

Vergide Gündem

Tax Agenda

Mart / March 2024

Son düzenlemeler çerçevesinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre enflasyon düzeltmesi ve özellikli konular

Dr. Can Sözer

Huzur hakkı ödemesinin vergisel avantajları

Av. Birnur Dal

English Translation

Gümrükte Gündem

Sercan Bahadır

Çalışma Hayatında Gündem

Dr. Hakkı Demirci

Seçilmiş Yargı Kararları ve Muktezalar

Sirküler İndeks

Vergi Takvimi

Pratik Bilgiler

Practical Information



EY

Building a better
working world

Son düzenlemeler çerçevesinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre enflasyon düzeltmesi ve özellikli konular

1. Giriş

Ekim 2023 Vergide Gündem dergisinde yayınlanan “Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre enflasyon düzeltmesi ve özellikli konular” başlıklı makalede ve yine aynı derginin Aralık 2023 sayısında yayınlanan “Son gelişmeler ışığında Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre enflasyon düzeltmesi ve özellikli konular” başlıklı makalelerde; enflasyon düzeltmesindeki özellikli konular ele alınmaya çalışılmıştır.

Makalelerin yazıldığı dönemde yürürlükte olmayan enflasyon düzeltmesine ilişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹ (“Genel Tebliğ” olarak anılacaktır), 30 Aralık 2023 tarihinde yürürlüğe girdi. Yine VUK-165/2024-3/Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması-15 sayılı VUK Sirküleri² (165 numaralı Sirküler, “Sirküler” olarak anılacaktır) 20.02.2024 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nca yayımlandı.

555 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği’nin yayımlanması öncesinde; Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Taslağı, 18 Ekim 2023 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (GİB) resmî internet sitesine eklenmiş, alınan görüşler neticesinde değişiklik ve ilavelerle birlikte güncellenerek 24 Kasım 2023 tarihinde yine GİB’in resmî internet sitesinde görüşe açılmıştır.³ Dolayısıyla VUK Genel Tebliği’nin 30 Aralık 2023 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanması öncesindeki sürede kamuoyu en azından Tebliğ’deki düzenleme ve açıklamaları tartışmaya zaman bulabilmiştir.

Bununla birlikte, 165 numaralı VUK Sirküleri’nin aslında Tebliğ’de açıklığa kavuşturulmamış bazı konulara dair açıklamaları içermesi önemlidir. Ayrıca, reel olmayan finansman maliyeti tespitinde “toplam finansman maliyetinin esas alınması” yönteminin uygulanmasında esas olacak ortalama ticari kredi faiz oranlarının Sirküler’de belirtilmesi de uygulama açısından yerinde olmuştur.

VUK hükümleri kapsamında enflasyon düzeltmesi ülkemiz açısından yeni olmamakla birlikte, yaklaşık yirmi yıllık bir aranın ardından tekrardan uygulama alanı bulmaktadır. 2003 ve 2004 hesap dönemlerinde yapılan enflasyon düzeltmesine yönelik Vergi İdaresi’nce daha önce Tebliğ ve Sirküler nezdinde yapılan düzenlemeler ve açıklamalar önemli olmakla birlikte; 31.12.2023 tarihli mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması ve VUK’un mükerrer 298’inci maddesinin (A) fıkrasında öngörülen şartların varlığına bağlı olarak 2024 ve izleyen hesap dönemlerindeki olası enflasyon düzeltme uygulamasına yönelik Tebliğ ve Sirküler bazında yaklaşık son iki aylık dönemde Vergi İdaresi’nce ortaya konular hususlar uygulama açısından önem arz etmektedir. Her ne kadar yapılan açıklamalar ve uygulamaya dair örnekler bazı hususları netleştirmiş olsa da uygulamada duraksama yaratabilecek bazı konular hala gündemdedir.

¹ 30 Aralık 2023 tarihli ve 32415 (2. mükerrer) sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

² <https://www.gib.gov.tr/enflasyon-duzeltmesi-uygulamasi-hakkinda-vergi-usul-kanunu-sirkuleri-yayimlandi>, Erişim: 20.02.2024

³ <https://www.gib.gov.tr/enflasyon-duzeltmesine-iliskin-vergi-usul-kanunu-genel-tebliği-taslagi-hazirlandi-0>, Erişim: 18.10.2023

<https://www.gib.gov.tr/enflasyon-duzeltmesine-iliskin-vergi-usul-kanunu-genel-tebliği-taslagi-guncellenmistir>, Erişim: 24.11.2023

İzleyen bölümlerde enflasyon düzeltmesinde özellikli konulara ilgili Genel Tebliğ ve Sirküler'de yer alan açıklamalar kapsamında yer vermeye çalışılacaktır.

2. 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda ve şartların varlığına bağlı olarak 2024 ve izleyen hesap dönemlerinde enflasyon düzeltmesi uygulaması

VUK'un geçici 33'üncü maddesi 31.12.2023 tarihli mali tabloların (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2024 yılında biten hesap dönemlerinin son günü itibarlı mali tablolarının) enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasına dair düzenlemenin altyapısını oluşturmaktadır.

Diğer taraftan, VUK'un mükerrer 298/A-1 maddesine göre; kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır. Yine ilgili madde uyarınca, enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erecektir. Dolayısıyla, süreklilik arz eden ve enflasyon düzeltmesi işlemine ilişkin ana esasların belirlendiği hükümler günümüzde VUK'un mükerrer 298/A maddesinde yer almaktadır.

Enflasyon muhasebesi, paranın satın alma gücündeki değişimler nedeniyle gerçek durumu yansıtmayan mali tabloların gerçek durumu gösterir hale gelmelerini sağlamak üzere düzeltme işlemine tabi tutulması olarak tanımlandığında; bu düzeltmeye imkân sağlayacak matematiksel işlemler için bazı verilerin şirketlerin mali tablolarından ortaya konulması gerekmektedir. Mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulabilmesi için bilinmesi gerekenler şunlardır.

- ▶ Düzeltmeye tabi tutulacak parasal olmayan mali tablo (bilanço) kıymetleri (varlıklar ve kaynaklar).
- ▶ Düzeltmeye tabi olacak parasal olmayan kıymetlerin düzeltmeye esas tarihleri.
- ▶ Düzeltmeye tabi olacak parasal olmayan kıymetlerin düzeltmeye esas tutarları.
- ▶ Mali tabloların ait olduğu aya ilişkin (örneğin Aralık 2023) fiyat endeksinin, düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat endeksinde bölünmesiyle elde edilen düzeltme katsayısı.

Bu çerçevede, enflasyon düzeltmesi uygulamasının yukarıdaki kapsamda yapılması sırasında parasal olmayan kıymetlerin hangileri olduğu, düzeltmeye esas tarihlerinin ne olduğu, düzeltmeye esas tutarlarının nasıl tespit edileceği konuları özellik arz etmektedir.

Enflasyon düzeltmesi ile ilgili bu genel çerçeveyi dikkate alarak, uygulamada özellikli konulardan bazılarını, güncel düzenlemeler ışığında izleyen bölümlerde yer verilmiştir.

3. Enflasyon düzeltmesinde özellikli konular

3.1. Geçmiş yıl karları ve zararlarının 31.12.2023 düzeltmesindeki durumu

555 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin 16'ncı maddesinde düzeltme öncesi geçmiş yıllar karları ve zararları ile dönem net karı (zararı) hesabı açısından bazı belirlemeler yapılmıştır. Buna göre;

- ▶ Özsermaye kalemlerinden "Geçmiş Yıllar Karları", "Geçmiş Yıllar Zararları" ve "Dönem Net Karı (Zararı)" 31.12.2023 tarihli düzeltilmiş bilançoda gösterilmeyecek; bunların bakiyesi Enflasyon Düzeltme Hesabına aktarılmak suretiyle geçmiş yıllar karları veya zararları hesabıyla ilişkilendirilecektir.
- ▶ 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklanan kar/zarar farkı, diğer bir ifade ile düzeltme sonrası hesaplanan geçmiş yıl kâr veya zararı düzeltilmiş bilançoda öz kaynaklar içinde, Geçmiş Yıllar Karları/Zararları hesabının "alt hesabında" izlenecektir.
- ▶ 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklanan (düzeltme sonrası tespit edilen) geçmiş yıl karı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmeyecektir.

Diğer taraftan, Genel Tebliğ'in 30'uncu maddesine göre; 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoya ilişkin yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" hesaplarında gösterilecektir. Kayıtlarda yer alan eski dönemlerden gelen kâr veya zararlar da mukayyet değerleri üzerinden enflasyon düzeltme hesabına kaydedilmek suretiyle bu hesaba aktarılacaktır. Ayrıca, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârları veya zararları, kaydedildiği Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları hesabının "alt hesabında" izlenecek ve sonraki dönemlerde enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

Yine, "Düzeltilmiş geçmiş yıl kârı veya zararı bulunurken, kayıtlarda yer alan eski dönemlerden gelen kâr veya zararlar, düzeltme esnasında sıfırlanacaktır." şeklinde 18 Ekim 2023 tarihindeki Tebliğ Taslağı'nın 30'uncu maddesinde yer alan hükme, 555 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde yer verilmemiştir.

