Denize elverişlilik belgesi: En az (28,90 YTL) maktu harca ilave olunarak aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:	
İlk 150 tonilato için beher rüsum tonilatostundan	0,33 YTL
Sonra gelen 350 tonilato için beher rüsum tonilatostundan	0,18 YTL
500 tonilatodan yukarı beher rüsum tonilatostundan (Harç tutarı 884,20 YTL'den çok olamaz.)	0,09 YTL
2. Ölçme Belgesi: En az (58,50 YTL)maktu harca ilave olarak aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:	
İlk 150 tonilato için beher rüsum tonilatostundan	0,44 YTL
Sonra gelen 350 tonilato için beher rüsum tonilatostundan	0,44 YTL
Sonra gelen 2.500 tonilato için beher rüsum tonilatostundan	0,33 YTL
3.000 tonilatostundan yukarı için beher rüsum tonilatodan (Harç tutarı 2.358,80 YTL 'den çok olamaz)	0,18 YTL
3. Yola elverişlilik belgesi: Aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:	
11-150 rüsum tonilatoluk gemilerden	17,10 YTL
151-500 rüsum tonilatoluk gemilerden	28,90 YTL
501-3.000 rüsum tonilatoluk gemilerden	58,50 YTL
3.000 rüsum tonilatodan yukarı gemilerden	73,10 YTL
10 rüsum tonilatoya kadar olan gemiler harçtan muaftır.	
4. Ulaştırma Bakanlığınca verilen bayrak şahadetnameleri beher rüsum tonilatodan (43,60 YTL'den az, 1.474,20 YTL'den çok olamaz)	0,33 YTL
5. Gemi jurnallarının liman idarelerinde tasdiki	6,60 YTL
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	43,60 YTL
b) Kaptan, Başmakinist ve Deniz Kılavuz Kaptanı	28,90 YTL
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	17,10 YTL
d) Sınırlı Kaptan, Sınırlı Başmakinist, Sınırlı Vardiya Zabiti, Sınırlı Makina Zabiti, Amatör Denizci ve Balıkçı Gemisi Kaptanı	12,50 YTL
7. Türk denizci kütüğüne kayıt suretlerinden (Fotokopiler dahil)(5035 sayılı Kanununun 38	

inci 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	8,10 YTL
<b>8. Gemi sörvey belgeleri:</b>	
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 olmak üzere) En az (14,00 YTL) maktu harca ilave olarak beher rüsum tonilatosundan. Her belgenin harç tutarı (146,90 YTL)'den çok olamaz.	0,03 YTL
b) Muafiyet belgesi	28,90 YTL
(Yukarıdaki bölümde yazılı belgelerin konsolosluklarca yapılacak temdidi işleminden de aynı miktarda harç alınır.)	
9. Özel yat kayıt belgesi: (5281 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ile eklenen fıkra Yürürlük:1.1.2005) En az (28,90 Yeni Türk Lirası) maktu harca ilave olarak aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:	
İlk 150 tonilato için beher rüsum tonilatosundan	0,33 YTL
Sonra gelen 350 tonilato için beher rüsum tonilatosundan	0,18 YTL
500 tonilatodan yukarı beher rüsum tonilatosundan (Harç tutarı 884,20 YTL'den çok olamaz.)	0,09 YTL
10. Transitlog belgesi: (5281 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ile eklenen fıkra Yürürlük:1.1.2005) Aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:	
11-100 rüsum tonilatoluk gemilerden	6,20 YTL
101-250 rüsum tonilatoluk gemilerden	12,50 YTL
251-500 rüsum tonilatoluk gemilerden	25,30 YTL
501-3.000 rüsum tonilatoluk gemilerden	50,70 YTL
3.000 rüsum tonilatodan yukarı gemilerden	63,30 YTL
"10 rüsum tonilatoya kadar olan gemiler harçtan muafır."	

**(8) SAYILI TARIFE**

<b>İmtiyazname, Ruhsatname ve Diploma Harçları</b>	
<b>I. İmalat ruhsatları:</b>	
1. Müstahzar ruhsatnameleri: Tıbbi ve ispençiyarı müstahzarların ticarete çıkarılması için Sağlık Bakanlığınca verilecek ruhsatnameler:	
a) Memleket dışında imal olunup ithal edilenler	589,20 YTL
b) Memleket içinde imal olunanlar	294,30 YTL
c) Ruhsatname verilmeden önce yapılacak tahlillerden alınacak gider karşılığı:	
- Hariçten ithal edilenler	294,30 YTL
- Memleket içinde imal olunanlardan	146,90 YTL
2. Patent ve faydalı modeller: (5228 sayılı Kanunun 37 nci maddesi ile değişen bent.Yürürlük:31.7.2004)	
a) Başvuru harcı	10,00 YTL
b) Patent/faydalı model başvurularında rüçhan hakkı talepleri (Her bir rüçhan başvurusu ayrı harca tabidir.)	10,00 YTL
c) Patent ve faydalı model belge düzenleme harcı	49,70 YTL
d) Ek patent belgesi düzenleme harcı	49,70 YTL
e) Enstitüce onaylı patent ve faydalı model belgesi suret harcı	49,70 YTL
f) Sınai mülkiyet koruma harcı (İkinci yıldan sonra geçerlilik süresince her yıl tahsil edilir.)	49,70 YTL
g) Patent/faydalı model başvuruları ve patent/faydalı model belgeleri üzerinden tasarruf işlemleri;	
- Devir	49,70 YTL
- Veraset	49,70 YTL
- Lisans	56,90 YTL
- Rehin	49,70 YTL
- Mevki fiil	49,70 YTL

h) Rüşhan belgesi düzenleme harcı	56,90 YTL
<b>3. Endüstriyel tasarımlar:</b>	
a) Tekli tasarım başvuru harcı	15,60 YTL
b) Çoklu tasarım (5'e kadar) başvuru harcı	40,90 YTL
c) 6 ve fazlası her bir tasarım için başvuru harcı	8,60 YTL
d) Tasarım tescil harcı	16,50 YTL
e) Yenileme harcı (her bir yenilemede)	97,50 YTL
f) Süre uzatımı ile yenileme (6'şar aylık her bir süre uzatımı ile yenileme)	146,70 YTL
g) Devir şerhi tescil	49,70 YTL
h) Lisans işlemi kayıt harcı	97,50 YTL
i) Veraset ve intikal işlemi harcı	28,30 YTL
j) Birleşme kayıt harcı	73,10 YTL
k) Rüşhan hakkı kayıt harcı	56,90 YTL
l) Enstitüce onaylı tasarım tescil belgesi ve sicil sureti verilmesi	16,50 YTL
m) Menşei memleket belgelerinden	56,90 YTL
n) Endüstriyel tasarım erken inceleme harcı	352,60 YTL
<b>4. Markalar:</b>	
a) Marka başvuru harcı (İlk üç sınıf için)	40,90 YTL
b) Marka başvuru harcı (ilk üç sınıftan sonraki her sınıf için ek olarak)	40,90 YTL
c) Marka yenileme harcı	106,20 YTL
d) Koruma süresi sona eren marka yenileme harcı	141,60 YTL
e) Marka tescil belgesi düzenleme harcı	86,10 YTL
f) Marka devir işlemi kayıt harcı	79,00 YTL
g) Lisans kayıt ve yenileme harcı	141,60 YTL
h) Veraset ve intikal işlemi kayıt harcı	52,10 YTL
i) Rehine işlemi kayıt harcı	81,70 YTL
j) Rüşhan hakkı kayıt harcı	56,90 YTL
k) Enstitüce onaylı marka sureti ve sicil sureti düzenleme harcı	40,90 YTL
l) Öncelikli başvuru harcı	660,10 YTL
m) Uluslararası başvuru harcı	40,90 YTL
<b>5. Coğrafi işaretler</b>	
a) Başvuru harcı	10,00 YTL
b) Coğrafi işaret tescil belgesi ve sicil kayıt harcı	10,00 YTL
c) Enstitüce onaylı coğrafi işaret tescil belgesi ve sicil sureti düzenleme harcı	10,00 YTL
<b>6. Marka ve patent vekillerinden:</b>	
a) Sicil kayıt harcı	141,60 YTL
b) Sicil yenileme harcı	141,60 YTL
c) Marka ve patent vekilliği belge harcı	141,60 YTL
<b>II. İhracatçı ruhsatnameleri ve İthalatla ilgili belgeler: (4369 sayılı Kanunun 82'inci maddesiyle kaldırılmıştır.)</b>	
<b>III. Maden arama ruhsatnameleri, işletme ruhsatnameleri, işletme imtiyazları:</b>	
1. Maden arama ruhsatnamesi taleplerinden	176,40 YTL
2. Maden arama ruhsatnameleri (Her yıl için)	441,80 YTL
3. Ön-işletme ruhsatnameleri (Her yıl için)	1.547,60 YTL
<b>4. Maden işletme ruhsatnameleri (Her yıl için)</b>	
a) 10 yıla kadar olan (10 dahil) işletme ruhsatnameleri	2.653,80 YTL
b) 15 yıla kadar olan (15 dahil) işletme ruhsatnameleri	3.095,90 YTL
c) 40 yıla kadar olan (40 dahil) işletme ruhsatnameleri	4.423,20 YTL
d) 60 yıla kadar olan (60 dahil) işletme ruhsatnameleri	6.723,90 YTL
5. Mülga 6309 sayılı Kanuna göre verilen (60-99) yıllık işletme imtiyazları (Her yıl için)	8.847,10 YTL
6. Taşocağı Nizamnamesi gereğince verilecek ruhsatnameler (Her yıl için)	294,30 YTL
7. Arama, ön-işletme ve işletme ruhsatnameli sahalarla işletme imtiyazlı sahalara fenni nezaretçi tayini taleplerinden	220,70 YTL
8. İşletme ruhsat hakkı, birleştirme, uzatma, küçültme, alan değiştirilmesi ve taşocağı maddelerinin Maden Kanunu kapsamına alınması taleplerinden	1.105,30 YTL

Maden arama ruhsatnamesi, önışletme 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	220,70 YTL
b) Arama ve işletme ruhsatnameleri, kullanma hakkı ve belgelerin tescilinden	264,70 YTL
c) Arama ve işletme ruhsatnamelerinde ve belgelerde yapılan değişikliklerin tescilinden	132,20 YTL
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	220,70 YTL
e) Diğer hususların tescilinden	87,80 YTL
<b>2. Ruhsatlar:</b>	
a) Müsaade vesikaları	589,20 YTL
b) Arama ruhsatnameleri	884,20 YTL
c) İşletme ruhsatnameleri	7.372,50 YTL
d) Belgeler	884,20 YTL
Arama ve işletme ruhsatnameleri ile belgelerin temdit veya devrinden aynı miktarda harç alınır.	
3. Tarifelerin tasdiki	146,90 YTL
<b>V. Satış ruhsatnameleri:</b>	
1. (5035 sayılı Kanununun 49/5 maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük:31.12.2003)	
2. (5035 sayılı Kanununun 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	11,20 YTL
Nüfusu 10.000-50.000 olan yerlerde	28,90 YTL
Nüfusu 50.000'den yukarı olan yerlerde	58,50 YTL
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 Bakanlığınca verilecek ruhsatnameler (Son nüfus sayımına göre):	
Nüfusu 30.000'e kadar olan mahallerde	294,30 YTL
Nüfusu 30.000 ile 50.000 arasında olan mahallerde	589,20 YTL
Nüfusu 50.000 ile 100.000 arasında olan mahallerde	884,20 YTL
Nüfusu 100.000 ile 400.000 arasında olan mahallerde	1.474,20 YTL
Nüfusu 400.000 ve daha yukarı olan mahallerde	2.948,60 YTL
<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	28,90 YTL
Nüfusu 5.000 ile 10.000 arasında olan mahaller için	58,50 YTL
Nüfusu 10.000 ile 20.000 arasında olan mahaller için	146,90 YTL
Nüfusu 20.000 ile 40.000 arasında olan mahaller için	235,50 YTL
Nüfusu 40.000 ile 75.000 arasında olan mahaller için	353,40 YTL
Nüfusu 75.000 ile 100.000 arasında olan mahaller için	471,40 YTL
Nüfusu 100.000 ile 400.000 arasında olan mahaller için	589,20 YTL
Nüfusu 400.000 ve daha yukarı olan mahaller için	884,20 YTL
2. Mimarlık ve mühendislik ruhsatnameleri:	
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	294,30 YTL
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	176,40 YTL
<b>3. Mütahhasıs tabiplik vesikalari:</b>	
a) Türkiye'de ihtisas yapmiş olan Türk hekimlerine verilecek ihtisas vesikalari	294,30 YTL
b) Yabancı memleketlerde ihtisas yapmiş olan Türk hekimlerine verilecek ihtisas vesikalari	294,30 YTL
c) Yabancı memleketlerin tıp fakültelerinden mezun Türk hekimlerine Türkiye Cumhuriyeti hudutları dahilinde tababet icra etmek üzere verilecek mezuniyet vesikalari	294,30 YTL
<b>4. Mütahhasıs kimyagerlik vesikalari:</b>	
a) Türkiye'de ihtisas yapmiş olan Türk kimyagerlerine verilecek ihtisas vesikalari	294,30 YTL
b) Yabancı memleketlerde ihtisas yapmiş olan Türk kimyagerlerine verilecek ihtisas vesikalari	294,30 YTL
c) Yabancı memleketler mektep veya fakültelerinden mezun Türk kimyagerlerine Türkiye'de icrayı sanat etmek üzere verilecek mezuniyet vesikalari	294,30 YTL
<b>5. Dişçilere ait mezuniyet vesikalari:</b>	
Yabancı memleketler dişçi mektep veya fakültelerinden mezun olan diş tabiplerine Türkiye'de icrayı sanat etmek üzere verilecek mezuniyet vesikalari	294,30 YTL
<b>6. Veterinerlere ait mezuniyet vesikalari:</b>	
Yabancı memleketler mektep veya fakültelerinden mezun olan veterinerlere Türkiye'de icrayı sanat etmek üzere verilecek mezuniyet vesikalari	117,40 YTL
<b>7. Ebe, hemşire, sünnetçilere verilecek ruhsatnameler:</b>	
a) Kurs ve imtihan sonu muvaffak olan hemşire, ebe ve sünnetçilere verilecek ruhsatnameler	87,80 YTL
b) Ecnebi memleketlerdeki mekteplerden mezun olan Türk tebaası hemşire, ebe, sağlık memuru ve laborantlara Türkiye'de icrayı sanat etmek üzere verilecek ruhsatnameler	87,80 YTL
c) Sağlık okullarından ve kolejlerinden mezun olanlara verilecek şahadetnameler	87,80 YTL
<b>8. Gözlükçülük ruhsatnameleri: Hususi Kanununa göre verilecek fenni gözlükçülük ruhsatnameleri</b>	441,80 YTL
<b>9. Hususi hastaneler açma ruhsatnameleri</b>	
a) Para ile hasta bakan hususi hastanelere verilecek açma ruhsatnameleri	
20 yataklıya kadar olanlar	589,10 YTL
20-50 yataklıya kadar olanlar	884,20 YTL
50-100 yataklıya kadar olanlar	1.474,20 YTL
100 yatak veya daha yukarı olanlar	2.358,80 YTL
(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	589,20 YTL
<b>10. Laboratuvarlara ait ruhsatnameler: Seriri ve gıdai taharriyat ve tahliller yapılan ve misli teamüller aranılan umuma mahsus bakteriyoloji ve kimya laboratuvarları açmak için verilecek ruhsatnameler</b>	294,30 YTL
<b>11. Avukatlık ruhsatnameleri: Hususi Kanunu mücibince verilecek avukatlık ruhsatnameleri</b>	294,30 YTL
<b>12. (4008 sayılı Kanunun 39 uncu maddesi ile kaldırılmıştır.)</b>	
<b>13. Eski eserler ve define arama ve sondaj ruhsatnameleri:</b>	
Eski eser ve define arama sondaj ruhsatnamelerinden :	
a) Eski eser araştırmaları için verilecek hafriyat ruhsatnameleri (Beher yıl için)	58,50 YTL
b) Eski eser araştırmaları için verilecek sondaj ruhsatnameleri (Beher ay için)	28,90 YTL