Öte yandan, 165 No.lu Sirküler'de verilen örnekte (Örnek 1) enflasyon düzeltmesinden kaynaklı 2023 sonunda oluşan enflasyon düzeltme karı (örnekte 209.254,28 TL kar), geçmiş yıllar karları hesabı (15.000 TL) ve dönem net karı (10.000 TL) ile birlikte 234.254,28 TL (= 209.254,28 TL + 15.000 TL + 10.000 TL) olarak düzeltme sonrası bilançoda "Geçmiş Yıllar Karları" hesabında gösterilmiştir.

Bilançoda bahsi geçen tutarlar (209.254,28 TL ve 25.000 TL) toplu olarak "Geçmiş Yıllar Karları" hesabında gösterilmiş olsa da; 555 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin 16 ve 30'uncu maddelerine göre, 31.12.2023 tarihli düzeltme öncesi geçmiş yıl karları veya cari dönem net karının, enflasyon düzeltmesi

sirasında sıfırlanmasından ziyade düzeltme sonrası bilançoda geçmiş yıllar karları bünyesinde bir alt hesapta izlenmesi söz konusudur. Tebliğ'deki bu hükümler; 31.12.2023 tarihli düzeltme öncesi geçmiş yıl veya cari dönem ticari karının 01.01.2024 tarihinden sonra kar dağıtımına konu edilmesi durumunda "enflasyon düzeltmesinden kaynaklı geçmiş yıllar karlarının işletmeden çekildiği ve kurumlar vergisine tabi olması gerektiği" savının geçerli olmayacağı şeklinde yorumlanmalıdır.

3.2. Avansların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması

555 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin 22/1 maddesine göre; avanslar esas itibarıyla parasal bir mahiyet taşımakla birlikte, ilgili olduğu kıymete bağlı olarak parasal olmayan kıymet de olabilmekte, parasal olmayan bir mahiyet taşıması durumunda da düzeltmeye tabi tutulmaları gerekmektedir.

165 No.lu VUK Sirküleri'nde avansların düzeltilmesi konusu 8. numaralı bölümde yer almış ve uygulamaya dair örnekler verilmiştir. Burada dikkate çeken bir husus, Sirküler'de yer alan "belli mal veya hizmet miktarına endekslenen avansların parasal olmayan nitelikte olduğu kabul edilecek ve düzeltilecektir." açıklamasıdır. Buna göre en azından Tebliğ'in Ek 2 bölümünde dipnotlarda avanslara yönelik verilen "avans, parasal olmayan bir mahiyet taşıyorsa parasal olmayan kıymet addolunur" şeklindeki belirleme biraz daha açıklığa kavuşturulmuş olmaktadır.

İkinci bir husus ise Sirküler'de verilen örnek (Örnek 16) kapsamında 31.12.2023'te düzeltilen alınan sipariş avanslarına ait enflasyon düzeltme farkının 2024 yılında vergi matrahının tespitinde nasıl dikkate alınacağına yöneliktir. Örnekteki açıklama uyarınca, parasal olmayan kıymet mahiyetindeki alınan avansların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farkların avans kapatıldığında gelir hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde 2024 veya izleyen hesap dönemlerinde gelir hesaplarına aktarılan enflasyon düzeltme farkları, 2023 hesap döneminden kaynaklanması durumunda vergiye tabi tutulmayacak, 2024 veya izleyen döneme ilişkin kurumlar (ve/veya geçici vergi) beyannamelerinde diğer indirimler kısmında gösterilmek suretiyle vergi matrahından indirilecektir.

Diğer taraftan, yabancı para cinsinden avanslarla ilgili ise VUK Genel Tebliği'nin 5'inci maddesinin birinci fıkrasının;

(b) bendinde mükelleflerin yabancı para üzerinden yapmış oldukları işlemlerini 213 sayılı Kanunun mevcut hükümleri doğrultusunda değerlemeye devam edecekleri, bunlar için ayrıca düzeltme yapmayacakları, Tebliğ uygulamasında yabancı paralar ile yabancı para cinsinden ifade edilen (alacak ve borç senetleri gibi) kıymetlerin parasal kıymet olarak addedileceği,

(ç) bendinde ise işletmelerin aktifinde bulunan yabancı para cinsinden avansların, 213 sayılı Kanun'un mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin verdiği yetkiye istinaden, düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltilmelerinin uygun görüldüğü,

belirtilmiştir.

Sirküler'in 9. bölümünde ise yabancı para cinsinden olan alınan ve verilen avansların düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltilecekleri, ayrıca enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacakları ifade edilmiştir.

Bu noktada, mükelleflerce belli mal veya hizmet miktarına endekslenen döviz cinsinden alınmış veya verilmiş avanslardaki VUK değerlendirme hükümlerinin hatırlanması yerinde olacaktır. Yabancı para cinsinden alınan veya verilen sipariş avanslarının, "döviz cinsinden alacak veya borç" hükmünde olduğu, dönem sonlarında Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesi kapsamında değerlemeye tabi tutulması, değerlendirme sonucu oluşan kur farklarının kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerektiği İdare'nin son dönemlerde esas aldığı görüş olmuştur.⁴ Bu görüşün arka planına dair tartışmalar bu makalenin konusu olmadığından burada ayrıntıya girilmemiştir. Ancak, bir an için bu görüş uygulamada esas alındığında, enflasyon düzeltmesine yönelik Genel Tebliğ ve Sirküler nezdinde yine İdare tarafından ortaya konulan belirlemelerin irdelenmesi gereği ortaya çıkmaktadır.

Belli mal veya hizmet miktarına endekslenen döviz cinsinden avansların VUK'un 280'inci maddesi kapsamında değerlemeye tabi tutuldukları kabul edildiğinde, aşağıdaki esasların bir arada değerlendirilmesi neticesinde uygulamada duraksama yaşanabileceği öngörülmektedir.

1. Mükelleflerin yabancı para üzerinden yapmış oldukları işlemlerini (döviz cinsinden alınan ve verilen belli mal veya hizmet miktarına endeksli avansları) VUK'un 280'inci maddesindeki hükümler doğrultusunda kur değerlemesine tabi tutacakları; yabancı para cinsinden ifade edilen bu alacak veya borç mahiyetli kıymetler parasal kıymet olarak addedilecektir. Böyle bir durumda, döviz cinsinden avansların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması mümkün değildir. Nitekim, yabancı paralar ile yabancı para cinsinden ifade edilen (alacak ve borç senetleri gibi) kıymetlerin parasal kıymet olarak addedileceği Tebliğ'in 5/1-b maddesinde açıkça ifade edilmiştir.
2. İşletmelerin aktifinde bulunan yabancı para cinsinden hisse senetleri ve iştiraklerin yanı sıra avansların da VUK'un mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin verdiği yetkiye istinaden, düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltilmelerinin uygun görüldüğü, Tebliğ'in 5/1-ç maddesinde ifade edilmiştir. Diğer bir deyişle yabancı para cinsinden avanslar parasal olmayan kıymet olmakla birlikte, bunların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasındaki usul ÜFE endeksine göre bulunacak düzeltme katsayılarının esas alınmasından ziyade, bilanço tarihindeki döviz kurunun esas alınması şeklindedir.

Yukarıdaki iki belirlemeye dair, 165 No.lu Sirküler'in 9'uncu bölümünde yer verilen "yabancı para cinsinden olan alınan ve verilen avansların, düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltileceği, ayrıca enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağı" ifadesi de tam olarak tereddütleri ortadan kaldırmaya yeterli görünmemektedir.

⁴ Örneğin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 02.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.17.02-VUK-10-57-12 sayılı, 24.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-190-3/8-18 sayılı ve 24.07.2014 tarih ve 64597866-105[280-2014]-122 sayılı özgelgesi.

Netice itibariyle, yabancı para cinsinden avansların parasal olmayan mahiyet taşıyan avanslar olması halinde bunların dönem sonlarında kur değerlemesine tabi tutuldukları dikkate alındığında; bunlar için enflasyon düzeltmesi yapılması veya yapılmamasının aynı sonucu vereceği kanaatine varılmaktadır.

Zira; eğer bu avanslar parasal kıymet olarak addolunur ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz ise, bunlar için dönemsonunda açıklanan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) döviz alış kuru ile kur değerlemesi yapılacağından, kur değerlemesi yapılmış bakiyenin enflasyon düzeltmesi sonrası bilançoda yer alması söz konusu olacaktır.

Diğer taraftan, eğer bu avanslar enflasyon düzeltmesine tabi tutulur ise, bunların düzeltme tarihindeki TCMB döviz alış kuru düzeltilmeleri söz konusudur. Enflasyon düzeltmesinde esas alınacak kur ile düzeltme öncesi bilançoda VUK'un 280'inci maddesine göre yapılan kur değerlemesinde esas alınan kur ile aynı olduğundan; söz konusu döviz cinsinden avansların bir enflasyon düzeltme farkı olmayacağı; diğer bir deyişle bunların düzeltme katsayı değeri bir olarak kabul edilmiş olacağı söylenebilecektir.