c) Define araştırmaları için verilecek ruhsatnameler (Beher iki ay için)	146,90 YTL
<b>14. Gümrük müşavirlerine verilecek izin belgeleri:</b>	
Gümrük müşavirliği izin belgesi	1.179,30 YTL
Gümrük müşavir yardımcısı izin belgesi	589,20 YTL
<b>15. Avcılık belgesi</b>	
Hususi Kanunu gereğince verilecek avcılık belgeleri (Her yıl için)	
a) Avcı derneklerine dahil olanlardan	77,40 YTL
b) Avcı derneklerine dahil olmayanlardan	84,50 YTL
<b>16. Silah taşıma ve bulundurma vesikaları:</b>	
a) Resmî makamlar tarafından gerçek kişilere verilecek silah taşıma müsaade vesikaları (Her yıl için)	352,60 YTL
b) Bulundurma vesikaları	564,10 YTL
c) Özel kanuna göre verilecek yivsiz tüfek ruhsatnameleri	13,90 YTL
<b>17. (4008 sayılı Kanununun 39 uncu maddesi ile kaldırılmıştır.)</b>	
<b>18. Özel okul ve özel dersane işletme ruhsatnameleri:</b>	
a) İlköğretim seviyesindeki özel okullardan (Her yıl için)	589,20 YTL
b) Lise seviyesindeki özel okullardan (Her yıl için)	1.179,30 YTL
c) Özel dersanelerden (Her yıl için)	1.179,30 YTL
d) Karayolları Trafik Kanununun 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	398,70 YTL
Nüfusu 500.000'e kadar olan şehirlerde	797,60 YTL
Nüfusu 500.000'den yukarı olan şehirlerde	1.196,40 YTL
(Kazanç temini gayesi bulunmayan ve genel eğitime yararlı olduğu Millî Eğitim Bakanlığınca tasdik olunan özel okullar hariç)	
<b>19. Turizm müessesesi belgeleri: Merkez turizm komitesinin kararı ve Kültür ve Turizm Bakanlığının onayı üzerine</b>	
a) Dördüncü sınıf turizm müessesesi kuruluş belgesinden	87,80 YTL
b) Üçüncü sınıf turizm müessesesi kuruluş belgesinden	146,90 YTL
c) İkinci sınıf turizm müessesesi kuruluş belgesinden	176,40 YTL
d) Birinci sınıf turizm müessesesi kuruluş belgesinden	235,50 YTL
e) Lüks sınıf turizm müessesesi kuruluş belgesinden	353,40 YTL
f) Dördüncü sınıf turizm müessesesi işletme belgesinden	87,80 YTL
g) Üçüncü sınıf turizm müessesesi işletme belgesinden	146,90 YTL
h) İkinci sınıf turizm müessesesi işletme belgesinden	176,40 YTL
i) Birinci sınıf turizm müessesesi işletme belgesinden	235,50 YTL
j) Lüks sınıf turizm müessesesi işletme belgesinden	353,40 YTL
turistik müessese harcı alınır.	
20. Müteahhitlik karneleri: Karnede yazılı değer üzerinden (Geçerlilik süresi sonuna kadar) Ancak, bu miktar (5.897,90 YTL)'den fazla olamaz.	Binde 0,18
<b>VII. Okul diplomaları:</b>	
1. (4369 sayılı Kanununun 82'nci maddesiyle kaldırılmıştır.)	
2. Lise veya bu dereceye muadil okullarda bu derecedeki sanat ve meslek okul ve enstitülerinden mezun olacaklara verilecek diplomalar	3,80 YTL
3. Üniversite haricinde kalan yüksek okullardan veya aynı derecedeki sanat ve meslek okul ve enstitülerinden mezun olacaklara verilecek diplomalar	6,00 YTL
<b>VIII. Telsiz harçları:</b>	
<b>(3293 Sayılı Kanununun 7'nci 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	884,20 YTL
b) 16-30 TV alıcı cihazı ihtiva eden sistemlerden	1.769,00 YTL
c) 31-60 TV alıcı cihazı ihtiva eden sistemlerden	3.538,90 YTL
d) 61 ve daha fazla TV alıcı cihazı ihtiva eden sistemlerden	5.160,50 YTL
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> (4503 sayılı Kanununun 4 üncü maddesi ile değişen şekli)		
1- Genel antrepo izin belgeleri:		
a) Genel antrepo işletmeciliği izin belgelerinden:		
- Açma	15.482,70 YTL	
- İşletme (Her yıl için)	5.160,50 YTL	
b) Yurt içi gümrük hattı dışı eşya satış mağazası izin belgelerinden:		
- Açma	10.321,70 YTL	
- İşletme (Her yıl için)	5.160,50 YTL	
c) Giriş-çıkış kapılarında gümrük hattı dışı eşya satış mağazası izin belgelerinden:		
- Açma	10.321,70 YTL	
- İşletme (Her yıl için)	5.160,50 YTL	
d) Yat limanlarında gümrük hattı dışı eşya satış mağazası izin belgelerinden:		
- Açma	10.321,70 YTL	
- İşletme (Her yıl için)	5.160,50 YTL	
e) Uluslararası faaliyetlerin gerektirdiği yerlerde gümrük hattı dışı eşya satış mağazası açma izin belgelerinden	2.579,90 YTL	
f) Gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarına ait depo açma izin belgelerinden	2.579,90 YTL	
2- Özel antrepo izin belgeleri:		
- Açma	7.740,90 YTL	
- İşletme (Her yıl için)	3.833,40 YTL	
3- Geçici depolama yeri izin belgeleri:		
a) Geçici depolama yeri işletmeciliği izin belgelerinden:		
- Açma	15.482,70 YTL	
- İşletme (Her yıl için)	5.160,50 YTL	
b) Eşya sahibine ait geçici depolama yeri izin belgelerinden:		
- Açma	7.740,90 YTL	
- İşletme (Her yıl için)	3.833,40 YTL	
<b>XI. Finansal faaliyet harçları</b> (5035 sayılı Kanununun 39 uncu maddesi ile değişen şekli.)		
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)	120.277,60 YTL	
b) Serbest bölgelerde faaliyet göstermek üzere kurulacak bankalar ve açılacak yabancı banka şubelerine ilişkin belgeler (Her banka ve şube için)	120.277,60 YTL	
c) Bütün bankaların, serbest bölgelerdekiler de dahil olmak üzere açacakları şubeler için düzenlenen belgeler (Her şube için)	24.055,10 YTL	
2- Özel finans kurumları kuruluş izin belgeleri:		
a) Özel finans kurumları kuruluş izin belgesi (Her yıl için)	120.277,60 YTL	
b) Özel finans kurumlarının açacakları şubeler için düzenlenen belgeler (Her şube için)	24.055,10 YTL	
3- Sermaye piyasasında aracılık yapan kurumlara verilen yetki belgeleri (Her belge için ayrı olmak üzere) (Her yıl için)		24.055,10 YTL
4- Yatırım ortaklığı kurma ve faaliyet izin belgeleri		24.055,10 YTL
5- Finansal kiralama şirketleri kuruluş izin belgeleri:		
a) Finansal kiralama şirketleri kuruluş izin belgeleri (Her yıl için)	24.055,10 YTL	
b) Finansal kiralama şirketlerinin, serbest bölgelerdekiler de dahil olmak üzere açacakları şubeler için düzenlenen belgeler (Her şube için)	12.027,50 YTL	
6- Faktoring şirketleri kuruluş izin belgeleri:		
a) Faktoring şirketleri kuruluş izin belgeleri (Her yıl için)	24.055,10 YTL	
b) Faktoring şirketlerinin, serbest bölgelerdekiler de dahil olmak üzere açacakları şubeler için düzenlenen belgeler (Her şube için)	12.027,50 YTL	
7- Yetkili müesseseler (Döviz büfeleri) kuruluş izin belgeleri: (5615 sayılı Kanununun 16 ıncı maddesi ile değiştirilen hüküm. Yürürlük:1.1.2008)		

a) Yetkili müesseseler (Döviz büfeleri) kuruluş izin belgeleri (Her yıl için)	11.220,00 YTL
b) Yetkili müesseselerin (Döviz büfeleri) açacakları şubeler için düzenlenen belgeler	5.610,00 YTL
8- (5035 sayılı Kanunun 39 uncu maddesi ile değişen bent. Yürürlük:1.1.2004)	
a) Sigorta şirketleri kuruluş izin belgeleri (Her yıl için)	60.138,50 YTL
b) Emeklilik şirketleri kuruluş izin belgeleri (Her yıl için)	42.329,20 YTL
9- Diğer finansal kurumlara ilişkin belgeler:	
a) Diğer finansal kurumlar kuruluş ve faaliyet izin belgeleri (Her yıl için)	24.055,10 YTL
(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)	12.027,50 YTL
10. (5582 sayılı Kanunun 33. maddesi ile yürürlükten kaldırılan fıkra. Yürürlük:21.02.2007)	

**(9) SAYILI TARİFE**

<b>Trafik Harçları</b>	
<b>I. Tescil harçları:</b> (4760 sayılı Kanunun 18/2 maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük:1.8.2002)	
<b>II. Sürücü belgesi harçları:</b> (5281 sayılı Kanunun 11 inci maddesi ile değişen bent.Yürürlük:1.1.2005) Karayolları Trafik Kanunu ve Yönetmeliğine göre verilecek sürücü belgelerinden bir defaya mahsus olmak üzere,	
a) A sınıfı sürücü belgelerinden (A1 ve A2 dahil)	63,30 YTL
b) B sınıfı sürücü belgesinden	190,20 YTL
c) F ve H sınıfı sürücü belgelerinden	63,30 YTL
d) Uluslararası sürücü belgelerinden	126,80 YTL
e) Diğer sürücü belgelerinden	317,20 YTL
Stajyer sürücü belgeleri ilgili olduğu sınıfa ait harca tabi tutulur.	
<b>III. Sınav harçları:</b> (5281 sayılı Kanunun 11 inci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük:1.1.2005)	
<b>IV. Sürücü belgesi vize harçları:</b> (5281 sayılı Kanunun 11 inci maddesi ile değişen bent.Yürürlük:1.1.2005) 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> (5228 sayılı Kanunun 60 ncı maddesi ile kaldırılan bent.Yürürlük:1.1.2005)	
<b>VI. Ruhsat (İzin) harçları:</b> Karayolları Trafik Kanununun;	
a) 13 üncü maddesine göre verilecek izin belgelerinden	176,00 YTL
b) 16 ncı maddesine göre verilecek izin belgelerinden (Her yıl için)	353,00 YTL
c) 17 nci maddesine göre verilecek izin belgelerinden (Her yıl için)	707,20 YTL
d) 33 üncü maddesine göre verilecek her izin belgesinden	353,00 YTL
e) 35 inci maddesine göre verilecek işletme belgesinden (Her yıl için)	1.768,80 YTL
f) (4842 sayılı Kanunun 27 nci 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	1.031,30 YTL
bb) Diğerlerinden	102,40 YTL
b) Karayolu uygunluk belgesi verilmeyen araçlara verilen izin belgesinden	117,20 YTL



## **IX. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ**

### **1. Konusu**

- 1- Karayolları Trafik Kanunu'na göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları,
- 2- Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'ne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler,
- 3- Liman veya belediye siciline kayıt ve tescil edilmiş olan motorlu deniz taşıtları

Motorlu Taşıtlar Vergisine tabidir.

### **2. Mükellef**

Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin mükellefi; trafik, belediye veya liman sicili ile Ulaştırma Bakanlığı'na tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir.

### **3. İstisnalar**

Aşağıda yazılı motorlu taşıtlar vergiden müstesnadır:

- 1- Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyelerle köy tüzel kişilerince iktisap edilerek, bu daire ve idareler adına kayıt ve tescil edilen taşıtlar,
- 2- Karşılıklı olmak şartıyla, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçilik ve konsolosluklarıyla, elçi, maslahatgüzar ve konsoloslarına (fahri konsoloslar hariç) ve o devletin uyuğunda 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,
- 3- 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,
- 4- 18.6.1999 tarihli ve 4389 sayılı 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.

### **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.

### **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.

## 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.

## 7. Motorlu Taşıtlar Vergisi Tutarları

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10 uncu 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 konvertör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda tespit edilen bu oranı veya vergi miktarlarını % 50 nispetine kadar indirmeye yetkilidir.

2008 yılında uygulanacak Motorlu Taşıtlar Vergisi tutarları aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

### ( I ) SAYILI TARİFE

Motor Silindir Hacmi (cm <sup>3</sup> )	Taşıtların Yaşları İle Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (YTL)				
	1 – 3 yaş	4 – 6 yaş	7 – 11 yaş	12 – 15 yaş	16 ve yukarı yaş
<b>1-Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri</b>					
1300 cm <sup>3</sup> ve aşağısı	351,00	245,00	139,00	105,00	40,00
1301 - 1600 cm <sup>3</sup> e kadar	561,00	421,00	245,00	174,00	68,00
1601 - 1800 cm <sup>3</sup> e kadar	986,00	773,00	456,00	279,00	110,00
1801 - 2000 cm <sup>3</sup> e kadar	1.550,00	1.197,00	704,00	421,00	168,00
2001 - 2500 cm <sup>3</sup> e kadar	2.326,00	1.691,00	1.056,00	633,00	252,00
2501 - 3000 cm <sup>3</sup> e kadar	3.242,00	2.820,00	1.763,00	950,00	351,00
3001 - 3500 cm <sup>3</sup> e kadar	4.937,00	4.442,00	2.677,00	1.338,00	493,00
3501 - 4000 cm <sup>3</sup> e kadar	7.759,00	6.701,00	3.949,00	1.763,00	704,00
4001 cm <sup>3</sup> ve yukarısı	12.697,00	9.522,00	5.641,00	2.538,00	986,00
<b>2-Motosikletler</b>					
100 - 250 cm <sup>3</sup> e kadar	68,00	54,00	40,00	26,00	12,00
251 - 650 cm <sup>3</sup> e kadar	139,00	105,00	68,00	40,00	26,00
651 - 1200 cm <sup>3</sup> e kadar	351,00	210,00	105,00	68,00	40,00
1201 cm <sup>3</sup> ve yukarısı	845,00	561,00	351,00	279,00	139,00

(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 ) SAYILI MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ TARİFESİ

( 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 (YTL)		
	1 – 6 yaş	7 – 15 yaş	16 ve yukarı yaş
1) Minibüs	421,00	279,00	139,00
2) Panel van ve motorlu karavanlar (Motor Silindir Hacmi)			
1900 cm <sup>3</sup> ve aşağısı	561,00	351,00	210,00
1901 cm <sup>3</sup> ve yukarısı	845,00	561,00	351,00
<b>3) Otobüs ve benzerleri (Oturma Yeri)</b>			
25 kişiye kadar	1.056,00	633,00	279,00
26 – 35 kişiye kadar	1.268,00	1.056,00	421,00
36 – 45 kişiye kadar	1.409,00	1.197,00	561,00
46 kişi ve yukarısı	1.691,00	1.409,00	845,00
<b>4) Kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri (Azami Toplam Ağırlık)</b>			
1.500 kg.'a kadar	379,00	252,00	125,00
1.501 - 3.500 kg'a kadar	760,00	442,00	252,00
3.501 - 5.000 kg'a kadar	1.141,00	950,00	379,00
5.001 - 10.000 kg'a kadar	1.268,00	1.077,00	507,00
10.001 - 20.000 kg'a kadar	1.521,00	1.268,00	760,00
20.001 kg ve yukarısı	1.902,00	1.521,00	886,00

## ( III ) SAYILI MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ TARİFESİ

Özel amaçla kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu tekneler aşağıdaki ( III ) sayılı tarifeye göre vergilendirilecektir.