3.3. Stokların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasında toplulaştırılmış yöntem uygulamaları

Stokların enflasyon düzeltmesinde mükellefler toplulaştırılmış yöntemleri tercih ediyorlarsa, düzeltme uygulamasında düzeltme katsayıları yerine (düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalmaksızın), bu toplulaştırılmış yöntemlere göre bulunan düzeltme katsayılarını esas alarak düzeltme işlemini gerçekleştireceklerdir. VUK'un mükerrer 298/A-2 maddesinde toplulaştırılmış yöntemler "basit ortalama yöntemi" ve "hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi" olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, 555 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltmesine yönelik açıklamalar içeren 18'inci maddesinde, toplulaştırılmış kullanılarak düzeltilebilecek parasal olmayan kıymetlerin, stoklarla sınırlı olduğu açıklaması yapılarak; mükerrer 298/A maddesinin (5) ve (8) numaralı bentlerinin verdiği yetkiye istinaden Gelir İdaresi'nce "basit ortalama yöntemi" ve "stok devir hızı yöntemi" olmak üzere iki tür toplulaştırılmış yöntem belirlenmiştir.

Diğer yandan, şartların oluşmasına bağlı olarak geçici vergi dönemleri dâhil 2024 hesap dönemi (kendisine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2025 yılında biten hesap dönemi) ve şartların devamına bağlı olarak izleyen dönemlere (geçici vergi dönemleri ve hesap dönemleri) ilişkin enflasyon düzeltmesi işlemlerinde esas alınabilecek toplulaştırılmış yöntemler Tebliğ'in 37/2 maddesine göre "Basit ortalama yöntemi" ve "Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi" olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla, Tebliğ'in bu maddesinde belirtilen ve 2024 hesap döneminde stokların enflasyon düzeltmesinde seçilen toplulaştırılmış yöntemin, VUK'un mükerrer 298/A-5 maddesine göre, enflasyon düzeltmesinin yapılmasına şartların varlığına bağlı olarak düzeltmenin yapılacağı 2025 ve 2026 yıllarında da esas alınması gereği ortaya çıkmaktadır.

Diğer taraftan, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançodaki stokların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sırasında kullanılacak yöntem seçiminde böyle bir sınırlama

bulunmamaktadır. Tebliğ'in 37/4 maddesinde de ifade edildiği üzere, enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükellefler, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançolarını düzeltirken toplulaştırılmış yöntemleri kullanmış olsun ya da olmasınlar, 2024 hesap dönemi geçici vergi dönemleri ve hesap dönemi sonu itibariyle düzenlenecek olan bilançolarında yer alan stoklarını, toplulaştırmış yöntemlere göre düzeltmek istedikleri takdirde, "Basit ortalama yöntemi" ve "Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi" olarak tespit edilmiş bulunan toplulaştırılmış yöntemlerden arzu ettiklerini seçebileceklerdir.

Ancak; 2024 hesap dönemi için seçilen bu yöntemden, bu seçimin yapıldığı geçici vergi döneminden sonraki geçici vergi dönemleri ile içinde bulunulan hesap dönemi dâhil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar (bu dönem dâhil) dönülemeyecektir.

Diğer taraftan, 165 No.lu Sirküler ile stoklarla ilgili toplulaştırılmış yöntem/gerçek yöntem seçimi ve 2024'te yapılan seçimin değiştirilememesi konusunda bazı belirlemeler yapılmıştır. Stoklardaki alt ayırım uygulaması açısından buradaki açıklamalar önem arz etmektedir. Sirküler'in 5.1. bölümünde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

- ▶ Mükelleflerin 2024 hesap dönemi ilk geçici vergi dönemi itibariyle yapılan toplulaştırılmış yöntem tercihi sonraki dönemlerde değiştirilemediği gibi, toplulaştırılmış yöntem tercihinde bulunanların her bir mal grubu ve alt ayırım itibariyle seçtikleri toplulaştırılmış yöntemden üç hesap dönemi boyunca vazgeçmeleri mümkün değildir.
- ▶ 2024 hesap dönemi ilk geçici vergi dönemi itibariyle yapılan gerçek yöntem tercihi sonraki hesap döneminde değiştirilebilecektir. Mükelleflerce 2024 hesap döneminin ilk geçici vergi dönemi itibariyle gerçek yöntemin tercih edilmesi halinde (izleyen geçici vergi dönemleri dâhil) içinde bulunulan hesap dönemi sonunda ilgili stok grubu için bu tercihten vazgeçilemeyecek, ancak 2025 hesap döneminden itibaren bu tercih değiştirilebilecektir. Bu durumda 2025 hesap döneminde stok grubu için toplulaştırılmış yöntemi tercih eden mükellef yine izleyen geçici vergi dönemleri ile içinde bulunulan hesap dönemi dâhil, üçüncü hesap döneminin sonuna kadar (bu dönem dâhil) bu yöntemden dönemeyecektir.
- ▶ Stokların düzeltilmesinde gerçek yöntemi kullanan mükellefler mümkün olduğunca inebildikleri kadar alt ayrıma giderek düzeltme işlemini gerçekleştireceklerdir.
- ▶ Toplulaştırılmış yöntemleri seçen mükellefler her bir mal grubu ve mümkün olduğunca inebildikleri her bir alt ayırım itibariyle diledikleri toplulaştırılmış yöntemi kullanmakta serbesttirler.

Sirküler'in bu bölümünde yer verilen örnek aynı zamanda mal grubu ve alt ayrımların tanımlanması açısından da yol gösterici nitelikte olmuştur. Bu bağlamda; beyaz eşya, telefon ve bisiklet ticareti yapan bir firmanın 2023 hesap döneminin enflasyon düzeltmesi sırasında, bu üç mal grubundan birinde gerçek yöntemi diğer ikisinde toplulaştırılmış yöntemi seçebileceği örnekte ifade edilmiştir. Ayrıca söz konusu dönemde mükellef beyaz eşya ile ilgili toplulaştırılmış yöntemleri kullanırken, bu mal grubunun alt ayrımlarından biri olan buzdolabı için basit ortalama yönteminin, çamaşır makinesini için ise stok devir hızı yönteminin esas alınabileceği açıklanmıştır.

Yine ilgili örnekte 2024 hesap dönemindeki enflasyon düzeltmesi sırasında farklı mal grupları için farklı yöntem (beyaz eşya ve telefon için gerçek yöntemi, bisiklet için toplulaştırılmış yöntemi tercih edilebilecek; 2024 yılında bisiklet ile ilgili toplulaştırılmış yöntem kullanılırken, bu mal grubunun alt ayrımı olan elektrikli bisiklet için basit ortalama yöntem, diğer bisiklet grupları için hareketli ağırlıklı ortalama yöntem uygulanabilecektir. Ancak 2024 hesap döneminde bu yönde yapılan tercihten izleyen geçici vergi dönemleri ile içinde bulunulan hesap dönemi dâhil, üçüncü hesap döneminin sonuna kadar (bu dönem dâhil) dönülmesi mümkün olmayacaktır.

3.4. Düzeltmeye esas tutarın tespitinde reel olmayan finansman maliyeti uygulaması

31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesinde, parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının bulunmasında özellik arz eden bazı durumlar vardır.

Genel prensip; parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işleminde, düzeltmeye esas tarih itibarıyla sahip olduğu ve 213 sayılı Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre, Tebliğ'in 13'üncü maddesi de dikkate alınmak suretiyle, tespit edilen tutarları/değerinin esas alınması yönündedir. Öte yandan, yine Tebliğ'in 13'üncü maddesine göre parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları belirlenirken bir kısım değerler, parasal olmayan kıymetlerin 213 sayılı Kanunun değerlendirme hükümlerine göre bulunan tutarlarından düşülecek ve bu işlemden sonra bulunan miktarlar düzeltmeye esas alınacaktır. Bu kapsamda;

- Düzeltilmeye esas alınacak tutara ulaşılırken; reel olmayan finansman maliyeti (ROFM), ilgili parasal olmayan kıymetin düzeltmeye esas değerinden düşülmek suretiyle düzeltme işlemi yapılacaktır.
- 1/1/2024 tarihinden önce ayrılmış ve sermayeye ilave edilmiş olan ve Tebliğ'in 15'inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında sayılan fonlar, sermayenin düzeltmeye esas tutarı hesaplanırken düşülecek ve bunlar enflasyon düzeltmesine tutulmayacaktır.

VUK'un mükerrer 298/A-2 maddesinde yer alan tanıma göre reel olmayan finansman maliyeti (ROFM); her türlü borçlanmada, borç tutarlarına (yabancı para üzerinden borçlanmalarda borcun alındığı tarihteki Türk lirası karşılıklarına), borcun kullanıldığı döneme ait TEFİ (günümüz uygulamasında Yİ-ÜFE) artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanan tutarı ifade etmektedir.