Taşıt Cinsi ve Motor Gücü (BG)	Taşıtların Yaşları İle Her Motor Gücü Birimi (BG) İçin Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı ( YTL )			
	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	21,15	14,09	7,04	2,79
21 - 50 BG'ne kadar	28,20	21,15	12,68	5,61
51 - 100 BG'ne kadar	35,26	28,20	16,91	7,04
101 - 150 BG'ne kadar	42,31	35,26	21,15	9,86
151 BG ve yukarısı	63,48	49,37	28,20	14,09

**( IV ) SAYILI MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ TARİFESİ**

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 İle Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (YTL)			
	1 – 3 yaş	4 – 5 yaş	6 – 10 yaş	11 ve yukarı yaş
<b>Uçak ve helikopterler</b>				
1.150 kg'a kadar	7.053,00	5.641,00	4.231,00	3.384,00
1.151 - 1.800 kg.'a kadar	10.581,00	8.464,00	6.348,00	5.078,00
1.801 - 3.000 kg.'a kadar	14.108,00	11.286,00	8.464,00	6.771,00
3.001 - 5.000 kg.'a kadar	17.636,00	14.108,00	10.581,00	8.464,00
5.001 - 10.000 kg.'a kadar	21.163,00	16.930,00	12.697,00	10.157,00
10.001 - 20.000 kg.'a kadar	24.691,00	19.752,00	14.813,00	11.849,00
20.001 kg. ve yukarısı	28.218,00	22.574,00	16.930,00	13.544,00

## X. TEŞVİK MEVZUATINDA ÖNGÖRÜLEN DESTEK UNSURLARI

### 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 2002/1 numaralı Tebliğ, yürürlükten kaldırılmıştır.

Yürürlükten kaldırılan 2002/4367 sayılı Karar ile yeni yürürlüğe giren 2006/10921 sayılı Karar arasındaki başlıca farklara aşağıda yer verilmiştir.

- AR-GE, KO-Bİ, Çevre, kalkınmada öncelikli yöre yatırımlarına Faiz Desteği getirilmiş ancak devlet bütçesinden karşılanan fon kaynaklı krediler kaldırılmıştır.
- Sanayi Odası bulunan yerlerde asgari sabit yatırım tutarı 8 milyon YTL' yi (Eski Karar'da 4 milyon YTL) aşmayan yatırım teşvik belgesi müracaatları, Sanayi odasına veya Müsteşarlığa yapılabilecektir.
- Turizm Yatırımlarında indirimli elektrik enerjisi uygulamasına geçilmiştir.
- Yatırım tamamlama vizesi yapılmış olmak kaydıyla yatırım mallarının temininin 3 yılı (Eski Karar'da 5 yıl) doldurmuş olması kaydıyla devri, satışı, ihracatı ve kiralınması serbesttir. Tamamlama vizesi yapılmamış ise, bu işlemler Müsteşarlığın iznine tabidir.
- 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 desteğinin ile ilgili lehe gelen hükümleri uygulanır.

2007 yılı içerisinde 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 Resmî Gazete'de yayımlanan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2006/3 sayılı Tebliğ'de değişiklikler yapılmıştır.

İlgili karar, tebliğler ve yapılan değişiklikler uyarınca yararlanılacak destek unsurlarına ilişkin ayrıntılara aşağıda yer verilmektedir.

#### 1.1 Yatırımlara Sağlanacak Destek Unsurları

Teşvik Belgesi yatırımlara devletçe sağlanabilecek destek unsurları aşağıdaki gibidir.

Gümrük Vergisi Muafiyeti
Katma Değer Vergisi İstisnası
Faiz Desteği
KKDF İstisnası

Destek unsurlarından yararlanabilmek için, yatırıma başlamadan önce teşvik belgesi talebinde bulunulması esastır.

#### **1.1.1. Gümrük Vergisi Muafiyeti**

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırım mallarının ithali, yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı gereğince ödenmesi gereken Gümrük Vergisi'nden muafıdır.

Ayrıca yeni model üretimine yönelik otomobil ve hafif ticari araç yatırımlarında yatırım dönemi içerisinde kalmak kaydıyla CKD aksam ve parçalarının ithali Gümrük Vergisi'nden muafıdır.

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.

#### **1.1.2. Katma Değer Vergisi İstisnası**

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.

#### **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 Yeni Türk Lirası cinsi kredilerde 5 puanı, döviz kredileri ve dövize endeksli kredilerde ise 2 puanı, Müsteşarlıkça da uygun görülmesi halinde azami ilk 4 yıl için ödenmek kaydıyla bütçe kaynaklarından karşılanır. Finansal kiralama aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlar için de faiz ödemelerini içeren iffa planı yapılması kaydıyla aynı şartlarla faiz desteği öngörülebilir.

Ar-Ge konusunda yapılacak yatırımların gerçekleştirilmesi için, Müsteşarlıkça uygun görülen işletme malzemelerinin teminine yönelik olarak bankalardan kullanılacak en az 6 ay vadeli işletme kredileri ile ilgili olarak; Yeni 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 Yeni Türk Lirasını, KOBİ yatırımları için 200 bin Yeni Türk Lirasını, kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlar için 1 milyon Yeni Türk Lirasını; ar-ge yatırımlarına yönelik işletme kredisi faizi desteği ise 100 bin Yeni Türk Lirasını geçemez.

Kullanılmış makine ve teçhizat için faiz desteği öngörülemez. Aynı yatırım için faiz desteği uygulamasına yönelik olarak birden fazla aracı bankanın talepte bulunamaz ve finansal kiralama yapılamaz.

#### **1.1.4. KKDF İstisnası**

Yatırım teşvik belgesi kapsamında kullanılan krediler üzerinden Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintisi yapılmamaktadır.

## 1.2 Destek Unsurlarının Uygulanmasında Bölgesel Ayırım

Destek unsurlarının uygulanması bakımından Kalkınmada Öncelikli Yöre 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.

<b><u>YÖRELERİN YARARLANABİLECEĞİ DESTEK UNSURLARININ KARŞILAŞTIRILMASI</u></b>		
<b>Destek unsuru</b>	<b>Normal Yörelere</b>	<b>Kalkınmada Öncelikli Yörelere</b>
Gümrük Vergisi Muafiyeti	Mevcuttur	Mevcuttur
Katma Değer Vergisi İstisnası	Mevcuttur	Mevcuttur
Faiz Desteği	Sadece KOBİ, AR-GE, Çevre Yatırımlarında	Mevcuttur
KKDF İstisnası	Mevcuttur	Mevcuttur

## 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.

Müsteşarlığın bağlı bulunduğu Bakan, yukarıda belirtilen değerleri bir katına kadar artırmaya veya %75 oranında azaltmaya yetkilidir.

## 2 Teşvik Belgesi ve Belge ile İlgili Hususlar

### 2.1 Teşvik Belgesi

Yatırımların 2006/10921 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar kapsamındaki destek unsurlarından, yararlanabilmesi için Müsteşarlıkça 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 Müsteşarlıkça tespit edilen yatırımlar için düzenlenen bir belgedir.

2007/1 sayılı Tebliğ'in 2 nci maddesi ile değişik 2006/3 sayılı Tebliğ'in 5 inci maddesine göre Yatırımın, teşvik belgesine bağlanabilmesi için toplam sabit yatırım tutarının;

- KOBİ yatırımlarında asgari 200 bin Yeni Türk Lirası, azami 2 milyon Yeni Türk Lirası,
- Finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlar için düzenlenen teşvik belgelerinde asgari 200 bin Yeni Türk Lirası,

c) Diğer yatırımlarda asgari 1 milyon Yeni 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 Yeni 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, KOBİ'lerin yapacağı yatırımlar, yabancı sermayeli yatırımlar ve imalat ve tarımsal sanayi sektöründe yapılacak sabit yatırım tutarı 8 milyon Yeni Türk Lirasını aşan yatırımlar için Müsteşarlığa,

b) İmalat ve tarımsal sanayi sektöründe yapılacak, (a) bendi kapsamına girmeyen, sabit yatırım tutarı 8 milyon Yeni Türk Lirasını aşmayan ve TOBB'a bağlı sanayi odalarının bulunduğu yerdeki yatırımlar için ilgili sanayi bağlı sanayi odalarına da müracaat edilebilir.

Müsteşarlığa yapılacak müracaatların, yabancı sermayeli şirket ve şubelerce gerçekleştirilecek yatırımlar için Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğüne, diğer bütün yatırımlar için Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğüne 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.

### 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.

### 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.

## 3 Yatırım Teşvik Mevzuatına İlişkin Diğer Hususlar

### 3.1. Yatırımın Finansmanı

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların finansmanında uygulanabilecek asgari öz kaynak oranı % 20'dir.



Ancak, tersane, gemi inşa ve yat inşa yatırımlarında, finansal kiralama şirketlerinin yapacakları kiralama yatırımlarında, yap-işlet veya yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilecek yatırımlarda, uçak ve helikopter ithali ile kamu kurum ve kuruluşlarının yapacakları yatırımlarda bu oran aranmamaktadır.

### **3.2 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.

### **3.3 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 YTL'dir.

### **3.4 Devir, Temlik, Satış ve İhraç**

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;

- Teşvik belgeli bir başka yatırım için devri,
- Teşvik belgesi olmayan bir başka yatırımcıya satışı,
- İhracı,
- Kiralınması,

Müsteşarlığın iznine tabidir.

Teşvik belgesi kapsamında temin edilen makine ve teçhizatın, üretilecek mal veya hizmetlerin teşvik belgesi sahibi yatırımcı tarafından satın alınması koşuluyla diğer bir yatırımcıya herhangi bir ücret alınmaksızın geçici olarak verilmesi veya kiralınması Müsteşarlığın iznine tabidir.

### **3.5 Kullanılmış Makine-Teçhizat ve Tesis Alımı**

Teşvik belgeleri kapsamında kullanılmış yerli makine ve teçhizat ile ham madde, ara malı ve işletme malzemesi temin edilemez.

Teşvik belgesi kapsamında, bölgesel ve sektörel kısıtlamalar göz önüne alınarak;

- İthalat Rejimi Kararı uyarınca yayımlanan "Eski, Kullanılmış veya Yenileştirilmiş Olarak İthal Edilebilecek Maddelere İlişkin Tebliğ" hükümleri uyarınca ithali mümkün olan kullanılmış makine ve teçhizatın (karayolu nakil vasıtaları hariç),
- İthalat Rejimi Kararı uyarınca ithaline izin verilen kullanılmış makine ve teçhizatın,
- Kullanılmış komple tesisin,

ithaline, proje bazında yapılacak değerlendirme sonucunda uygun görülmesi halinde izin verilebilir.

### **3.6 Tamamlama Vizesi**

Teşvik belgesi kapsamı yatırımların proje bazında yapılacak değerlendirme sonucunda öngörülebilecek sürede gerçekleştirilmesi esastır.

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.

### **3.7 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 ayrıntıların tespiti halinde teşvik belgesini iptal etmeye veya teşvik belgesi kapsamında sağlanan destek unsurlarına yönelik kısmen veya tamamen müeyyide uygulamaya Müsteşarlık yetkilidir.

## **4 Yatırım İndirimi 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.

Buna göre, yıllardan beri çeşitli defalar değişerek süregelen yatırım indirimi uygulaması sona ermiştir.

Mükelleflerin daha önceki mevzuat hükümlerine göre kazanmış oldukları hakların korunması için Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 69. maddesi ihdas edilmiştir. Geçiş hükümlerine geçmeden önce 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli yatırım indirimi istisnası mevzuatının son halinin incelenmesi faydalı olacaktır.

### **4.1.1 Teşvik Belgeli Yatırımlarda Yatırım İndirimi (GVK Geç. 61. madde) (24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlar kapsamında yapılan yatırımlar için)**

4842 sayılı Kanun ile yapılan kapsamlı değişiklik sonrasında, dileyen mükelleflerin 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenmiş teşvik belgeleri kapsamında yaptıkları yatırım harcamaları için, değişiklik öncesindeki Gelir Vergisi Kanunu'nun yatırım indirimine ilişkin hükümleri uygulanabilmektedir. Ancak bu uygulamanın, ilgili harcamaların 24.04.2003 tarihinden önce en son onaylanmış global listelerde yer alan harcamalar olması gerektiği gözden kaçırılmamalıdır.

Bu durumda; dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari veya zirai kazançları üzerinden vergiye tabi mükelleflerin, yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımları kapsamında yaptıkları ile müteakip vergilendirme döneminde yapmayı öngördükleri yatırım harcamaları, Gelir Vergisi Kanunu'nun kaldırılan Ek 3 üncü maddesinde yazılı şartlar dahilinde, kazançlarından indirilir. Yatırım indirimi tutarı, yatırım harcaması tutarının teşvik belgesi üzerinde yer alan yatırım indirimi oranı ile çarpılması suretiyle hesaplanır.

Yukarıda belirtilen hükümlerden faydalanan teşvik belgesi sahibi mükelleflerin yatırım indirimi istisnasından faydalanmaları halinde faydalandıkları tutar üzerinden %19,8 oranında Gelir Vergisi stopajı hesaplamaları gerekmektedir. 24.04.2003 tarihinden sonra (bu tarih dahil) yapılacak müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında yararlanılan yatırım indirimi üzerinden ise stopaj hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

#### **4.1.2 Teşvik Belgesiz Yatırımlarda Yatırım İndirimi (GVK Mülga 19. madde) (24.04.2003 tarihinden sonra yapılan yatırımlar için)**

4842 sayılı Kanun ile yapılan değişik ile yatırım indirimi istisnasından faydalanabilmek için teşvik belgesi alma zorunluluğu 24.04.2003 tarihi itibarıyla kaldırılmıştır. Teşvik belgesiz yatırımlarda yatırım indirimi oranı %40'tır. Yararlanılan yatırım indirimi üzerinden Gelir Vergisi stopajı hesaplama yükümlülüğü de bulunmamaktadır.

#### **4.2 Geçiş Hükümleri**

Geçiş hükümleri açısından 3 husus önemlidir.

a) 31.12.2005 itibarıyla mevcut 2005 yılı kazançlarından indirilemeyen Devreden Yatırım İndirimi İstisnası 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 tercihinin 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 uncu 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 tercihinin 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) Seçimlik tercihlerin belirlenmesine ilişkin uygulama

Geçici 69 uncu madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanılıp yararlanılmaması mükelleflerin isteklerine 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 tercihlerini

2006 yılı için 14.08.2006 tarihine,  
2007 yılı için ilk geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe,  
2008 yılı için ilk geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe,

kadar belirlemeleri gerekmektedir.

Mükelleflerin, yapmış oldukları bu tercihlerden yıllık beyanname döneminde vazgeçmelerine imkan bulunmamaktadır.

## 5 İhracatı Teşvik Tedbirleri

### 5.1 İhracata Yönelik Vergisel Teşvikler

İhracata yönelik işlemler, bazı yasal düzenleme ve şartlar dahilinde, Damga Vergisinden, Banka ve Sigorta Muamele Vergisinden, 492 sayılı Harçlar Kanunu gereğince alınan harçlar ve diğer kanunlarda yer alan vergi, resim ve harçlar ile Kaynak Kullanımı Destekleme Fonundan istisna edilmiştir. Söz konusu düzenlemeler kapsamında uygulanan istisna ve muafiyetlere aşağıda kısaca değinilmiştir.

#### 5.1.1 Vergi, Resim ve Harç İstisnası

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;

- ihracatı arttırmak,
- ihraç ürünlerine uluslararası piyasada rekabet gücü kazandırmak,
- ihraç 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.

#### 5.1.2 İstisna Kapsamına Giren Vergiler

2000/1 numaralı Tebliğ'de yapılan düzenlemeler çerçevesinde, yararlanılacak vergi, resim ve harç istisnası aşağıdaki vergileri kapsamaktadır.

- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
- Damga Vergisi
- Harçlar
- Diğer kanunlarda yer alan vergi, resim ve harçlar
- 80 sayılı Kanuna göre alınan hal rüsumu

#### 5.1.3 Vergi, Resim ve Harç İstisnasının Kapsamına Giren İşlemler

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.

<b>Krediler</b>
İhracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile transit ticaretin finansmanında kullanılmak kaydıyla, kredi kuruluşlarınınca kullanılan her türlü sevk öncesi ve sevk sonrası krediler
- Türk Eximbank tarafından aracı bankalar vasıtasıyla kullanılan krediler
- 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
Firmaların sağladıkları prefinansmanlar
Dahilde İşleme Rejimi kapsamında yapılan ithalat ve / veya yurt içi alımların finansmanı amacıyla kullanılan krediler
Yukarıda sayılan kredilerin geri ödenmesi
<b>İşlemler</b>
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
<b>Düzenlenen Kağıtlar</b>
İhracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile transit ticaretle ilgili işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlar.

#### 5.1.4 Belgeli ve Belgesiz İşlemler

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.

##### 5.1.4.1 Belgesiz İşlemler

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.

<b>İşlemler ve Kağıtlar</b>
Dahilde İşleme İzin Belgesi ve Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi almak amacıyla proje formu ekinde verilecek taahhütnameler ve bunlarla ilgili işlemler
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 inci maddesine istinaden ithalat vergilerinden tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi ambalaj maddeleri ithali
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).
Gerçekleştirilen mamul ürün ihracatı karşılığı olarak bu ürünlerin üretiminde kullanılan girdilerin Toprak Mahsulleri Ofisinden veya T.C. Şeker Kurumunca tespit edilen şeker fabrikalarından alımı

#### 5.1.4.2. Belgeli İşlemler

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.

<b>İhracat İşlemleri</b>
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.
<b>İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetler</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 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; <ul style="list-style-type: none"> <li>a. 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,</li> <li>b. 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,</li> <li>c. Yerli ve yabancı firmaların ortaklığı şeklinde olması halinde, yerli firmaya kendi faaliyeti oranında, yabancı firmaya ise yerli imalatçı firmaların, üreterek yapacakları satış ve teslimleri,</li> <li>d. Proje sahibi kamu kurumları ile bu projeleri üstlenen firmalara yapılacak teknik müşavirlik, mühendislik ve benzeri hizmet satışları.</li> </ul> </li> <li>■ Savunma Sanayi Müsteşarlığı'nca onaylanan Savunma Sanayi Projelerini üstlenmiş imalatçı firmaların, üreterek yapacakları satış ve teslimleri</li> <li>■ 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,</li> <li>■ İmalatçılar tarafından üretilerek gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarına yapılan satış ve teslimler (bu mağazalarda yapılan satışlar hariç)</li> <li>■ Yatırım teşvik belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarını üreterek, Yatırım Teşvik Belgesi sahibi yatırımcılara teslim eden imalatçı firmaların satış ve teslimleri,</li> <li>■ İmalatçıların, Müsteşarlıkça yayımlanan tebliğ eki yatırım malları listesinde belirtilen malları üreterek satış ve teslimleri</li> <li>■ Yürürlükteki Yatırımlarda Devlet Yardımları Mevzuatı çerçevesinde CKD ithal edebilecek firmalara, ithal edebilecekleri söz konusu maddeleri imalatçı firmaların yurt içinde üreterek yapacakları satış ve teslimleri</li> <li>■ Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye (sabit sermaye yatırımı nitelikli olanlar) çıkarılan yatırım mali ve sinai mamullerin ihalesini kazanan imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,</li> <li>■ Kamu kurum ve kuruluşlarınca yaptırılan uluslararası taşımalar ve bu kurum ve kuruluşlar tarafından uluslararası ihaleye çıkarılmış yurt içi taşımaları yüklenen yerli firmaların bu faaliyetleri</li> <li>■ Yurt dışı müteahhitlik müşavirlik, yazılım ve mühendislik hizmetleri gibi döviz kazandırıcı hizmet projeleri</li> <li>■ Ambalaj malzemesi imalatçıların, belge süresi içinde teslim edilmek ve teslim tarihinden itibaren 6 ay</li> </ul>

içerisinde ihracatçının ihraç ürünü ile birlikte ambalaj olarak ihraç edilmek şartıyla üreterek yapacakları satış ve teslimleri
■ 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
■ 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)
■ İmalatçıların, Dahilde İşleme İzin Belgesi sahibi firmalara üreterek yapacakları kütük ve blum satış ve teslimleri
■ Turizm müesseseleri ile seyahat acentelerinin yurt içindeki ve yurt dışındaki turizm faaliyetleri sırasında yaptıkları döviz karşılığı hizmet satışları
■ Uluslararası taşımacılıktan kazanılan navlun bedellerinin yurda getirildiğinin Döviz Alım Belgesi ile tevsiki kaydıyla kara, deniz veya hava ulaştırma hizmet ve faaliyetleri
■ 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)
■ 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
■ Yap-İşlet Modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projelerini üstlenen yerli firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetler
■ Yerli firmalarca, ihraç ürünlerimizin pazarlanması gayesiyle yurt dışında mağaza açılması veya işletilmesi
■ 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
■ 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
■ Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslar arası ihaleye çıkarılan maden havzalarından rüdvans karşılığında maden çıkarımı ve işletmesi ile ilgili üretim faaliyetleri.

### 5.1.5 Vergi Resim Harç İstisnası 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.

- Dilekçe (İmza sirkülerinde yer alan yetkililerce imzalanmış),
- Vergi Resim Harç İstisnası Proje Formu,
- 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,
- Ticaret Sicil Gazetesi (aslı veya noter tasdikli örneği),
- İmza Sirküleri (noter tasdikli),
- Son yıla ait vergi dairesince tasdikli Bilanço ve Kar- Zarar Cetveli,
- İhracat Taahhütnamesi (imza sirkülerinde yer alan yetkililerce imzalanmış),
- 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.),
- 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, Müsteşarlığa revize edilebilmektedir.

### 5.1.6 Vergi Resim ve Harç İstisnasında Ceza Uygulaması

Damga vergisi 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.

### 5.1.7 Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu İstisnası

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.

### 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.

<b>İhracata Yönelik Devlet Yardımları</b>
Uluslar Arası Nitelikteki Yurt İçi İhtisas Fuarlarının Desteklenmesi
Çevre Maliyetlerinin Desteklenmesi
Araştırma – Geliştirme (AR-GE) Yardımları
İstihdam Yardımı
Yurt Dışı Fuar Katılımlarının Desteklenmesi
Yurt Dışında Ofis, Mağaza Açma, İşletme ve Marka Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi
Türk Ürünlerinin Yurt Dışında Markalaşması, Türk Malı İmajının Yerleştirilmesi ve Turquality'nin Desteklenmesi
Pazar Araştırması ve Pazarlama Desteği
Eğitim ve Danışmanlık Yardımı
Tarımsal Ürünlerde İhracat İadesi Yardımları
Toplumsal ve ekonomik hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik uluslararası taahhütlerimize aykırılık teşkil etmeyecek diğer devlet yardımları.

### 6. Dâhilde İşleme 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;

1. İthalatta Şartlı Muafiyet Sistemi,
2. İthalat esnasında alınan vergilerin geri ödenmesi sistemi,

olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır.



## 6.1 İthalatta Şartlı Muafiyet

Dâhilde İşleme İzin 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.

## 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.

## 6.3 Dâhilde İşleme İzni/ İzin Belgesi

Dâhilde işleme izni / izin belgesi almak için gerekli bilgi ve belgelerle Dış Ticaret Müsteşarlığı'na müracaat edilmesi gerekmektedir. Müsteşarlıkça, Türkiye gümrük bölgesinde (serbest bölgeler hariç) yerleşik firmalara;

- İthal eşyasının işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanıldığının tespitinin mümkün olması,
- Türkiye gümrük bölgesindeki (serbest bölgeler hariç) üreticilerin temel ekonomik çıkarları ile Türk malı imajının olumsuz etkilenmemesi,
- İşleme faaliyetinin, katma değer yaratan ve kapasite kullanımını arttıran bir faaliyet olması yanında, işlem görmüş ürünün rekabet edebilirliği ile ihrac potansiyelini arttıran koşullar yaratıyor olması,
- 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 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 bulduğu 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.

### 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. Firmaların, ek süre almak için İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği'ne belge aslı ile birlikte müracaat etmeleri gerekmektedir.

### 6.3.2 Yeni Belge Verilmesi

Dâhilde işleme izin belgesi sahibi firmaların müteakip belge talepleri, önceki belgelerin gerçekleşme seyrine göre değerlendirilmektedir.

### 6.3.3 Dâhilde İşleme İzin 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 alınmaz. 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 ayrıca ilgili mercilere ve ilgili vergi dairesine bildirilir.

### 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, demirbaş 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,

d) Belge/izin kapsamında ithal edilen işletme malzemesinin CIF ithal tutarının, gerçekleşen FOB ihrac tutarının % 2'sinden (doğal taşlar ile kıymetli maden ve taş ihrac taahhüdü içeren belgelerde % 10) fazla olması halinde, bu oranı aşan kısma tekabül eden ithalatta ilgili alınmayan vergi,

e) Belge/izin kapsamında ithal edilen değişmemiş eşyanın CIF ithal tutarının, gerçekleşen FOB ihrac tutarının %1'inden fazla olması halinde, bu oranı aşan kısma tekabül eden ithalatta 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 ihrac 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,

h) Dâhilde İşleme İzin Belgesinin/İzninin re'sen kapatılması halinde, belge /izin kapsamında alınmayan vergi,

ithal tarihi itibarıyla 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Ayrıca, ithal edilen ve süresi içerisinde ihracatı gerçekleştirilmeyen eşya için 4458 sayılı Kanunun 238. maddesi hükmü çerçevesinde gümrük vergilerinin 2 katı para cezası alınır.

## 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 Kanunun 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; 31.12.2007 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.

### 7.1 Gelir Vergisi Stopajı Desteği

31.12.2008 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.

### 7.2 Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği

31.12.2008 tarihine kadar uygulanmak üzere, yukarıda belirtilen a) bendi kapsamındaki illerde;

- 1.4.2005 tarihinden itibaren yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, en az 10 işçi çalıştırmaları koşuluyla, bu iş yerlerinde çalıştırdıkları işçilerin,

- 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 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 72 ve 73 üncü 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 506 sayılı Kanunun 78 inci maddesi uyarınca belirlenen prime esas kazanç alt sınırına göre hesaplanan işveren hissesi prim tutarının çarpımı sonucu bulunacak değerin, diğer yerlerdeki iş yerleri için işçi sayısı ile 506 sayılı Kanunun 78 inci maddesi uyarınca belirlenen kazanç alt sınırına göre hesaplanan işveren hissesi prim tutarının çarpımı sonucu bulunacak değerin % 80'ini aşmamaktadır.

Öte yandan Hazinece karşılanan prim tutarları gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmamaktadır.

### 7.3 Enerji Desteği

31.12.2008 tarihine kadar uygulanmak üzere, yukarıda belirtilen a) bendi kapsamındaki illerde, 01.04.2005 tarihinden itibaren faaliyete geçen ve asgari 10 işçi çalıştıran işletmeler ile 01.04.2005 tarihinden önce faaliyete geçmiş ve asgari 10 işçi çalıştıran işletmelerden; fiilen ve sürekli olarak hayvancılık (su ürünleri yetiştiriciliği ve tavukçuluk dâhil), 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 % 20'si Hazinece karşılanmaktadır. Bu orana; 01.04.2005 tarihinden sonra faaliyete geçen işletmelerde asgari sayıdan sonraki her bir işçi için, 01.04.2005 tarihinden önce faaliyete geçmiş işletmelerde ise bu tarihten sonra işe başlayan ve asgari işçi sayısından sonraki her bir işçi için 0,5 puan eklenmek suretiyle destek artırılmaktadır. Ancak Hazinece karşılanacak oran, organize sanayi veya endüstri bölgelerinde faaliyette bulunan işletmeler için % 50'yi, diğer alanlarda faaliyette bulunan işletmeler için % 40'ı geçmemektedir.

Hazinece karşılanılan enerji giderleri, iadenin yapıldığı dönemde gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınmalıdır.

Fiilen ve sürekli olarak çalıştırılan işçi sayısının tespitinde, aylık prim ve hizmet belgeleri esas alınmaktadır.

### 7.4 Bedelsiz Arsa Desteği

Yukarıda belirtilen b) bendi kapsamındaki illerde en az 10 kişilik istihdam öngören yatırımlara girişen gerçek veya tüzel kişiler lehine; Hazineye, özel bütçeli kuruluşlara, il özel idarelerine veya belediyelere ait arazi veya arsaların üzerinde 49 yıl süreli bağımsız ve sürekli nitelikli bedelsiz irtifak hakkı tesis edilebilmektedir. Bu taşınmazlar üzerindeki kamuya ait ve ihtiyaç dışı bina ve müştemilat ile üzerinde henüz faaliyete geçmemiş yatırım bulunan arazi veya arsalar da bu kapsamda değerlendirilmektedir. Ancak talep edilen taşınmazın bulunduğu ilçenin mülki sınırları içinde organize sanayi veya endüstri bölgesi bulunması halinde, bu bölgelerde yer alabilecek yatırımlar için tahsis edilecek boş parsel bulunmaması şartı aranmaktadır.

İrtifak hakkı tesis edilecek veya kullanma izni verilecek taşınmazlardan imar planı bulunmayanların planları ile uygulama projeleri, bedelsiz olarak verilen ön izin süresi içinde yapılmaktadır.

İstihdam edilecek işçi sayısına, yatırım konusu işletmenin faaliyete geçtiği tarihten itibaren beş yıl süreyle uyulması zorunludur.