Yine ilgili VUK'un 298/A maddesinin (4) numaralı bendinde, düzeltme işleminde parasal olmayan kıymetlerin VUK değerlendirme hükümlerine göre tutarlarının esas alınacağı; ancak bu kıymetlerin maliyet veya alış bedellerine dahil edilmiş bulunan (aktifleştirilmiş bulunan) finansman giderlerinin olması halinde bunların ayrıştırılarak düzeltmeye esas değerden düşüleceği ifade edilmiştir. (Stokların, satılan malın ve maddi duran varlıkların maliyet bedeline ve maddi duran varlıkların alış bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetleri düşüldükten sonra bulunan tutarlar düzeltmeye tâbi tutulur.

Toplulaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tâbi tutulan kıymetlerin alış veya maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi ihtiyaridir.)

ROFM hesaplamalarına ilişkin hususlar 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 14 ve 34'üncü maddelerinde açıklanmıştır.

Reel olmayan finansman maliyeti uygulaması başlı başına ayrı bir çalışmanın konusu olabilecek kapsamda olmakla birlikte, bu yazı özelinde ROFM ile ilgili aşağıdaki maddelerdeki özellikli konuların hatırlatılmasında yarar görülmüştür.

- 555 Sıra No.lu Tebliğ'in 40/3 maddesi uyarınca, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoya ait düzeltme ile sınırlı olmak üzere, amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen reel olmayan finansman maliyetinden amortisman ayrılmamış tutar, 2024 ve sonraki hesap dönemlerinde 5 yılda ve eşit taksitler halinde dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Enflasyon düzeltmesi uygulamasında, söz konusu reel olmayan finansman maliyetleri bilançoda gözükmeyeceği için, bunların mukayyet değerleri ile beyanname üzerinde indirim konusu yapılması gerekmektedir. Ancak, amortisman tabi bu iktisadi kıymetin 1/1/2024 tarihinden sonra satılması halinde, satış tarihi itibarıyla reel olmayan finansman maliyetinin itfa olunmayan kısmının, kıymetin satıldığı hesap döneminde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.
- Düzeltilmeye esas tutarın hesaplanmasında ROFM ayrıştırması yapılacak parasal olmayan kıymetler; stoklar, maddi duran varlıklar, mali duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar olup, ROFM ihtiva edebilen iktisadi işletmeye dâhil kıymetler 555 Sıra No.lu VUK Tebliği'ne ekli (EK 3) listede yer almaktadır. Bu yönden bakıldığında, maddi olmayan duran varlık mahiyetinde olan kıymetlerin (örneğin haklar, şerefiye, araştırma ve geliştirme giderleri, özel maliyetler) iktisabında yüklenilen ve aktifleştirilen finansman maliyetleri için ROFM ayrıştırması yapılması (ROFM'un maliyet bedelinden düşülerek enflasyon düzeltmesinin yapılması) söz konusu olmayacaktır.
- Reel olmayan finansman maliyetinin (ROFM) tevsikine ilişkin kayıt ve belgelerin açık ve kesin bilgiler içermesi gerekmektedir. Buna göre ROFM, düzeltmeye esas tutarın tespitinde dikkate alınacak olup, ayrıca muhasebe kayıtlarında gösterilmesi söz konusu olmayacaktır.
- Amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen reel olmayan finansman maliyetinden amortisman ayrılmamış tutarın, 2024 ve sonraki dönemlerde, beş yılda ve eşit taksitte dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Bahsi geçen vergi matrahından indirim, aktifte yer alan ve üzerinden hali hazırda amortisman ayrılabilen iktisadi kıymetler için mümkün olan bir uygulamadır. Bu bağlamda, henüz aktifleştirilmediği için amortisman tabi olmayan yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenen varlıklar için böyle bir imkanın (maliyet bedelinden düşülen ROFM

tutarının amortismanına tabi tutulmamış kısmının vergi matrahından 2023'ü izleyen 5 yılda indiriminin) söz konusu olmayacağı sonucuna ulaşılmaktadır.⁵

- ▶ 165 No.lu Sirküler'in 3'üncü bölümünde; reel olmayan finansman maliyeti ile ilgili açıklamalarda; "Haklar" hesabında takip edilen finansal kiralamadan kaynaklananlar dâhil maddi olmayan duran varlıkların, enflasyon düzeltmesi sırasında ROFM ayrıştırması yapılması gereken parasal olmayan kıymetler kapsamında olmadığı açıklanmıştır. Öte yandan, finansal kiralama sözleşmesinin sona ermesi ile kiracının mülkiyetine intikal eden kıymetler, "Haklar" hesabından ilgili olduğu maddi duran varlık hesabına aktarılmaktadır. Bu noktada, belirtilen kıymetler için ROFM ayrıştırmasının söz konusu olacağı sonucu ortaya çıkmakla birlikte; bilanço tarihinde henüz mülkiyet devri gerçekleşmemiş ve "Haklar" hesabında takip edilen finansal kiralamadan kaynaklanan maliyetler için bu ayrıştırmanın söz konusu olmayacağı Sirküler nezdindeki açıklama ile netleştirilmiş bulunmaktadır. Ancak maddi olmayan duran varlıkların bünyesindeki finansman maliyetlerinin ROFM ayrıştırmasına tabi tutulup tutulmaması konusu uygulamada bazı duraksamalara sebep olabilmektedir. Bunlardan birine, "yapılmakta olan yatırımlar" hesabında takip edilmesi akabinde aktifleştirilen maddi olmayan duran varlıklardaki uygulama kapsamında izleyen bölümde değinilecektir.

3.5. Yapılmakta olan yatırımlar hesapları kullanılarak aktifleştirilen sabit kıymetlerin düzeltmeye esas tarihlerinin tespiti

VUK'un mükerrer 298/A-3 bendine göre; şirketlerin aktiflerinde yer alan maddî duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, maddî olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tâbi varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar ile haklar ve şerefiyeler için; defterlere kayıt tarihi enflasyon düzeltmesi uygulamasında düzeltme katsayılarının tespitinde esas alınmalıdır.

Öte yandan, yukarıdaki hesaplara intikal ettirilmekle birlikte bazı duran varlık yatırımları öncelikle "Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabına kaydedilmekte ve ilgili iktisadi kıymetlerle ilgili harcamalar tamamlanarak bunların kullanıma hazır hale gelmesi durumunda "Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabından çıkarılarak ilgili duran varlık hesaplarında aktifleştirilmektedir.

Bu durumda, söz konusu iktisadi kıymetlerin enflasyon düzeltmesine esas olacak tarihlerinin tespiti özellik arz etmektedir.

555 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin 20'nci maddesinde, "2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan (yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların yapıldığı) yatırımlara ilişkin tutarların düzeltilmesi; söz konusu yatırımlara ait geçmiş her ay sonu itibarıyla kesinleşmiş harcama tutarlarının (reel olmayan finansman maliyeti var ise düşülmesi şartıyla) o ayın düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınması yoluyla

bulunacak düzeltme katsayısı ile çarpılması ve bulunan bu tutarların toplanması suretiyle yapılacaktır. 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla bilançoda yer almayan, ilgili aktif hesabına bilanço tarihinden önce aktarılmış bulunan ve yapılmakta olan yatırımlar hesabından gelmiş olan değerlerin düzeltmeye esas tarihi olarak, söz konusu değerlerin aktifleştirme tarihlerinin değil, yapılmakta olan yatırımlar hesabının kullanıldığı tarihlerin alınması gerekmektedir. Buna göre söz konusu değerlerin düzeltilmesi iki aşamada gerçekleştirilecektir. Öncelikle her bir aya ilişkin yatırım harcaması, harcamanın gerçekleştiği ay sonu itibarıyla aktifleştirme tarihine kadar, sonra da aktifleştirilen bedel kül halinde aktifleştirme tarihinden 2023 hesap dönemi sonuna kadar düzeltilecektir." açıklamaları yer almaktadır.

Öte yandan, 165 No.lu VUK Sirküleri'nde; yukarıdaki yapılan açıklamalar paralelinde yapılmakta olan yatırım hesabının düzeltilmesine yönelik açıklamalar yapılmış ve bir örnek verilmiştir.

Diğer yandan, yapılmakta olan yatırımlar hesaplarında kaydedilen duran varlıkların finansman maliyetlerinden reel olmayan kısmın enflasyon düzeltmesi uygulamasında düzeltmeye esas tutardan düşülmesi gerekmektedir. Bu noktada; Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında takip edilip akabinde kullanıma hazır hale geldiğinde maddî olmayan duran varlıklar hesaplarında aktifleştirilen kıymetler için bir ROFM ayrıştırması yapıp yapılmayacağı konusunda tereddütler gündeme gelmektedir.

Örneğin yazılım mahiyetindeki harcamalarda yazılımın kullanıma hazır hale gelmesi öncesinde "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabında izlenmesi söz konusudur.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 24.02.2016 tarih ve B.07.1. GİB.4.99.16.02-125[30-2014]-3508 sayılı Özelgesi'nde belirtildiği gibi; işletmelerin faaliyetlerini yürütürken kullandığı bilgisayar programları satın alındığı anda kullanıma hazır olabilecekleri gibi bazen işletmenin faaliyet alanının özelliğine göre programlara belli uyarlamalar yapılması hâlinde kullanıma hazır hâle gelebilmektedir. Özelgedeki açıklamalara göre; satın alınan bilgisayar programlarının uyarlama yapılmadan kullanılmasının mümkün olmaması durumunda, bilgisayar programının kullanıma hazır halde olmaması nedeniyle amortisman ayrılması mümkün olmayacaktır. Bu durumda bilgisayar programlarının da uyarlamaların tamamlandığı yılda kullanıma hazır hâle geldiği kabul edilmelidir. Öte yandan, söz konusu satın alınan bilgisayar programının kullanıma hazır hâle getirilmesi ile ilgili olarak uyarlama, uygulama, geliştirme, danışmanlık, eğitim ve tedarikçi firmaların personeline yönelik otel, ulaşım, iâşe v.b. giderler yapılmaktadır. Bu şekilde, bilgisayar programlarının kullanıma hazır hale getirilmesi için yapılan uyarlamaların tamamlandığı yıla kadar oluşan ilgili tüm giderlerin bilgisayar programının maliyet bedeline dâhil edilerek yapılmakta olan yatırımlarda izlenip, uyarlamaların tamamlandığı dönemde aktifleştirilmesi söz konusudur.

Yukarıda bahsi geçen bilgisayar programı gibi maddî olmayan duran varlık mahiyetindeki hakların kredi kullanılarak veya finansal kiralama yoluyla iktisap edildiği durumda, Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında finansman maliyetlerinin de

⁵ Bkz. 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmesine ilişkin Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 09.02.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2968-298-364-15378 sayılı Özelgesi.

aktifleştirilmesi söz konusudur. Bu yönüyle, eğer 31.12.2023 tarihli enflasyon düzeltmesi öncesinde yazılım kullanıma hazır hale gelmiş ve haklar hesabında aktifleştirilmiş ise, herhangi bir şekilde bir ROFM ayrıştırmasının söz konusu olmayacağı sonucuna ulaşılmaktadır.

Diğer taraftan, söz konusu yazılımların henüz aktifleşmemiş olması ve katlanılan maliyetlerin "Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabında izlenmesi durumunda bunların ROFM ayrıştırmasına tabi tutulması gündeme gelmekte, ancak maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedellerine intikal eden ROFM'un enflasyon düzeltmesinde düzeltmeye esas tutardan düşülmesine gerek olmadığı yönündeki düzenlemelerden hareketle uygulamada duraksama yaşanmaktadır.

Bahsi geçen duraksama "26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" ana hesap grubu bünyesinde bir "yapılmakta olan yatırımlar" hesabı olmamasından kaynaklanmaktadır. Nitekim, bir harcamanın maddi olan veya maddi olmayan duran varlık olup olmadığı, ilgili harcamalar yapılmadan belli edilebilecektir. "26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" ana hesap grubu bünyesinde (örneğin 265 veya 266 hesap kodu altında) bir "yapılmakta olan yatırımlar" hesabı VUK'un 175'inci maddesindeki yetki çerçevesinde düzenlenen Tekdüzen Hesap Planı'nda tanımlanmış olsa idi, bu durumda bahsi geçen (maddi olmayan duran varlıkların kullanıma hazır hale gelinceye kadar takip edileceği) "Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabında aktifleştirilen finansman giderleri için, ROFM ayrıştırmasının yapılmayacağı noktasında herhangi bir tereddüt olmayacaktı.

Düzeltilmeye esas tutarın hesaplanmasında ROFM ayrıştırması yapılacak parasal olmayan kıymetlerin; stoklar, maddi duran varlıklar, mali duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar olması hükmünden hareketle, düzeltme öncesi bilançoda "Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabında takip edilen maddi olmayan duran varlıklarla ilgili finansman giderleri için ROFM ayrıştırması yapılmamasının savunulabilir bir uygulama olacağı sonucuna ulaşılmaktadır.

3.6. Sermaye azaltımı durumunda enflasyon düzeltmesinde düzeltmeye esas tarihler

555 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde, parasal olmayan kıymetlerin belirlendiği "Ek 2" bünyesinde öz sermaye kalemleri yer almamaktadır. Öte yandan, Tebliğ'in 9/2 maddesi uyarınca; aksine bir hüküm olmaması ve Tebliğ'de bir belirleme yapılmamış olması şartıyla, bu Tebliğ uygulamasında öz sermaye kalemleri "parasal olmayan kıymet" olarak kabul edilecektir.

Tekdüzen Hesap Planı uyarınca 50 Ödenmiş Sermaye hesap grubu bünyesinde bulunan sermaye hesabının da bu kapsamda parasal olmayan bir kıymet olarak düzeltmeye tabi tutulması gerekir.

165 No.lu Sirküler'de yer alan açıklamalara göre sermayenin; yapısı dikkate alınarak, nakit olarak ödenen, aynı olarak konulan, sonradan sermayeye yapılan ilaveler gibi kaynakları (oluşum şekli) itibarıyla 213 sayılı Kanun'un mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrasının (3) numaralı bendi ile 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 17'nci maddesi çerçevesinde belirlenecek düzeltme tarihleri dâhilinde hesaplanacak katsayılar kullanılarak düzeltilmesi icap etmektedir.

Bununla birlikte, yine Tebliğ'in 15/2 maddesine göre sermayenin düzeltmeye esas tutarına ulaşıırken, daha önce sermayeye ilave edilmiş olan ve bu maddede sayılan fonların sermayeden düşülmesi gereklidir. Dolayısıyla, 01.01.2024 tarihinden önce ayrılmış ve sermayeye ilave edilmiş olan yeniden değerlendirme değer artışı fonu gibi fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları, artış olarak dikkate alınmaz ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır. Bu kapsamda, Tebliğ'in 15'inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında, geçmiş yıl kârları ve zararları hesabına aktararak kapatılacağı belirtilen fon hesaplarındaki tutarların 1/1/2024 tarihinden önce sermayeye ilave edilmiş olması halinde, bu değerler sermayenin, düzeltmeye esas tutarı hesaplanırken düşülecek ve bunlar enflasyon düzeltmesine tutulmayacaktır. Bu uygulama belirtilen yönüyle, bahsi geçen fon hesaplarından olan sermaye artışlarının, sermaye hesabının düzeltilmesi sırasında sıfır katsayısı ile çarpılması anlamına gelmektedir.

165 No.lu VUK Sirküleri'nin "4. Sermayenin Düzeltilmesi" bölümünde yine, konuyla ilgili şu açıklamalara yer verilmiştir.

"Sermayenin düzeltilmesinde, düzeltmenin yapıldığı tarihteki sermayenin yapısı dikkate alınacak olup, bu kapsamda sermaye azaltımlarında söz konusu sermaye azaltımının daha önce sermayeye eklenen hangi artış kaleminden yapıldığı tespit edilecek ve söz konusu kalemin düzeltilmesi gereken bir unsur olması halinde, bu kalem azaltılan tutarı üzerinden düzeltme işlemine tabi tutulacaktır.

Sermaye azaltımı işlemlerinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/B maddesi hükmünün de göz önünde bulundurulması gerekmektedir."

Ayrıca Sirküler'in bu bölümünde verilen ve bünyesinde sadece nakit artırımlar yer alan bir sermayedeki azaltımlar neticesinde ortaya çıkan hesaplama yönelik örnekte (Örnek 13); 5 Kasım 2018'de yapılan sermaye azaltımının Aralık 2017'de yapılan sermaye artışından karşılandığının "kabul edildiği" (benzer olarak 6 Haziran 2023'te yapılan sermaye azaltımının Eylül 2021'de yapılan sermaye artışından karşılandığının "kabul edildiği") belirtilmiştir. Böylece, ilk giren ilk çıkar yönteminden farklı olarak sermaye azaltımları neticesinde oluşan sermayenin düzeltmeye esas tarihlerinin bulunmasında "daha önce sermayeye eklenen hangi artış kaleminden sermaye azaltımının yapıldığının" tespit edilmesi esası benimsenmiş ancak Sirküler'de bu tespitinin nasıl yapılabileceğine dair bir açıklama yer almamıştır.

Bu noktada, Sirküler'deki açıklamalar nezdinde ortaya çıkan diğer bir belirsizlik de Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/B maddesinde yer alan hükümlerin, bu maddenin yürürlükte olmadığı dönemlerde gerçekleştirilmiş bulunan sermaye azaltımları neticesinde ortaya çıkan sermayenin düzeltmeye esas tarihlerinin tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı noktasındadır. Bu konuda net bir açıklama yapılmamış olmakla birlikte, Örnek 13'ten sonraki paragrafta "Diğer taraftan sermaye hesabı içerisinde sermayeye eklenmiş geçmiş yıllar kârları, sermaye ve kâr yedekleri ile fonların bulunması durumunda, yapılan sermaye azaltımının hangi kalemlerden yapıldığının tespitinde, 5520 sayılı Kanun'un 32/B maddesi hükmünün dikkate alınması gerekmektedir." denilerek; sermaye azaltım tarihinden bağımsız bir belirlemenin Vergi İdaresi'nce esas alındığı sonucuna ulaşılabilmektedir.