Yatırımcı tarafından, mücbir sebepler hariç öngörülen sürede yatırımın en az % 50'sinin tamamlanmadığının veya taşınmazın üzerine yatırıma başlama tarihinden itibaren bir yıl içinde herhangi bir yatırım yapılmadığının ya da işletmeye geçtikten sonra faaliyetin sona erdirildiğinin tespiti, irtifak hakkı ve kullanma izni sözleşmesinin ağır şekilde ihlali sayılmakta ve bu durumda herhangi bir yargı kararı aranmaksızın irtifak hakkı veya kullanma izni iptal edilerek taşınmaz üzerindeki muhdesat (Arsa ve arazi üzerinde malikinden başka bir kimse veya paydaşlardan birisi tarafından yapılan yapı, tesis veya dikilen şeyler) zemin maliki idareye intikal etmektedir. Bu durumda ilgili idarenin talebi üzerine irtifak hakkı tapu idarelerince re'sen terkin edilir ve taşınmazın cari yıl proje maliyet bedelinin yüzde biri oranında tazminat alınır.

Yatırımcı tarafından, mücbir sebepler hariç öngörülen sürede yatırımın en az % 50'sinin gerçekleştirilmesine rağmen yatırımın tamamlanmaması veya öngörülen istihdam sayısına % 10'u aşan oranda uyulmaması halinde ise bedelsiz olarak tesis edilmiş irtifak hakkı veya verilen kullanma izni, bedelliye dönüştürülmektedir. Bu durumda yıllık irtifak hakkı veya kullanma izni bedeli, yatırımın cari yıl proje maliyet bedelinin binde 5'i olmaktadır.

Bedelsiz irtifak hakkı veya kullanma iznine konu taşınmazların üzerinde gerçekleştirilecek yatırımın toplam tutarı, bu taşınmazların maliki idarelerce takdir edilecek rayiç değerinin üç katından az olamayacaktır.

## 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 amacıyla 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 Kurulunun 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 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 zararlı 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.

## 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, 5746 sayılı "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun" ile de teknoloji merkezleri, Ar-Ge merkezleri, Ar-Ge projeleri ve rekabet öncesi işbirliği projeleri ile teknoloji girişim sermayesine ilişkin çeşitli destek ve teşvikler sağlanmıştır.

### 9.1 AR-GE İndirimi

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri sadece yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ı (5746 Sayılı Kanun gereği olarak söz konusu oran, 01.04.2008 tarihinden itibaren 31.12.2023 tarihine kadar geçerli olmak üzere %100 olarak dikkate alınacaktır) oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi" gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının hesaplanmasında ayrıca indirim konusu yapılmaktadır.

### 9.2 AR-GE İndirimine 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 çalışmalarını 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 verilme amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri şeklindeki faaliyetler Ar-Ge faaliyetleri kapsamında değerlendirilmemektedir.

### 9.3 AR-GE İndirimine Konu Edilebilecek Harcamalar

Ar-Ge faaliyeti, esas itibarıyla 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 tabi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmamaktadır) ile finansman giderlerinden oluşmaktadır.

#### **9.4 Ar-Ge Harcamalarının Kayıtlarda İzlenmesi**

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.

#### **9.5 Ar-Ge İndiriminin Uygulanması**

Mükellefler, Ar-Ge harcamaları üzerinden hesaplayacakları Ar-Ge indirimi, beyanname üzerinden hesaplanan kurum kazancından indirebileceklerdir. Ar-Ge indirimi, Ar-Ge faaliyetine başladığı andan itibaren hem yıllık beyanname de hem de geçici vergi beyannamelerinde uygulanabilecektir. Hesaplanan Ar-Ge indirimi tutarı, mükellefler tarafından yıllık kurumlar vergisi beyanamesi ile geçici vergi beyannamesinin ilgili satırına yazılarak kazançtan indirilecektir. Kurumlar Vergisi mükellefleri için, ilgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indirimi tutarı reel değeri üzerinden sonraki hesap dönemlerine devredecektir.

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 indirimi uyguladıktan sonra, beyannamenin gelir bildirim bölümünde Ar-Ge indirimi uygulayacaklardır.

#### **9.6 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.

## 9.7 Ar-Ge Projesi İle İlgili Olarak İstenecek Belgeler

Ar-Ge indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili olarak yasal olarak belirlenmiş formatta rapor hazırlanacak ve bir yazı ekinde iki nüsha olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'na elden veya posta yoluyla gönderilecektir.

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 Gelirler Genel Müdürlüğüne ve başvuru sahibine gönderecektir.

Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu Kararına 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, destekleme süresi tamamlanmış olsa dahi (projede değişiklik olmaması kaydıyla), bu projeler hakkında ayrıca bir inceleme yapılması için Gelir İdaresi Başkanlığı'na müracaat etmelerine gerek olmayıp, desteklenmesi uygun bulunmuş projelere ilişkin Ar-Ge değerlendirme raporlarının örneğinin YMM tasdik raporuna eklenmesi yeterli olacaktır.

## 9.8 5746 Sayılı Kanun ile Sağlanan Destek ve Teşvik Unsurları

5746 Sayılı "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun" 12.03.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.04.2008 tarihinden yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile yapılan düzenlemeler 31.12.2023 tarihine kadar geçerli bulunmakta olup uygulama ve denetime ilişkin usul ve esaslar TÜBİTAK'ın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından birlikte çıkarılacak yönetmelikle belirlenecektir. Bahsi geçen yönetmelik Vergi Rehberi'nin hazırlanma tarihi itibarıyla yürürlükte bulunmadığından uygulama ve denetime ilişkin hususlara bu bölümde yer verilememiştir.

### 9.8.1 Tanımlar

Kanun uygulamasında;

**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,

**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,

**Rekabet Öncesi İşbirliği 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,

**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,

**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,

\*\* Asgari Ar-Ge personeli sayısının hesabında fiilen ve tam zamanlı olarak çalışan personelin üçer aylık dönemler itibarıyla ortalaması esas alınır.

**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.

### 9.8.2 Sağlanan Avantajlar

**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.

**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 yüzde doksanı, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır.

**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.

**Damga vergisi istisnası:** Bu Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınmaz.

**Teknogirişim sermayesi desteği:** Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından teknogirişim sermaye desteği alabilecek durumda bulunanlara bir defaya mahsus olmak üzere teminat alınmaksızın 100.000 YTL'na kadar teknogirişim sermayesi desteği hibe olarak verilir.

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 Kanunun aynı mahiyetteki hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar.

## **9.9 Ar-Ge Projelerine TÜBİTAK Tarafından Sağlanan Destekler**

### **A) 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**

- 1) 1501- Sanayi Ar-Ge Projeleri Destek Programı
- 2) 1503- Ar-Ge Proje Pazarı Platformu Destekleme Programı
- 3) 1507- KOBİ Ar-Ge Başlangıç Destek Programı
- 4) 1508- Teknogirişim Destek Programı
- 5) 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:

- Proje başvurusunda bulunacak kuruluşların hazırlamaları gereken Proje Öneri Bilgileri (AGY100)
- Proje hakem incelemesinde kullanılan Proje Öneri Değerlendirme Formu (AGY200)
- Desteklenmesine karar verilen projeler için Ar-Ge Yardımı İstek Formu (AGY300)
- Dönemsel faaliyet ve harcamaların değerlendirilmesi için Dönemsel İzleme Formu (AGY400)
- Mali değerlendirmeyi hızlandırmak üzere yürürlüğe konulan Yeminli Mali Müşavirlik Ar-Ge Harcamaları Değerlendirme Raporu (AGY500)

## **B) TÜBİTAK'ın Özel Sektöre Yönelik Diğer Destek Programları**

- TÜBİTAK AB Çerçeve Programları Ulusal Koordinasyon Ofisi Destekleri
- Teknoloji Platformları
- Bilim İnsanı Destekleme Dairesi Başkanlığı (BİDEB) Programları
- 1007 – Kamu Programları
- Patent Teşvik Sistemi

## **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 değerı 25 milyon Yeni 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.

### **10.1 Banka ve Kredi Faiz Destekleri**

#### **10.1.1 Kayıtlı Eleman İstihdamını 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.

#### **10.1.2 KOBİ İhracat 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 amacına yönelik olarak sağlanmaktadır.

#### **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.

#### **10.1.4 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.

### **10.2 Bilişim Destekleri**

#### **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 sayıda işletme süreçlerinin entegrasyonunun ve otomasyonunun sağlanması ile eş zamanlı olarak bilgi paylaşımını kolaylaştırması beklenmektedir.

#### **10.2.2 Elektronik İmza Desteği**

Türkiye'deki KOBİ'lerin e-dönüşüm projesi çerçevesinde elektronik uygulamalara geçişlerini hızlandırmak ve elektronik imzanın kullanımını yaygınlaştırmak amacıyla KOSGEB veri tabanında kayıtlı olan KOBİ'lerden elektronik imza talep edecek olanlarının desteklenmesidir. Bilgisayar üzerinden yapılan on-line işlemlerde veri güvenliğinin sağlanması amaçlanmaktadır.

#### **10.2.3 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.

#### **10.2.4 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.

### **10.3 Bölgesel Kalkınma Destekleri**

#### **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.

### **10.3.2 Nitelikli Eleman Desteği**

İşletmelerin teknoloji düzeyinin yükseltilmesi, ürün kalitesinin ve yeni ürünlerin geliştirilmesi, verimliliğın ve yurtiçi-yurtdışı pazarlarda rekabet gücünün artırılmasının sağlanması amacı ile işletmelere/işletici kuruluşlara ve KOSGEB ile işbirliği içinde yürütölen ulusal/uluslararası projelere nitelikli eleman temini için destek verilmesidir.

### **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.

### **10.3.4 Altyapı ve Üstyapı Uygulama Projesi Desteği**

Üretim 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 alarak yeni yatırım yapacak olan işletmeler için, üstyapı uygulama projelerine, verilecek desteği kapsar.

## **10.4 Danışmanlık ve Eğitim Destekleri**

### **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.

### **10.4.2 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.

### **10.4.3 KOSGEB Genel Eğitim Programları**

İşletmelere KOSGEB tarafından organize edilen eğitim programlarına katılmaları için verilen desteği kapsar.

## **10.5 Girişimciliği Geliştirme Kapsamında Verilen Destekler**

### **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 yönlentmek, bu kurumlarda girişimcilik kültürünün yaygınlaşmasını sağlamaktır. Girişimcilik ve iş kurma üzerine toplam 102 saatlik eğitim ve atölye çalışmasından oluşur.

### **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.

### **10.5.3 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 YTL destek sağlanmaktadır.

### **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.

### **10.6 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 işaretleme uygunluk değerlendirme faaliyetleri kapsamındaki test-analiz ve denetim giderlerine ve işletmelerin TSE/TURKAK'tan alacakları Yönetim Sistem Belgeleri giderlerine destek verilmesidir.

### **10.7 Pazar Araştırma ve İhracatı Geliştirme Destekleri**

#### **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.

#### **10.7.2 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.

#### **10.7.3 Yurtiçi Uluslararası Sanayi İhtisas 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 konusu, türü ve ürün ve ürün grupları bazında KOSGEB Hedef kitlesi olan KOBİ'lerin faaliyet alanları ile örtüşen fuarlar incelenir değerlendirilir ve destek kapsamına alınır.

#### **10.7.4 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 konusu, türü ve ürün ve ürün grupları bazında KOSGEB Hedef kitlesi olan KOBİ'lerin faaliyet alanları ile örtüşen fuarlar incelenir değerlendirilir ve destek kapsamına alınır.

### **10.7.5 Tanıtım Desteği**

İşletmelerin; işletmelerini ve ürünlerini, özellikle yurtdışında tanıtımları için gerçekleştirecekleri faaliyetlerine destek verilmesidir.

### **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.

## **10.8 Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Destekleri**

### **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.

### **10.8.2 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.

### **10.8.3 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.

## **10.9 Uluslararası İşbirliği Geliştirme Destekleri**

### **10.9.1 İhracat Amaçlı Yurtdışı İş 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.

### **10.9.2 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 vermek üzere 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.



## 11 Serbest Bölgeler

Serbest bölgeler; kurulmuş olduğu ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla beraber gümrük bölgesi dışında sayılan, ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara yönelik hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerlerdir.

### 11.1 Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası

5084 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda, 06.02.2004 öncesi ruhsat almış olan işletmelerin bölgede yürüttükleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Yasa'nın Resmi Gazete'de yayımlanmasından sonra ruhsat alan işletmeler açısından gelir ve kurumlar vergisi istisnası ise, sadece üretim ruhsatı alıp bu bölgede üretim yaparak kazanç elde eden işletmeler için söz konusudur. Bu istisna Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleşeceği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar geçerli olacaktır.

Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden müstesna tutulabilmesi için;

- Bölgelerde "imalat" faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsatın bir örneğini,
- Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneğini,
- İmalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren bir listeyi,

yeni mükellefiyet tesis ettirenler mükellefiyet tesisinde, durum değişikliklerinde ise (yeni bir alanda imalata başlayacak mükelleflerin bu durumu ruhsatlarına işlettirdikten sonra) değişikliği müteakip verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde, ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Mükellefler serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hâsıllardan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazancı, gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutmalıdır.

Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamına giren faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde; bu zararların, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

### 11.2 Ücret Ödemeleri

İşletmelerin 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.

İstisna, 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin bölgede istihdam ettikleri personele ödenecek ücretlere uygulanacağından, 07.02.2004 tarihinden itibaren ruhsat alan mükelleflerin çalıştırdıkları personele ilişkin ücretlerin istisnadan faydalanması mümkün değildir.

### **11.3KDV İstisnası**

KDV Kanununun 16/1-c maddesi uyarınca serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların ithalatı KDV'den istisnadır. Ayrıca aynı Kanunun 17. maddesinin 4. fıkrasının 5228 sayılı Kanunla değiştirilen (ı) bendi uyarınca serbest bölgelerde verilen hizmetler de katma değer vergisinden istisnadır.

### **11.4Diğer Vergiler**

06.02.2004 tarihi itibarıyla serbest bölgede faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış işletmelerin, bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

## **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.

### **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.

### **12.2 Gelir Vergisi Stopajı İndirimi**

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.

### **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, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 72 ve 73 üncü 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.

#### **12.4 Su Bedeli İndirimi 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.

#### **12.5 Yabancı Uzman Personel ve Sanatçı Çalıştırabilme**

Belgeli kültür yatırım veya girişimlerinde, Bakanlık ve İçişleri Bakanlığının görüşü alınarak Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca 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.

#### **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.

### **13 Diğer Teşvikler**

#### **13.1 Eğitim Kurumlarına İlişkin 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 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 taşınılması hallerinde ise istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.

Eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kuruma devretmeleri halinde, istisna, devralan kurum tarafından devreden kurumun faydalanmadığı dönemler itibarıyla uygulanabilecektir.

### **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.

### **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.

### **13.4 Türk Gemi Siciline Kayıtlı Gemilere İlişkin Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası ile Personele Ödenen Ücretlere İlişkin Gelir Vergisi İstisnası**

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.

## XI. VERGİ CEZALARI

Bu bölümde, vergi kanunlarında ve diğer ilgili mevzuatta yer alan hükümlere aykırı fiillere verilen vergi cezaları,

- Usule aykırı fiillere verilen vergi cezaları,
- Vergi kaybına yol açan fiillere verilen vergi cezaları,
- 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'nun 333 üncü maddesinde yapılan bir değişiklik ile aynı Kanunun 359 uncu maddesinde belirtilen fiiller (kaçakçılık suçları) ve bu fiillere iştirak dolayısıyla verilecek cezalardan kanuni temsilciler değil fiili işleyenler sorumlu tutulmuşlardır.

### 1. Usulsüzlük Fiilleri ile İlgili Cezalar

#### 1.1.Usulsüzlük Fiilleri

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.

#### **BİRİNCİ DERECE USULSÜZLÜKLER**

- Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması,
- Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması,
- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması,
- Çiftçiler tarafından 245 inci madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete süresinde uyulmaması,
- Vergi Usul Kanunu'nun kayıt nizamına ait hükümlerine uyulmamış olması (her incelemede, inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır),
- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak (1) ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler tasdik ettirilmemiş sayılır),
- Diğer ücretler üzerinden salınan Gelir Vergisinde tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması,
- Veraset ve İntikal Vergisi beyannamelerinin (15) gün beklendikten sonra tebliğ edilmek şartı ile verilen (15) günlük ek süre içerisinde verilmiş olması.

#### **İKİNCİ DERECE USULSÜZLÜKLER**

- Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak (15) gün içerisinde verilmiş olması,
- Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması,
- Vergi kanunlarında yazılı bildirimlerin 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 (1) 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.

#### **2008 YILINDA UYGULANACAK USULSÜZLÜK CEZALARI**

	Birinci Derece	İkinci Derece
--	----------------	---------------

Mükellef Grupları	Usulsüzlükler İçin (YTL)	Usulsüzlükler İçin (YTL)
Sermaye Şirketleri	80,00	46,00
Sermaye şirketleri dışında kalan birinci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı	50,00	25,00
İkinci sınıf tüccarlar	25,00	13,00
Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	13,00	6,80
Kazancı basit usulde tespit edilenler	6,80	3,20
Gelir Vergisinden muaf esnaf	3,20	1,80

Yukarıda belirtilen usulsüzlük fiilleri, aynı zamanda, mükellefin dönem vergi matrahının re'sen takdirini de gerektiriyorsa, tabloda gösterilen ceza tutarları (2) kat olarak uygulanmaktadır.

### 1.2.Özel Usulsüzlük Fiilleri

Özel Usulsüzlük Fiilleri, fatura ve benzeri evrakın verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması ana başlığı altında düzenlenmiş olup, bu fiillere 2008 yılında verilecek cezalar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

#### ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI

1- Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu verilmemesi, alınmaması	149,00 YTL
- Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza	68.000,00 YTL
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	149,00 YTL
- Her bir belge nev'ine ilişkin olarak her bir tespit için toplam ceza	6.800,00 YTL
- Her bir belge nev'ine ilişkin bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza	68.000,00YTL
3- Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; bulundurulmaması, günü gününe kayıt yapılmaması, yetkililere ibraz edilmemesi ile levha bulundurma ve asma mecburiyetine uyulmaması	149,00 YTL
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	3.200,00 YTL
5- Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde kullanılma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapanlara her bir işlem için	170,00 YTL
6- Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine	500,00 YTL
7- 4358 sayılı Kanun uyarınca vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri, belirlenen standartlarda ve zamanda yerine getirmeyenlere	680,00 YTL
8- 127 nci maddenin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretili görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına	500,00 YTL

Yukarıda belirtilen özel usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geliyorsa vergi ziyasının gerektirdiği vergi cezaları ayrıca 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 İrsaliyesi, Taşıma İrsaliyesi, 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.

### 1.2.1 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.

### 1.2.2 Bilgi Vermekten Çekinenler ile Vergi Usul Kanunu'nun Muhafaza ve İbraz Ödevlerinin düzenlendiği maddelerdeki hükümlere uymayanlar için 2008 yılında uygulanacak Özel Usulsüzlük Cezaları

- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.490,00 YTL,
- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 680,00 YTL,
- Yukarıda belirtilenler dışında kalanlar hakkında 320,00 YTL

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.

Ancak, vergi incelemesine yetkili olanlarca inceleme yapılmak üzere istenilen defter ve belgelerin verilen süre içinde ibraz edilmemesi hali, aynı zamanda re'sen takdir de gerektiren bir fiil olduğundan, ilgili dönem vergi matrahı belirlenerek rapora bağlanacak, ikinci defa verilen ek sürenin beklenmesi gerekmektedir.

## 2. Vergi Kaybı Sonucunu Doğuran Fiiller ve Bunlara Verilen Cezalar

### 2.1.Vergi Ziyası Cezası

Vergi ziyası, 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 ziyası suçu işleyenlere, ziya uğrattıkları verginin (1) katı tutarında vergi ziyası cezası kesilir.

Vergi ziyası cezası kesilmesini gerektiren haller ;

- Kasit 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.

## 2.2. Vergi Ziyasına Kaçakçılık Suçu Sayılan Fiillerle Sebepiyet Verilmesi:

Vergi ziyasına yol açan fiilin, aynı zamanda, Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerden biri olması halinde, fiil, kaçakçılık suçu olarak adlandırılır ve vergi ziyası cezası, (3) kat olarak uygulanır.

Söz konusu kaçakçılık suçlarına iştirak edenlere ise sebep oldukları vergi ziyasının (1) katı tutarında vergi cezası kesilecektir.

Kanun'un 359 uncu maddesinde, kaçakçılık suçu olarak tanımlanan fiillerle vergi ziyasına sebepiyet verilmesi halinde, bu suçları işleyenler için vergi ziyası cezası kesilmesinin yanısıra, hürriyeti bağlayıcı cezalar da uygulanmaktadır.

## 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 madde uyarınca kesilecek vergi ziyası 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 sebepiyet 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 ziyası cezasının hesaplanmasında beyannamenin verildiği tarih esas alınacaktır.

## 3. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar

### 3.1. Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

Kaçakçılık suçları ve cezaları, Vergi Usul Kanunu'nun, " *Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları*" bölümünde yer alan 359 uncu maddesinde hükme bağlanmıştır. Hapis cezasını gerektiren fiiller, cezanın süresine göre, üç grupta toplanmıştır.

### SÜRELİ HAPİS CEZASI (1 YIL-3 YIL)

A. Vergi Kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda;

- Hesap ve muhasebe hileleri yapılması
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açılması



- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi,

**B. Vergi Kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter , kayıt ve belgelerin;**

- Tahrif edilmesi,
- Gizlenmesi (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir)
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması (muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgelerdir.)

23.01.2008 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 inci maddesindeki günlük 20 YTL. ölçütü kullanılacaktır.

**SÜRELİ HAPİS CEZASI (3 YIL- 5 YIL)**

**A. Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin;**

- Yok edilmesi,
- Defter sahifelerinin yok edilerek yerine başka yapraklar konulması veya hiç yaprak konulmaması,
- Belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması (sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgelerdir)

5728 sayılı Kanunla 359 uncu maddede yapılan değişiklikle yukarıda sayılan fiiller için (18) aydan (3) yıla kadar uygulanan hapis cezası, (3) yıldan (5) yıla kadar hapis cezası olarak değiştirilmiştir.

**SÜRELİ HAPİS CEZASI (2 YIL-5 YIL)**

A. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgelerin.

- Maliye Bakanlığı ile anlaşma olmadığı halde basılması veya bilerek kullanılması

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. 5728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, belgelerin ancak bilerek kullanılması halinde suç oluşturacağı kabul edilmiş ve eski uygulamaya geri dönmüştür. 5728 sayılı Kanunun 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 hizmeti 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, kasıt söz konusu ise burada 359 uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı sözkonusu olacaktır. Aksi takdirde 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 Kanunun "tüzel kişilerin sorumluluğu" bölümünde de yaptığı değişiklik ile yukarıda belirtilen fiillerin işlenmesi halinde, öngörülen cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanacağı belirtilmiş idi. 5728 sayılı Kanun'un 359 uncu maddede yaptığı değişiklik ile artık maddede belirtilen belgelerin bilerek kullanılması halinde fiiller kaçakçılık suçu teşkil edecektir.

5237 sayılı (Yeni) Türk Ceza Kanunu'nun 46'ncı 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'uncu 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.

#### 4. Diğer Hususlar

##### 4.1. Cezaların Geçmişe Yönelik Uygulanması

4369 sayılı Kanunla, vergileme sistemimizin ceza hükümleri ile ilgili olarak yapılan düzenlemelerle, anılan Kanunun 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.

##### 4.2. Cezalarda Tekerrür

4369 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemelerle ;

- Vergi ziyaı cezasının kesinleşmesini izleyen yılın başından itibaren (5) yıl içinde tekrar kesilmesi durumunda %50 oranında,
- 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.

##### 4.3. Suçlarda Birleşme

4369 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemelerle, yukarıda bahis konusu edilen vergi ziyaı 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.

## XII. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

Mükellef ve vergi idaresi arasında oluşan vergi uyumsuzluklarının çözüm yollarını,

- idari yollarla çözüm,
- yargı yoluyla çözüm

olarak ikiye ayırabiliriz.

Söz konusu çözüm yolları ile ilgili açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

### 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.

#### 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 ncı ve devamı maddelerinde vergi hataları ve vergi hatalarını düzeltme yolları ile ilgili hükümlere yer verilmiştir.

##### 1.1.1. Vergi Hatalarının Sınıflandırılması

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden, haksız yere fazla ya da 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.

##### 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, teklif 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.

##### 1.1.1.2. Vergilendirme Hataları

Vergi Usul Kanunu'nun 118 inci 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.

### 1.1.2. Hataları Düzeltme Usulü

Vergi hataları aşağıda belirtilen yollarla meydana çıkabilir.

- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile,
- Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile,
- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile,
- Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ile,
- Mükellefin müracaatı ile.

Vergi hatalarının düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Kanunda, 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,

- re'sen düzeltilmesi ,
- talep üzerine düzeltilmesidir.

#### a) Re'sen Düzeltme

Tereddüde imkan vermeyecek derecede açık ve mutlak olarak tespit edilebilen vergi hataları vergi dairesi tarafından re'sen düzeltilir.

#### b) 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 düzeltilmez. (5) yıllık zamanaşımı süresinin yanında özel bir düzenleme de vardır, buna göre düzeltme zamanaşımı süresi;

- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,
- İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,

- İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

## 1.2. Cezalarda İndirim

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 Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

- Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
- 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

### 1.2.1 Ceza İndiriminin Yapılmasının Şartları

- Vergi Aslı 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.

- Vergi Dairesine, İhbarnamenin Tebliğ Tarihinden İtibaren, (30) gün İçinde 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 kanuna 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 ncı maddesinde belirtilen ceza indiriminden yararlanılması mümkün olabilmektedir.

- Belirtilen Süre İçinde Vergi Aslı ve Cezasının Ödenmesi :

Ceza indiriminden yararlanabilmesi için, vergi aslı ve indirimden sonra kalan cezanın vadesinde ödenmesi gerekir. Örneğin; vergi ve ceza ihbarnamesi 10.09.2006 tarihinde tebliğ edilmişse, 10.10.2006 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.

### 1.2.2 Ceza İndiriminin Tutarı

Vergi cezalarındaki indirim tutarları aşağıdaki gibidir.

- Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri
- Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının üçte biri.

### 1.3 Pişmanlık ve Islah

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;

- Mükellefin haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama ihbarda bulunulmamış olması,
- 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,
- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak (15) gün içinde verilmesi,
- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının, mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak (15) gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,
- Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla (pişmanlık zammı) birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi, olarak belirlenmiştir.

### 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.

#### 1.4.1. Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

Uzlaşma uygulaması ile ilgili olarak yapılan son değişiklik olan ve 1999 yılında yürürlüğe giren 4444 sayılı Kanuna göre uzlaşmanın kapsamına; bir vergi incelemesine dayanılarak salınacak olan bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilen vergi ziyayı cezaları da girmektedir. Ancak, vergi ziyayına 359 uncu maddede yazılı (kaçakçılık suçları) fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, vergi aslı ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezalarda uzlaşma yapılması mümkün olamamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda, uzlaşma talebinde bulunulabilmesi için aranan koşullar, aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- a) Tarhiyatta V.U.K.nun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması,
- b) Tarhiyatta V.U.K'nun 369 uncu maddesinde yazılı şekillerde yanlış halinin mevcut olduğunun mükellef veya ceza muhatabı tarafından iddia edilmesi,
- c) Vergi ziyayına 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,

#### 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.

##### 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 ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da girmektedir. Ancak vergi ziyasına 359 uncu 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 tesbit 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, diğer kısmı 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 diğer 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 indirimi 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 ihbarnameyi mükellef veya ceza muhatabına tebliğ tarihinden itibaren (30) gün içinde, mükellef veya ceza muhatabı , vergi mahkemesinde dava açabilir veya VUK' nun 376 ncı maddesi uyarınca ceza indirimi 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.

#### 1.4.2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1-10 uncu maddelerinde usul ve esasları belirtilen uzlaşma hükümlerine bir ölçüde "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma" diyebiliriz. Uzlaşma konusuna vergi aslı ve buna bağlı olarak kesilen vergi ziyai cezaları (359 uncu 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.

Tarhiyat sonrası uzlaşma, vergi incelemesi sonucunda hazırlanan raporun vergi dairesine tesliminden ve verginin, tarh edilmesinden sonra, vergi ve cezanın tutarına bağlı olarak, defterdarlık (vergi dairesi uzlaşma komisyonu veya il uzlaşma komisyonu) veya bakanlık (merkezi uzlaşma komisyonu) bünyesinde gerçekleştirilir.

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 on 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 katılmasıyla 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 indirimi 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.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma hükümleri ile ilgili Ek 1 inci 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, 360 ve 372 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.

**A) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde**

a) Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu

	Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	900.000
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	750.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	600.000
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	450.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	300.000

b) Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları

ba) Vergi Dairesi Müdürlüğü Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları

	Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	35.000
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	30.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	25.000
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	20.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	15.000

bb) Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları

	Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	6.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	5.000
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	4.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	3.000

**B) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde**

a) Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu

	Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu	50.000
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	2.000.000

b) Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları

	Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
Vergi Dairesi Müdürlükleri	15.000
Malmüdürlükleri	3.000

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.-YTL olarak belirlenmiştir.

Buna göre;

- 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,

- 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,

- 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 Komisyonunun yukarıda belirtilen yetki sınırlarını aşan uzlaşma talepleri Merkezi Uzlaşma Komisyonunca incelenecektir.

#### **1.4.3. Uzlaşmanın 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.

## 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 (İ.Y.U.K.)'da 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, kanunun bazı maddelerinde vergi davalarından söz edildiği ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 377 nci 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, İ.Y.U.K.'da dava dilekçeleri üzerinde yapılacak olan ilk incelemede, taleplerin öncelikle görev ve yetki yönünün inceleneceği, daha sonra sırasıyla idari merci tecavüzü, ehliyet, husumet, dilekçelerdeki şekil şartları ve süre hususlarında usulsüzlük olup olmadığının araştırılması gerektiği hükme bağlanmıştır.

### 2.1. Vergi Davaları

#### 2.1.1. Vergi Davalarına Bakmaya Yetkili Mahkemeler

##### 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 idare 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.

##### 2.1.1.2. Bölge İdare Mahkemeleri

Vergi mahkemesinin tek hakimle vermiş olduğu kararlara karşı yapılabilecek olan itirazlar bölge idare mahkemelerince incelenir ve karara bağlanır. Bölge idare mahkemelerince incelenen ve karara bağlanan vergi davaları, kesin olup, bu kararlara karşı temyiz yolu açık değildir.