3.7. Sermaye tamamlama fonu ve sermaye avanslarının enflasyon düzeltmesi karşısındaki durumu

555 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde, sermaye tamamlama fonlarının düzeltmeye tabi tutulup tutulmayacağına dair bir belirleme yer almamıştır.

165 No.lu VUK Sirküleri'nin 4.3. bölümünde ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 376'ncı maddesi uyarınca sermayenin tamamlanmasına karar verilen şirketin ortakları tarafından zarar sebebiyle karşılıksız kalan kısmı kapatacak miktarda aktarılan ve öz kaynaklar içerisinde takip edilen sermaye tamamlama fonunun parasal olmayan kıymet olarak kabul edileceği ve düzeltmeye tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Sermaye tamamlama fonları ile ilgili bu açıklamalardan sonra, Sirküler'de sermaye avanslarının düzeltilmesine yönelik de bazı açıklamalara yer verilmiştir.

İleride gerçekleştirilecek sermaye artırımından kaynaklanan sermaye taahhüdünün yerine getirilmesinde kullanılmak amacıyla, sermaye artırımına ilişkin karardan önce ortaklar tarafından sermaye avansı olarak şirketin banka hesabına yatırılan tutarlar, banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren şirketin öz sermaye hesaplarına dahil olmakta ve bilançosunda öz sermaye kalemleri arasında "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında izlenmektedir.⁶

Sermaye avanslarının düzeltmeye tabi tutulması noktası kendi içinde iki konunun değerlendirilmesini gerektirmektedir.

Birincisi, sermaye avansı ödemesi yapıldığı ancak ilgili sermaye artırımının henüz gerçekleşmediği durumda, özsermaye hesaplarında ("Diğer Sermaye Yedekleri" hesabı) yer alan avansların enflasyon düzeltmesine tabi tutulup tutulmayacağı belirlenmelidir. İkinci olarak ise, sermaye artırımları öncesinde şirket ortakları tarafından sermaye avansı ödemesi yapılması ve sermaye artırımına dair genel kurul kararının daha sonra alınması durumunda; nakden ödenmiş bulunan bu sermaye için enflasyon düzeltmesi sırasında düzeltmeye esas tarih hangi tarihin (sermaye avansının ödendiği tarih mi yoksa sermaye artırım kararının ticaret siciline tescil edildiği tarih mi?) esas alınacağı tespit edilmelidir.

Birinci konu ile başlanılacak olursa; 555 Sıra No.lu VUK Tebliği'nin 22/1 maddesinde "*Avanslar esas itibarıyla parasal bir mahiyet taşımakla birlikte, ilgili olduğu kıymete bağlı olarak parasal olmayan kıymet de olabilmekte, parasal olmayan bir mahiyet taşıması durumunda da düzeltmeye tabi tutulmaları gerekmektedir.*" denilmiştir.

Bu yönden bakıldığında, sermaye avanslarının ilgili olduğu kıymet sermaye olduğundan ve sermaye hesabının parasal olmayan bir kıymet olduğu konusunda tereddüt bulunmadığından, bu avansların da parasal olmayan kıymet olarak nitelenebileceği yaklaşımı ortaya çıkmıştır.

Diğer taraftan, 165 No.lu VUK Sirküleri'nin 4.3. bölümünde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na 213 sayılı Kanun'un mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin verdiği yetki kullanılmak suretiyle, sermaye avansı olarak sermaye yedekleri hesabında takip edilen tutarların parasal kıymet olarak kabul edilmesi ve düzeltmeye tabi tutulmaması uygun bulunmuştur.

İkinci konuya gelindiğinde, sermaye artırımları öncesinde şirket ortakları tarafından sermaye avansı ödemesi yapılması ve sermaye artırımına dair genel kurul kararının daha sonra alınması durumunda; nakden ödenmiş bulunan bu sermaye için enflasyon düzeltmesi sırasında düzeltmeye esas tarihin hangi tarih olacağı konusunda Sirküler'de bir belirleme yapılmadığından; VUK'un mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrasının (3) numaralı bendine bakılması uygun olacaktır. Bu bent uyarınca;

- ▶ Nakit olarak ödenmiş sermaye için tahsil tarihi,
- ▶ Kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları ve net dönem kârının sermayeye ilave edilmesi dolayısıyla artırılan sermaye için ise; tescil tarihi,

düzeltilmeye esas tarih olarak alınmalıdır.

Bu bağlamda, nakit sermaye artırımı için, sermaye artırımının ticaret siciline tescili öncesinde sermaye avansı ödemesi yapılırsa da düzeltmeye esas tarih olarak bu ödeme tarihinin esas alınması gerektiği sonucuna ulaşılabilir. Bu yönde uygulama, VUK'un mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrasının (3) numaralı bendindeki esaslar kapsamında savunulabilir bir uygulamadır.

Öte yandan, bu yaklaşımın karşı görüşü ise, "avansın ödeme tarihinin düzeltmeye esas tarih olarak esas alınabilmesinin, bahsi geçen avansın ancak parasal olmayan kıymet niteliğindeki bir avans olması gereği" ile ortaya konulabilir. Zira, VUK'un mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrasının (3/b) alt bendinin parantez içi hükmünden hareketle, yalnızca parasal olmayan kıymet niteliğindeki avanslar için "ödeme tarihi ile mahsup tarihi arasında" düzeltmeye yapılması imkân dahilindedir. Buradaki örnekte sermaye avansının verilmesini ödeme tarihi, sermaye artırımının tescili ile avansın sermaye hesabına aktarılmasını da mahsup tarihi olarak düşünüldüğünde; ödeme tarihinin düzeltmeye esas tarih olarak esas alınması, sermaye avansının aslında parasal olmayan nitelikteki bir avansmış gibi nitelenmesi sonucunu ortaya çıkaracaktır.

Diğer bir deyişle, parasal kıymet mahiyetinde bir avansın ödendiği tarihten (sermaye avansı ödeme tarihi) mahsup tarihine (sermaye artırımında avans hesabından çıkarılarak ilgili olduğu sermaye hesabına aktarıldığı tarih olan sermaye artırımının tescil tarihine) kadar düzeltilmesi mümkün olmayacaktır. Bu yönde bir düzeltme ancak parasal olmayan kıymet niteliğindeki avanslar için geçerlidir. Oysaki Vergi İdaresi, kendisine verilen yetki ile sermaye avanslarını parasal kıymet niteliğinde olduğuna dair düzenleme yapmıştır.

⁶ Bkz. Nakdi sermaye artırımlarında faiz indirimine yönelik düzenlemelerin yer aldığı KVK Genel Tebliği'nin "10.6.3.1.1. Sermaye avanslarının durumu" bölümü.

Tebliğ'in bu bölümündeki açıklamalar uyarınca, ilgili avansların banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminin sonuna kadar bu tutarlarla ilgili sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil ettirilmesi halinde nakdi sermaye artışından kaynaklı faiz indirimine konu edilmesi imkan dahilindedir.

3.8. Enflasyon düzeltmesi yapan mükelleflerin beyanname üzerinde yapacakları işlemler

VUK'un mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrasının, (5) numaralı bendinin son paragrafında; "Matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malî zararları enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır." hükmü yer almaktadır.

Yine, VUK'un mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrasında öngörülen şartların varlığına bağlı olarak 2024 ve izleyen hesap dönemlerindeki olası enflasyon düzeltme uygulamasında bu dönemlere ilişkin verilecek kurumlar vergisi ve/veya geçici vergi beyannamelerinin hazırlanmasında bu hüküm önem arz etmektedir.

Konuya ilişkin 555 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin 40/2 maddesinde mükelleflerin;

- a) 2024 hesap dönemi başından itibaren verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, (düzeltilmiş 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoya dayanan) 2024 ve sonraki hesap dönemlerine ait geçmiş yıl mali zararlarını, enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının varlığına/devamına bağlı olarak, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate almaları,
- b) 2024 hesap dönemine ilişkin verilecek geçici vergi beyannameleri ile yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken;
 - ▶ Bilanço üzerinde düzeltmeye tabi tutulan parasal olmayan kıymetlerden kaynaklanan kanunen kabul edilmeyen giderleri düzeltilmiş tutarlarıyla,
 - ▶ Vergiden istisna edilmiş olan kazançlarını ise bu kazançların belirlenmesine esas bilançoların düzeltilmesi sonucu oluşan farkları da içerecek şekilde belirlenen tutarlarıyla dikkate almaları ve beyanname üzerinde ayrıca bir düzeltme yapmamaları,

gerekmektedir.

Yine Tebliğ'in bu bölümündeki açıklamalar kapsamında; ödenen trafik para cezası, binek otomobillere ilişkin akaryakıt gibi harcamaların gider olarak dikkate alınamayacak kısmı, gider olarak dikkate alınamayacak olan motorlu taşıtlar vergisi ödemeleri gibi harcamalar, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağından, beyanname mevcut tutarları üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Fazladan ayrılmış amortisman tutarları gibi giderler, enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağından, beyanname düzeltilmiş tutarları üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmış olacaktır.