##### 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 Kurul'u bulunmaktadır.

### 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 inci 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 açılabilceği durumlar aşağıdaki gibidir.

- 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.
- 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.
- İhtirazi kayıtlarla 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 kayıtlarla beyandan bahsedilmemiştir.

Ancak bu konudaki Danıştay kararları, ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerinden yapılan tarhiyatların itiraz konusu yapılabileceği görüşünde birleşmektedir. Diğer yandan İ.Y.U.K.'nda " *İhtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle, tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz* " hükmü yer almaktadır. Bu hüküm ile, ihtirazi kayıtlarla verilen beyanlara karşı dava açılabilceği kabul edilmiş olmaktadır.

- Ceza kesilmesi dava konusu olabilir. Cezanın kesilmiş ve muhatabına tebliğ edilmiş olması halinde, ceza muhataplarının adlarına kesilen cezalara karşı dava açma hakları vardır.
- Mükellefler, 6183 sayılı Kanuna göre, kendilerine tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı (7) gün içinde dava açabilirler. Hakkında ihtiyati haciz tatbik edilenler, haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizler de haczin tebliği tarihinden itibaren (7) gün içinde dava açabileceklerdir.

### 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.

- 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.

- A.A.T.U.H.K.'un uygulamasından doğan uyuşmazlıklarda yetkili vergi mahkemesi, ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

#### 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.

#### 2.1.5. Dava Açma Süreleri

Dava açma süresi; özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay ve idare mahkemelerinde **(60)** ve vergi mahkemelerinde **(30) gündür**.

Vergi mahkemelerinde yukarıda belirtilen genel dava açma süresinin yanında kendi özel kanunlarında ayrı süre gösterilmesi durumunda o sürelerle 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 tebliğ tarihinden itibaren on beş gün uzayacaktır.

Haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliğ 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 belirleyebilmektir.

#### 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 ödemenin 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 sürelerle 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.

## **2.2. Yürütmenin Durdurulması**

İ.Y.U.K.'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 uyumsuzluklarından 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 kayıtlarla 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;

- Yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları öncelikle incelenir.
- 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 idare mahkemesince verilen kararlar için en yakın bölge idare mahkemesi, idare veya vergi mahkemeleri ile tek hakim tarafından verilen kararlar için bölge idare mahkemesidir. İtiraz edilen merciler, dosyanın kendilerine gelmesinden itibaren 7 gün içinde karar vermek zorundadır)
- Yürütmenin durdurulması kararları esas olarak teminat karşılığında verilir. Ancak durumun gereklerine göre mahkeme teminat aramadan da yürütmenin durdurulmasına karar verebilecektir.

İ.Y.U.K.'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.

## **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.

İ.Y.U.K.'nın 28 inci maddesi hükmü uyarınca Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, idare 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.

#### **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;

- Yeterince açık olmaması,
- 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 idare mahkemeleri, idare 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.

#### **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.

İ.Y.U.K'da düzeltilebilecek yanlışlıklar olarak;

- Tarafların adı, soyadı veya sıfatlarında yapılacak yanlışlıklar,
- Tarafların iddialarının sonucuna ilişkin olarak yapılacak yanlışlıklar,
- Mahkeme kararının hüküm fıkrasında yapılabilecek hesap hataları, sayılmıştır.

Yanlışlıkların düzeltilmesi, her zaman, yani mahkeme kararının yerine getirilmesinden sonraki aşamalarda da istenebilecektir.

## 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;

- 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,
- İ.Y.U.K.'nda belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde uygulanabilecek, kanun yolları olan " kanun yararına bozma", " yargılamanın yenilenmesi" ve " kararın düzeltilmesi " olarak ifade edilebilir.

### 2.6.1 İtiraz

Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği nihai kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir.

Bölge idare 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 idare mahkemesine yapılacaktır.

Bölge idare 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.

- Bölge idare mahkemesi, vergi mahkemesinden gelen dava dosyasındaki uyuşmazlık konusunu teşkil eden olayın maddi vak'aları hakkında vergi mahkemesi hakimi tarafından edinilen bilgileri yeterli görürse,
- Uyuşmazlık konusunu teşkil eden olayda, vergi mahkemesi hakiminin verdiği karara karşı yapılan itiraz sadece hukuki açıdan yapılmışsa ve,
- Eğer itiraz olunan kararda, maddi yanlışlıklar bulunuyorsa ve bu yanlışlıkların düzeltilmesi mümkünse.

Eğer yukarıdaki hususlar mevcut değilse bölge idare mahkemesi ilk derece mahkemesi gibi inceleme ve tahkikatı kendisi yaptıktan sonra esas hakkında yeniden karar verecektir.

Bölge idare mahkemesinin, vereceği kararlar kesindir. Bu kararlar hakkında temyiz yoluna başvurulamaz. Ancak İ.Y.U.K.'nun 51'inci maddesine göre bu kararların kanun yararına bozulması mümkündür.

### 2.6.2. Temyiz

Vergi mahkemelerinin kurul halinde verdikleri nihai kararların tamamı Danıştay'da temyiz edilebilir. Danıştay Dava Daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararları başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi Danıştay'da temyiz edilebilir.

#### Temyiz Edilebilecek Kararlar ;

- Vergi mahkemelerinin kurul halinde vereceği kararlar,
- 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.

### 2.6.2.1. Temyiz Talebinde Süre

Özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay Dava Daireleri ile idare ve vergi mahkemesinin nihai kararlarına karşı, kararın taraflara tebliğ tarihini izleyen (30) gün içinde Danıştay'a temyizden başvuruda bulunulabilir.

### 2.6.2.2. Temyiz Talebinin İncelenmesi ve Sonuç

İlk derecede karar veren vergi mahkemesi tarafından oluşturulan dava dosyası, Danıştay'da incelendikten sonra;

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- Hukuka aykırı karar verilmesi,
- 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 almayı eski kararında ısrar edebilir. Eğer ısrar kararı ilgili tarafından temyiz edilirse, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca incelenip karar verilecektir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun kesinleşen kararlarına uyulması zorunludur.

Danıştay'ın kararları kısmen onaylaması ve kısmen bozması halinde ise, kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir.

### 2.6.3. Kanun Yararına Bozma

Danıştay Başsavcısına veya ilgili Bakanlığa temyiz hakkı tanıyan bir başka olağanüstü kanun yolu ise “*kanun yararına bozmadır.*”

Kanun yararına bozma usulünün uygulanabilmesi için gerekli olan şartlar aşağıdaki gibidir.

- Kanun yararına temyizi istenecek olan kararın kesinleşmiş olması gerekir. Buna göre, vergi mahkemesinin kararı taraflara tebliğ edilmiş ve itiraz ve temyiz süresinin geçmiş olması ya da itiraz yoluna başvurulmuş olması halinde bölge idare mahkemesinin karar vermesi ve bu kararın taraflara tebliğ edilmiş olması gerekmektedir.
- Vergi mahkemesinin verdiği karar kesinleşmiş olmasının yanında Danıştay'ın incelemesinden de geçmemiş olacaktır. Buna göre Danıştay'da temyizden incelenmiş bulunan vergi mahkemesi kararları hakkında kanun yararına bozma istenemeyecektir.
- Kanun yararına bozulması istenecek vergi mahkemesi kararının niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade etmesi gerekir.
- 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.

### 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.

- Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilmeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
- Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararı ile bozularak ortadan kalkması,
- Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,

- Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
- Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,
- 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.

### **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.

- Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,
- Bir kararda birbirine aykırı hükümler olması,
- Kararın usul ve kanuna aykırı olması,
- 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.

### **XIII. SÜRESİNDE ÖDENMEYEN VERGİ BORÇLARI İÇİN İDARECE YAPILAN UYGULAMALAR VE VERGİ ALACAĞININ İDARECE CEBREN TAHSİL EDİLMESİ**

#### **I. SÜRESİNDE ÖDENMEYEN VERGİ BORÇLARI İLE İLGİLİ OLARAK VERGİ İDARESİNİN UYGULAMALARI**

##### **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 öngörülmuş 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.

##### **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 sözkonusu 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, sözkonusu uygulama geçici olarak durdurulmaktadır. Bu hallerden biri, asil borçlunun ölümü halinde, mirasçılarının mirası kabul edip etmeme kararını vermek için kullanabilecekleri (3) aylık süre, diğeri ise, Vergi Usul Kanunu'nun 13 üncü maddesinde belirtilen mücbir sebep hallerinden birinin ortaya çıktığı süredir. Bu süreler için gecikme zammı hesaplanmaz.

Vergi borçlarının süresi içinde ödenmesinde, gecikme zammı, şüphesiz ki önemli bir unsurdur. Bu unsur, borcun süresinde ödenmemesinin alternatif maliyetini oluşturur. Ancak, gecikme zammının borçların süresinde ödenmesini tek başına sağlayabilecek bir faktör olduğunu söyleyebilmek mümkün değildir. Bu konuda, gecikme zammı oranının yanısıra, genel ekonomik durum, vergi sistemine duyulan güven, vergilerle sağlanan kaynakların yerinde ve verimli kullanılması konusunda mükelleflerin düşünceleri gibi diğer faktörler de etkilidir.

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, sözkonusu 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, 1997-2006 yıllarını kapsayan dönemde uygulanan gecikme zammı oranları ile yine aynı dönemde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yeniden değerlendirme oranları ve Devlet İstatistik Enstitüsünce ilan edilen, tüketici fiyatları bazında yıllık enflasyon oranları gösterilmektedir.

Yıllar	Gecikme Zammı Oranı (Yıllık)	Yeniden Değerleme Oranı	Yıllık Enflasyon Oranı (Tüketici Fiyatları)
1997	180	80,4	99,1
1998	165	77,8	69,7
1999	144	52,1	68,8
2000	78	56,0	39,0
2001	105	53,2	68,5
2002	87	59,0	31,0
2003	81	28,5	17,9
2004	48	11,2	13,0
2005	39	9,8	9,0
2006	32	7,8	10,0
2007	30	7,2	9,0

### 3. Vergi Borçlusunun Yurt Dışına Çıkışının Yasaklanması

Pasaport Kanunu'nun 22 nci maddesi hükümlerine göre yapılmakta olan, belirli bir miktarın üzerinde kesinleşmiş vergi borcu bulunanların yurt dışına çıkışlarının engellenmesi uygulamasına Anayasa Mahkemesi, 08.12.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 18.10.2007 tarih ve E: 2007/4, K: 2007/81 sayılı Kararı ile son verilmiştir.

Bilindiği gibi, anılan Kanunun 22 nci maddesinde, yurt dışına çıkmaları mahkemelerce yasaklananlar ve memleketten ayrılmalarında genel güvenlik bakımından mahzur bulunduğu İçişleri Bakanlığınca tespit edilenlerin yanı sıra vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere de pasaport veya seyahat vesikası verilmemesi hükme bağlanıyordu. Bu hükümler doğrultusunda Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan Tahsilat Genel Tebliği ile de uygulamanın koşulları belirleniyordu.

Vergi tahsilatına yararı ve Anayasaya uygunluğu uzunca bir süredir tartışılan bu uygulama ile ilgili olarak yerel mahkemelerce yapılan başvuruları karara bağlayan Pasaport Kanunu'nun 22 nci maddesindeki "... vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere ..." ibaresinin Anayasanın 2, 13 ve 23 üncü maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle iptaline hükmetmiştir.

Yüksek Mahkeme, ayrıca, iptalin doğuracağı hukuksal boşluğu, kamu yararını ihlal edici nitelikte görerek ve gerekli düzenlemelerin yapılmasına olanak sağlamak amacıyla, Anayasa'nın 153 üncü ve Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 53 üncü maddesinin verdiği yetkiler çerçevesinde, iptal kararının, Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesini de karara bağlamıştır.

Yüksek Mahkeme Kararının gerekçesinde, vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere yurt dışına çıkış yasağı uygulanabileceğine ilişkin kuralla getirilen sınırlamanın, demokratik toplum düzeni için gerekli nitelikte, başka bir ifadeyle güdülen kamu yararı amacını gerçekleştirmekle birlikte, temel haklara en az müdahaleye olanak veren ölçülü bir sınırlama niteliğinde olup olmadığını incelenmesi gerektiği, yurt dışı çıkış yasağında, vatandaşın yurt dışına çıkma özgürlüğünü sınırlamanın amacının, vergi borcunun tahsilinin sağlanması, aracının ise yurt dışına çıkışın yasaklanması olduğu, amaç ile araç arasında makul bir ilişkinin bulunduğu söylenilmesi için yurt dışına çıkış ile vergi alacağının tahsilinin zorluğu veya

olanaksızlığı arasında bağın varlığının aranması gerektiği, yasağın, hiçbir koşul öngörmeksizin, hatta vergi borcunun tutarı dahi belirtilmeden, vergi borcunun ödenmemesine bağlı olarak kendiliğinden uygulandığı zaman amaç ile araç arasındaki makul ilişki ve denge ortadan kalkacağı belirtilmektedir.

Kararda, ayrıca, Anayasa'nın 23 üncü maddesinde öngörülen sınırlama nedenleri ve bunlar arasında yer alan " vatandaşlık ödevi " nin genel nitelikte, soyut bir kavram olduğu, yasa koyucunun getireceği her sınırlayıcı düzenlemede bu nedenleri somutlaştırması gerektiği, keyfiliğe varabilecek uygulamaları önleyebilmek bakımından gerekli olan açıklık ve somutluğun, sınırlamanın yasayla yapılmış olarak kabul edilmesi için zorunlu bulunduğu, aksi halde hukuk devletinin gerektirdiği belirginliğin karşılanmamış olacağı ve amaç-araç ilişkisinin denetlenmesinin güçleşeceği, itiraz konusu hükümlerde de, amaç ve araçların açık, belirgin ve somut bir şekilde öngörülmediği, amaç ve araç arasında makul ve uygun bir ilişki kurulmayarak ölçülülük ilkesinin gereklerinin yerine getirilmediği ifade edilmektedir.

İptal kararının altı ay sonra yürürlüğe girecek olması sebebiyle, bu süre içinde vergi idaresinin mükelleflerle ilgili olarak emniyet makamlarına yurt dışına çıkış yasağı talepleri ve çıkış yasağı uygulaması devam edecektir. Ancak, konuyla ilgili olarak bu güne kadar açılmış ve bundan sonra açılacak davaların yerel mahkemelerde karara bağlanması sırasında, henüz yürürlüğe girmemiş olsa bile iptal kararı göz önünde bulundurulacaktır.

#### 4. Teminat İstenmesi

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.

- Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesi gereğince vergi ziyayı 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,
- Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu 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,
- Borçlunun Türkiye'de ikametgahının bulunmamasının, borcun tahsilini tehlikeye düşürüyor olması,

sayılmıştır. Kanunda (6183 S.K. Md.9), ilk iki durumda, " ... *teminat istenir* " ifadesini kullanarak, idareye bu konuda takdir yetkisi vermemiştir. Bu durumlarda, vergi idaresi, vergi inceleme yetkisine sahip görevlilerce yapılacak ilk hesaplamalara göre belirlenecek miktar üzerinden teminat isteyebileceklerdir. 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,

- para,
- Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları,
- 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 ),
- Hükümetçe belirlenecek milli esham ve tahvilat,
- 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.

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.

## 5. İhtiyati Haciz, İhtiyati Tahakkuk Uygulaması

İhtiyati haciz ve İhtiyati 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,

- henüz tahakkuk etmemiş bir vergi alacağı için,
- tahakkuk etmiş ve fakat henüz vadesi gelmemiş bir vergi alacağı için,
- 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, kesin haciz uygulanabilir.

Yukarıda sözünü ettiğimiz özel durumların neler olduğu, Kanunun 13 ve 17 nci maddelerinde açıklanmıştır. Buna göre, vergi idaresi,

- Vergi ziyayı cezası ve kaçakçılık cezası kesilmesini gerektiren bir durum dolayısıyla tarhiyat işlemlerine başlanmış olması,
- vergi borçlusunun belli bir ikametgahının olmaması,
- vergi borçlusunun kaçmış olması veya kaçma ve mallarını kaçırma veya hileli yollara başvurma ihtimalinin bulunması,
- vergi borçlusunun verilen süre içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuş olması,
- vergi borçlusunun kendisinden istenilen teminatı (veya kefil) göstermemiş olması veya gösterdiği şahsi kefaletin vergi idaresince kabul edilmemiş olması,
- 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.

İhtiyati haciz uygulanabilmesi için,

- vergi borcunun henüz tahakkuk etmemiş olması, veya,
- tahakkuk etmiş olmasına rağmen ödeme vadesinin henüz gelmemiş olması, yada,
- tahakkuk etmiş, ödeme vadesi gelmiş olduğu halde, henüz ödeme emri gönderilmemiş olması

gerekmektedir. Vergi borçlusuna ödeme emri gönderildikten sonra, ihtiyati haciz değil kesin haciz işleminin uygulanması gerekmektedir.

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.

1. teminat istenmesini gerektiren haller varsa, borçlunun belirli bir ikametgahı yoksa, borçlu kaçmış veya kaçma ihtimali varsa, borçlu mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
2. Amme alacağı'nın tahsilini engellemek veya güçleştirmek amacıyla malların bir kısmını veya tamamının elden çıkarılması halinde,
3. 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.

## **6. Vergi Borçlarının Tahsilinin Güvenliğini Sağlamaya Dönük Diğer Tedbirler**

### **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 YTL alacağı sebebiyle, (B) şahsının 30.000 YTL değerindeki malları üzerine haciz konulduğunu, bu aşamada, vergi dairesinin de, (B)'nin kendisine olan 40.000 YTL vergi borcu dolayısıyla hacze iştirak ettiğini varsayalım.

Bu durumda, 30.000 YTL'lik satış bedeli, 10.000 YTL'si (A)'ya , 20.000 YTL'si ise, alacaklı vergi idaresine olmak üzere paylaşılacaktır.

Ancak, bu durum, alacaklı vergi idaresinin hacze iştiraki halinde sözkonusudur. Haczin, (A) şahsı tarafından değil de, alacaklı vergi idaresi tarafından başlatılmış olması durumunda, böyle bir paylaşma sözkonusu 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.

### **6.2 İptal Davası Açılması**

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 YTL alacağı sebebiyle, (B) şahsının 30.000 YTL değerindeki malları üzerine haciz konulduğunu, bu aşamada, vergi dairesinin de, (B) nin kendisine olan 40.000 YTL vergi borcu dolayısıyla hacze iştirak ettiğini varsayalım.

Bu durumda, 30.000 YTL'lik satış bedeli, 10.000 YTL'si (A) 'ya , 20.000 YTL'si ise, alacaklı vergi idaresine verilmek suretiyle paylaşılacaktır.

Ancak, bu durum, alacaklı vergi idaresinin hacze iştiraki halinde sözkonusudur. Haczin, (A) şahsı tarafından değil de, alacaklı vergi idaresi tarafından başlatılmış olması durumunda, böyle bir paylaşma sözkonusu 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.

### 6.3 Ortaklığın Feshini İsteme

Tüzel kişilerin vergi borçlarından dolayı onların kanuni temsilcilerine müracaat edilmesinin tersi bir durum olarak, şahıs şirketlerinin ( kollektif ve adi şirketler) ortaklarının ( eshamlı komandit 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.

Sermaye şirketlerinde, vergi borçlusu ortağın sermaye payı hacze veya ihtiyati hacze konu olabilirken ; şahıs şirketlerinde, bu durum yerine, ortaklığın feshi sözkonusu olmaktadır.

Ortaklığın feshine, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre mahkemece karar verilmektedir.

Bu şartları ;

- vergi borçlusunun mal bildiriminde bulunmaması veya bildirdiği malların borcunu karşılamaması,
  - vergi borçlusunun malının olmaması,
  - vergi borçlusunun veya ortaklığın, teminat göstermemiş olması,
- olarak sayabiliriz.

### 6.4 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.

## II. VERGİ BORÇLARININ İDARECE CEBREN TAHSİLİ

### 1. Cebren Tahsil Yöntemleri

#### 1.1 Teminatların Paraya Çevrilmesi

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.

#### 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 milyar liralık bir vergi borcu için, 25-30 milyar lira değerinde bir malın yerine 100 milyar liralık bir banka hesabının haczedilmesinde, mutlaka haklı sebepler bulunmalıdır. Haciz işlemi, borçlunun ticari faaliyetini zora sokmadan yapılabilecek ise, bu mutlaka yapılmalıdır.

Öte yandan, 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.

Öte yandan, 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, haczi 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, sözkonusu 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.

Kanunkoyucu, borçlunun aşağıda belirtilen, kendisi ve ailesinin geçimi için gerekli olan malların haczedilemeyeceğini hükme bağlamıştır.

- borçlunun şahsı ve mesleği için gerekli olan ellbise 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 sözkonusu 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 satılmayan 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.

### 1.3 İflas Yoluyla Takip ve Konkordato Kararının Vergi Alacakları Bakımından Önemi

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 üncü 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,

- bir işletmeyi kısmen de olsa kendi adına işletenler,
  - ticaret şirketleri,
  - 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.

## 2. Ödemelerin mahsubu

4369 sayılı Kanunla, yapılan ödemelerin vergi borçlarına mahsubu konusunda önemli düzenlemeler yapılmıştır. Düzenlemelerin altında yatan gerekçe, vergi asılları gecikme zammına tabi tutulurken ; ceza, 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 hazinenin 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 (1.1.1999 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.

- ödeme süresi başlamış ancak vadesi geçmemiş vergi borçları,
- ödemenin yapıldığı takvim yılında zamanaşımına uğrayacak vergi borçları,
- aynı tarihte zamanaşımına uğrayacak birden fazla vergi borcu bulunması halinde, ödeme bu borçlar arasında orantılı olarak paylaşılacaktır,
- 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.

#### XIV. PRATİK BİLGİLER

<b>GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE YAPILAN STOPAJ ORANLARI</b>	
- Hizmet erbabına ödenen ücretler ve GVK md.61'de ücret sayılan ödemelerden	GVK 103 ve 104. maddelerine göre.
- Serbest meslek işleri dolayısı ile bu işleri yapanlara yapılan ödemelerden GVK md.18 kapsamında sayılan müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar ve mucitlere yapılan ödemelerden	% 17
- Diğer serbest meslek işleri dolayısı ile bu işleri yapanlara 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 dolayısı ile yapılan ödemelerden	% 20
- Gayrimenkullerin kiralanması karşılığı ödenen bedellerden (vakıf ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığı yapılan ödemeler dahil)	% 20
- Portföyünün en az %25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları - Risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, - Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları	% 0
- Portföyünün en az %25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları dışında kalan menkul kıymet yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlar	% 0
- Menkul kıymet yatırım fonlarının katılma belgelerinin fona iadesinden elde edilen gelirler	Dar mükellefler % 0 Diğerleri % 10
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/1-3'üncü maddesinde yazılı menkul sermaye iratlarından (tam mükellef kurumlara dağıtılanlar hariç);	% 15
- Devlet tahvili, Hazine bonosu faizlerinden	Dar mükellefler % 0 Diğerleri % 10
- Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerden	Dar mükellefler % 0 Diğerleri % 10
- Nama ve hamiline yazılı tahvil faizlerinden	Dar mükellefler % 0 Diğerleri % 10
- Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler ile özel finans kurumlarınca döviz katılma hesaplarına ödenen kar paylarından (tam ve dar mükelleflere yapılan ödemelerden)	% 15
- Nama ve hamiline yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden ( tam ve dar mükelleflere yapılan ödemelerden)	% 15
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylarından (tam ve dar mükelleflere yapılan ödemelerden)	% 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	% 15
- Repo kazançları üzerinden (tam ve dar mükelleflere yapılan ödemelerden)	% 15
- IMKB 'de işlem gören hisse senetlerinin alım-satım kazançları	Dar mükellefler % 0 Diğerleri % 10
- Yatırım fonu katılma belgelerinin fona iadesinden sağlanan gelirler	Dar mükellefler % 0 Diğerleri % 10
- Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından	% 1

NOT: Yukarıda belirtilen stopaj oranları, 01.01.2006 tarihinden itibaren ihraç edilen Hazine bonosu Devlet tahvili faizleri ve alım satım kazançları ile yine aynı tarihten itibaren iktisap edilen hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan alım satım kazançları için geçerlidir.

<b>YENİDEN DEĞERLEME ORANLARI</b>	
<b>UYGULAMA YILI</b>	<b>ORAN (%)</b>
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

<b>GECİKME ZAMMI VE GECİKME FAİZİ ORANLARI (AYLIK)</b>	
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

<b>KAMU ALACAKLARINA UYGULANACAK TECİL FAİZ ORANI (AYLIK)</b>	
21.12.2000-30.03.2001 tarihleri arasında	% 3,0
31.03.2001-01.02.2002 tarihleri arasında	% 6,0
02.02.2002-11.11.2003 tarihleri arasında	% 5,0
12.11.2003-03.03.2005 tarihleri arasında	% 3,0
04.03.2005-27.04.2006 tarihleri arasında	% 2,5
28.04.2006 tarihinden itibaren	% 2,0

<b>FATURA DÜZENLEME VE AMORTİSMAN SINIRLARI (01.01.2008'den itibaren)</b>	
Fatura Düzenleme Sınırı	600 YTL
Amortisman Uygulaması Sınırı	600 YTL

<b>REESKONT VE AVANS İŞLEMLERİNDE UYGULANACAK İSKONTO VE FAİZ ORANLARI</b>	
Vadelerine en çok 3 ay kalan senetler karşılığında yapılacak (28.12.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)	
Reeskont İşlemlerinde	% 25
Avans İşlemlerinde	% 27

Not: Alacak ve borç senetlerinin iç iskonto yöntemiyle reeskont işleminde % 27 oranı esas alınacaktır.

<b>GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA YURT İÇİ GÜNDELİK TUTARLARI (01.01.2008 tarihinden itibaren)</b>	
<b>Brüt Aylık Tutarı</b>	<b>(YTL)</b>
1.122,95 ve fazlası	35,00
1.114,04 - 1.122,94	29,50
1.005,17 - 1.114,03	26,50

866,61 - 1.005,16	24,00
698,11 - 866,60	21,50
698,10 ve daha aşağısı	20,50

05.01.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararı'nda yer alan memur aylık kaysayıları kullanılarak hesaplanmıştır.

GEÇİCİ VERGİ ORANLARI (2008 YILI)	
Gelir Vergisi Mükelleflerinde	% 15
Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde	% 20

VERGİDEN İSTİSNA ÇOCUK YARDIMI (01.01.2008 -30.06.2008 tarihleri arasında)	
İki çocuğu aşmamak koşulu ile 0-6 yaş grubundaki her bir çocuk için	24,74 YTL
Diğerleri	12,37 YTL

05.01.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2008/13055 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda yer alan memur aylık kaysayıları kullanılarak hesaplanmıştır.

İŞSİZLİK SİGORTASI PRİMİ ORANLARI (2008)	
İşçiden	% 1
İşverenden	% 2
Devlet Katkısı	% 1

ASGARİ ÜCRET TUTARI (16) Yaşını Doldurmuş Olanlar (01.01.2008-30.06.2008 tarihleri arasında)	
Brüt Asgari Ücret	608,40 YTL
SSK Primi İşçi Payı (% 14)	85,18 YTL
İşsizlik Sigortası İşçi Payı (% 1)	6,08 YTL
Gelir Vergisi Matrahı	517,14 YTL
Hesaplanan Gelir Vergisi (% 15)	77,57 YTL
Asgari Geçim İndirimi (*) (-)	45,63 YTL
Kesilecek Gelir Vergisi	31,94 YTL
Damga Vergisi (Binde 6)	3,65 YTL
Kesintiler Toplamı	126,85 YTL
Net Asgari Ücret	481,55 YTL

(\*) Yukarıdaki asgari geçim indirimi hesaplaması çalışanın bekar olduğu varsayımına göre yapılmıştır. Çalışanın medeni durumu ve çocuk sayısına göre asgari geçim indirimi tutarı değişecektir. Çalışanın evli ve eşinin uygulama kapsamında olması durumunda asgari geçim indirimi tutarı 54,76 YTL olacak, çocuk sayısına göre bu tutar en fazla 77,57 YTL'ye çıkabilecektir.

#### SİGORTA PRİMİNE ESAS TABAN VE TAVAN ÜCRETLER

Uygulandığı Dönem	Taban Ücret	Tavan Ücret
01.01.2008-30.06.2008	608,40	3.954,60
01.07.2008-31.12.2008	638,70	4.151,55

KIDEM TAZMİNATI TAVANI	
01.01.2008-30.06.2008 tarihleri arasında	2.087,92 YTL
01.07.2008-31.12.2008 tarihleri arasında	2.122,59 YTL



05.01.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2008/13055 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda yer alan memur aylık kaysayıları kullanılarak hesaplanmıştır.

<b>GÜNLÜK YEMEK İSTİSNASI (KDV hariç)</b>	
01.01.2008 Tarihinden itibaren	9,00 YTL

<b>KONUT KİRA İSTİSNASI</b>	
2004 yılında elde edilen konut kirası	1.800.000.000 TL
2005 yılında elde edilen konut kirası	2.000 YTL
2006 yılında elde edilen konut kirası	2.200 YTL
2007 yılında elde edilen konut kirası	2.300 YTL
2008 yılında elde edilen konut kirası	2.400 YTL

<b>BİLANÇO USULÜNE GÖRE DEFTER TUTMA HADLERİ (2008)</b>	
Yıllık alış tutarı	107.000 YTL
Yıllık satış tutarı	150.000 YTL
Yıllık gayrisafi iş hasılatı	60.000 YTL
İş hasılatının (5) katı ile yıllık satış tutarı toplamı	107.000 YTL

<b>VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ İSTİSNA TUTARLARI (2008)</b>	
Evlatlıklar dahil fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	96.075 YTL
Fûruğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	192.265 YTL
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	2.216 YTL
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde	2.216 YTL

<b>VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ TARİFESİ (2008)</b>		
Matrah	Veraset yoluyla intikallerde vergi oranı (%)	İvazsız intikallerde vergi oranı (%)
İlk 150.000 YTL için	1	10
Sonra gelen 320.000 YTL için	3	15
Sonra gelen 680.000 YTL için	5	20
Sonra gelen 1.380.000 YTL için	7	25
Matrahın 2.530.000 YTL'yi aşan bölümü için	10	30