Diğer taraftan, yine Tebliğ'in bu bölümündeki açıklamalara göre, vergiden istisna edilen kazançlar da enflasyon düzeltmesine tabi tutulan bilançolara göre tespit edilecek ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş kazanç tutarları beyanname indirim konusu yapılabilecektir. Örneğin, serbest bölgede faaliyette bulunan ve kazançlarının tamamı istisna kapsamında olan bir mükellef, 2024 yılı bilançosunu düzeltmeye tabi tutacak

ve düzeltme sonucu oluşan kazanç tutarını beyanname istisna olarak göstermek suretiyle matrahtan indirim konusu yapabilecektir.

4. Sonuç

Vergi Usul Kanunu'nun geçici 33'üncü maddesi uyarınca 31.12.2023 tarihli (özel hesap dönemindeki firmalar için 2024 yılının içinde biten hesap döneminin son günü tarihli) bilançolar, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

Öte yandan, yürürlükteki VUK'un mükerrer 298/A maddesi ve TÜİK tarafından açıklanmakta olan yurtiçi üretici fiyat endekslerinin (Yİ-ÜFE) seviyesi dikkate alındığında; 2024 hesap döneminde (ve 2025 hesap döneminde) enflasyon düzeltmesi yapılması yüksek bir ihtimal olarak görülmektedir.

Enflasyon düzeltmesine ilişkin 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 30 Aralık 2023 tarihinde yürürlüğe girmiş, 165 No.lu VUK Sirküleri ise 20.02.2024 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yayımlanmıştır.

Her ne kadar, yaklaşık son iki aylık dönemde Vergi İdaresi'nce Tebliğ ve Sirküler nezdinde yapılan belirlemeler, bazı hususları netleştirmiş olsa da uygulamada duraksama yarabilecek bazı konular hala gündemdedir. Bu konulardan bazılarında bu makalede yer verilmeye çalışılmıştır.

Enflasyon düzeltmesi uygulamasının kapsamı dikkate alındığında, özellikli konuların yalnızca yazıda belirtilenlerle sınırlı olmadığını belirtmekte yarar olacaktır.



Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Huzur hakkı ödemesinin vergisel avantajları

I. Giriş

Sermaye şirketleri ortaklarının asıl amacının ortaya koymuş oldukları sermayenin kar etmesi olduğu bilindiğinden bu amaçla yönetim kurulu üyesi olarak harcadıkları emeklerinin bir karşılığı olarak karşımıza çıkan huzur hakkı ödemesi işbu makalemiz kapsamında ortaklar nezdinde düşünülebilecek bir alternatif olarak ele alınmıştır. İlgili makale kapsamında, huzur hakkı ödemesi ile temettü ödemesinin vergisel yükü karşılaştırılarak değerlendirilmiştir.

II. Huzur hakkının Ticaret Kanunu'ndaki yeri

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ("TTK") 394. maddesi kapsamında yönetim kurulu üyelerine, tutarı esas sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla belirlenmiş olmak şartıyla huzur hakkı ödemesi yapılması düzenlenmiştir.

Anonim şirketlerde genel kurulun görev ve yetkilerini belirleyen TTK'nın 408/b maddesi uyarınca huzur hakkı kapsamında yapılacak belirlenmeye genel kurul yetkili kılınmıştır. Limited şirketler de ise TTK'nın 623. maddesi uyarınca şirketin yönetim ve temsili anonim şirketlerinde genel kurul olarak adlandırılan müdürler kuruluna bırakılmıştır. Bu noktada, limited şirketlerde de ortaklar kurulu, huzur hakkını belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Huzur hakkı iki şekilde belirlenebilmektedir. Bunlardan bir tanesi şirket esas sözleşmesinde huzur hakkına ilişkin bir madde konulması diğeri ise genel kurul veya ortaklar kurulu tarafından bu ödemenin yapılabilmesi için huzur hakkına özgü bir karar alınmış olmasıdır.

III. Huzur hakkının vergi kanunlarındaki yeri

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ("GVK") 61. maddesinde ise huzur hakkı bir ücret niteliğinde değerlendirilmiştir. Bu sebeple, huzur hakkı ödemeleri vergi kanunları uygulamasında ücret olarak vergiye tabi tutulmaktadır.

Bu noktada, işbu makalemizde huzur hakkı ödemesi yapılan kişinin gerçek kişi veya tüzel kişi olması durumu değerlendirilmiş olup vergisel sonuçları aşağıda detaylandırılmıştır:

a. Huzur hakkı elde eden kişinin gerçek kişi olması

GVK'nın 94/1. maddesi kapsamında hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı ücret sayılan ödemeler (örneğin huzur hakkı) GVK'nın 103. ve 104. maddeleri uyarınca gelir vergisine tabi olmaktadır.

Bu kapsamda GVK'nın 103. maddesi kapsamında 2024 yılı için ücret gelirlerine uygulanacak gelir vergisi oranları aşağıdaki gibidir:

Gelir dilimleri	Oran (%)
110.000 TL'ye kadar	15
230.000 TL'nin 110.000 TL'si için 16.500 TL, fazlası	20
870.000 TL'nin 230.000 TL'si için 40.500 TL, fazlası	27
3.000.000 TL'nin 870.000 TL'si için 213.300 TL, fazlası	35
3.000.000 TL'den fazlasının 3.000.000 TL'si için 958.800 TL, fazlası	40

GVK'nın 104. maddesi uyarınca; yıllık gelir vergisi, vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamından 31. maddede yer alan "engellilik indirimi" tutarları düşüldükten sonra yukarıdaki nispetler uygulanmak suretiyle hesaplanır.

Bu noktada, yapılan huzur hakkı ödemesinin kurum kazancında gider olarak değerlendirilmesi konusuna da değinilmesi gerekmektedir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ("KVK") 6. maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağına ve safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağına yer verilmiştir. Bu noktada, GVK'nın 40. maddesi uyarınca huzur hakkı ticari kazancın elde edilmesinde yapılan genel gider olarak değerlendirilerek indirilebilecektir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, şirketin ilişkili kişisi sayılan yönetim kurulu veya müdürler kurulu üyelerine emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yapılan huzur hakkı ödemesi, bir hizmet alımı işlemi olarak sayılacağından ödemenin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilebileceğidir. Bu sebeple, yapılacak huzur hakkı ödemelerinin kurumun mali yapısına uygun ve makul düzeyde olması gerekmektedir. Aksi halde, vergi idaresi tarafından transfer fiyatlandırması iddiası söz konusu olması halinde KVK'nın 11/c maddesi uyarınca huzur hakkının kurum kazancından indirilmesi mümkün olmayacaktır.

Ayrıca, anonim şirketlerin yönetim kurullarında ve limited şirketlerin müdürler kurulunda görev alan ortakları, 5510 sayılı Kanun kapsamında 4/b sigortalısı sayıldığından ödenecek huzur hakkından sigorta primi kesilmeksizin bu kişiler adına her ay bordro düzenlenip gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Bu noktada belirtilmesi gerekir ki yönetim veya müdürler kurulundaki şirket ortağının aynı zamanda iş akdi ile görev alması halinde de 5510 sayılı Kanun'un 53. maddesi kapsamında 4/b sigortalısı sayıldığından huzur hakkı ödemesi üzerinden sigorta primi kesilmeyecek fakat bordro düzenlenip gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılacaktır.

b. Huzur hakkı elde eden kişinin tüzel kişi olması

TTK'nın 359/2. maddesi kapsamında tüzel kişi tarafından belirlenen bir gerçek kişinin tescil ve ilan olunması koşuluyla tüzel kişilerin de yönetim kurulu üyesi olabileceği anlaşılmaktadır. Bu kapsamda, KVK'nın 1. maddesi uyarınca ödenecek huzur hakkı ödemesi üzerinden ilgili tüzel kişiler nezdinde kurumlar vergisi hesaplanacaktır. Bu ödeme kurum kazancının bir unsuru olarak sayılacağından 2024 yılı itibariyle %25 oranında kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Ekleme isterim ki yönetim kurulu üyesinin bir tüzel kişi olması sebebi ile gerçek kişi tarafından temsil edilmesi halinde iştirak edilen şirket tarafından yapılacak huzur hakkı ödemesi Gelir

İdaresi Başkanlığı tarafından düzenlenen 11.04.2014 sayılı Özelge kapsamında da açıklandığı üzere tüzel kişi yönetim kurulu üyesinin geliri sayılarak kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmektedir.

Bir diğer durum ise huzur hakkı kapsamında elde edilen ödemenin tüzel kişiler nezdinde KDV'ye tabi olmasıdır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ("KDVK") 1. ve 4. maddeleri uyarınca tüzel kişi tarafından iştiraki olduğu firmaların yönetim kurulu üyeliğinden elde ettiği bedellerin bu firmaların yönetim ve idaresine yönelik hizmetin karşılığı olması sebebi ile huzur hakkı ödemesi üzerinden KDV hesaplanacaktır. Dolayısıyla, huzur hakkı ödemesinin tahakkuk esasına göre ve KDV'li olarak yönetim kurulu üyesi olunan şirkete fatura edilmesi gerekmektedir.

c. Huzur hakkı ödemesinin tek bir şirketten elde edilmesi hali

Gerçek kişilere yapılan huzur hakkı ödemesi kapsamında ödeme yapılan gerçek kişinin sadece bir şirketten huzur hakkı ödemesi alması halinde, ilgili huzur hakkı ödemesinin GVK'nın 86. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendi kapsamında GVK 103. maddede yazılı tarifinin 4. gelir diliminde yer alan tutarı (2024 yılı için 3.000.000 TL'dir) aşmaması durumunda gelir vergisi beyanname verilmemekte, eğer diğer elde edilen gelirler için beyanname veriliyorsa da huzur hakkı ödemesinden kaynaklı bu gelir beyannameye dahil edilmemektedir.

Birden fazla şirketten ücret geliri elde eden gerçek kişiler için ise GVK'nın 86/1.b maddesi kapsamında birinciden sonraki şirketten aldıkları ücretlerin toplamı GVK'da yazılı tarifinin 2. gelir diliminde yer alan tutarı (2024 yılı için 230.000 TL'dir) ve toplam elde ettiği ücreti tarifinin 4. gelir diliminde yer alan tutarı (2024 yılı için 3.000.000 TL'dir) aşmayan mükelleflerin, tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücretleri yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. Fakat, birinciden sonraki şirketten alınan tevkifata tabi ücretlerin toplamı 230.000 TL'yi aşması durumunda, ücretlerin tamamının (ilk şirketten alınan ücret de dahil) yıllık beyannameye dahil edilmesi gerekecektir.

Bir örnekle açıklamak gerekirse A kişisi, X şirketinden yıllık toplam 600.000 TL ücret geliri; Y şirketinden ise yıllık toplam 1.200.000 TL huzur hakkı geliri elde etmektedir. Bu durumda Y şirketi birinci işveren kabul edilecek ve birden sonraki işverenden (X) elde edilen ücret geliri sınır tutar olan 230.000 TL'yi aştığından; elde edilen ücret gelirlerinin tamamının beyan edilmesi ve yıl içerisinde tevkifat yoluyla kesilen vergilerin hesaplanan vergiden mahsup edilmesi gerekecektir.

Fakat A kişinin ücret gelirinin olmaması ve sadece Y şirketinden yıllık toplam 1.200.000 TL huzur hakkı geliri elde etmesi halinde ilgili tutar sınır olan 3.000.000 TL'nin altında kaldığından huzur hakkı ödemesi gelir vergisi beyanname ile beyan edilmeyecek veya diğer gelirleri için verilen gelir vergisi beyannameye dahil edilmeyecektir. Bu duruma sahip şirketlerde huzur hakkı ödemesinin tercih sebebi olması söz konusu olmaktadır.

Özellikle belirtmek gerekir ki huzur hakkı elde edenlerin başkaca bir gelirleri olmadığı durumda, 2024 yılı için asgari ücretteki vergi istisnası dikkate alınarak ve kurumlar vergisinde %25'lik vergi avantajı etkisiyle şirket tarafından yönetim kurulu üyesine aylık net 74.500 TL huzur hakkı ödemesi yapılmasının kuruma vergi yükü sıfır olmaktadır.

IV. Huzur hakkı ve temettü ödemesinin değerlendirilmesi

Makalemizin bu bölümünde yönetim veya müdürler kurulunda yer alan şirket ortaklarına yapılacak ödemenin huzur hakkı veya temettü olarak ödenmesi durumu karşılaştırılmıştır:

Karşılaştırma	
Huzur hakkı ödemesi	Temettü ödemesi
Şirketin kâr etmiş olması gerekmektedir.	Şirketin kâr etmiş olması gerekmektedir.
Kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır.	Kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmamaktadır.
Tek bir şirketten elde edilen ve 2024 yılı için toplam 3.000.000 TL'nin altında bir huzur hakkı/ücret ödemesi gelir vergisi beyannamesine dahil edilmemektedir.	GVK'nin 22. maddesi kapsamında, ortak gerçek kişiye yapılan temettü ödemesi menkul sermaye iradi olarak değerlendirilir ve temettü tutarının yarısı gelir vergisinden istisnadır. Yarısı üzerinden beyan edilir. Beyannameye hesaplanan vergiden, temettü dağıtan şirket tarafından yapılan stopajın tamamı mahsup edilir.
Huzur hakkı elde edenlerin başkaca bir gelirleri olmadığı durumda, 2024 yılı için şirket tarafından yönetim kurulu üyesine net 74.500 TL huzur hakkı ödemesi yapılmasının kuruma vergi yükü sıfırdır.	Dağıtılan brüt temettü tutarı stopaj yoluyla vergilendirilmekte ve şirket tarafından ödenmektedir.

V. Sonuç

Çalışmanın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, huzur hakkı ödemesi ve temettü dağıtımı şirket özelinde vergi avantajları, işletmenin yapısı, huzur hakkı alanın başkaca gelirinin olup olmaması, ödeme alan kişinin tüzel kişi veya gerçek kişi olması ve başkaca geliri nedeniyle beyanname verip vermemesi faktörleri dikkate alınarak değerlendirilmelidir. İş bu yazımızda da değerlendirdiğimiz üzere her iki uygulama nezdinde de vergisel avantajlar somut olay koşullarına göre değişmektedir. Bu noktada, koydukları sermaye kapsamında kar etme amacı güden yönetim veya müdürler kurulu üyesi şirket ortaklarına yapılacak huzur hakkı ödemesinin vergisel boyutları detaylıca açıklanmış ve huzur hakkı ödemesinin temettü dağıtımı uygulaması ile karşılaştırılması yapılmıştır.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.



Inflation adjustment according to Tax Procedure Law in the light of recent regulations and specified issues

1. Introduction

Tax Procedure Law General Communiqué on inflation adjustment (referred to as "General Communiqué" hereinafter) has entered into force on December 30, 2023. Yet, TPL Circular numbered 15 on VUK-165/2024-3/Inflation Adjustment Practice (referred to as Circular numbered 165 or "Circular" hereinafter) has been published on 20.02.2024.

2. Inflation adjustment practice in terms of balance sheet of end of 2023 accounting period and 2024 and subsequent accounting periods depending on existence of requirements

When inflation accounting is defined as the adjustment of financial statements that do not reflect the actual situation due to changes in the purchasing power of money to ensure demonstrating actual situation, certain data must be presented from the financial statements of the companies for the mathematical transactions that will enable such adjustment. In this context, some of the specified issues in terms of practice are called to your attention below in the light of up-to-date regulations.

3. Specified Issues in terms of Inflation adjustment

3.1. Situation of retained earnings and losses in terms of 31.12.2023 adjustment

According to provisions of articles 16 and 30 of Serial No:555 General Communiqué on TPL, retained earnings or current period net profit before the adjustment dated 1.12.2023 are monitored in a sub-account within the retained earnings in the balance sheet after the adjustment, rather than being reset to zero during the inflation adjustment in question. These provisions in the Communiqué should be interpreted that the argument that "retained profits arising from inflation adjustments are withdrawn from the business and should be subject to corporate tax" will not be valid if the previous year or current period commercial profit before the adjustment dated 31.12.2023 is subject to profit distribution after 01.01.2024.

3.2. Subjecting advances to inflation adjustment

According to section 8- adjustment of advance under TPL Circular numbered 165, *"Advances indexed to a certain amount of goods or services will be deemed to be non-monetary and will be adjusted."*

Differences resulting from inflation adjustment of advances received in the nature of non-monetary assets must be transferred to income accounts when the advance is closed. In this way, inflation adjustment differences transferred to income accounts in 2024 or subsequent accounting periods will not be subject to tax if they arise from the 2023 accounting period and will be deducted from the tax base

by showing them in the other deductions section of the declaration.

In the 9th section of the Circular, it is stated that advances received and given in foreign currency will be corrected with the exchange rate on the adjustment date and will not be subject to inflation adjustment. As a result, considering that advances in foreign currency are non-monetary in nature, they are subject to exchange rate valuation at the end of the period, it is concluded that making or not making inflation adjustments for these will give the same result.

3.3. Aggregated method applications in subjecting inventories to inflation adjustment

Certain determinations have been made on not amending the selection made in 2024 and aggregated method/actual method selection related to inventories according to Circular numbered 165. In this framework;

Taxpayers' aggregated method preference made as of the first provisional tax period of the 2024 accounting period cannot be changed in subsequent periods, and it is not possible for those who prefer the aggregated method to give up the aggregated method they have chosen for each commodity group and sub-division for three accounting periods.

- ▶ The actual method choice made as of the first advance tax period of the 2024 accounting period can be changed in the next accounting period.
- ▶ Taxpayers who use the actual method in adjusting stocks will make the adjustment by going to each sub-section as possible.
- ▶ Taxpayers who choose aggregated methods are free to use any aggregated method they wish for each commodity group and each sub-division as possible.

3.4. Non-real financing cost application in terms of determining the basis amount for adjustment

In accordance with Article 40/3 of the serial No. 555 Communiqué, rates in the Communiqué, limited to the adjustment of the balance sheet at the end of the 2023 accounting period, the non-depreciated amount from the cost of assets whose depreciation period has not expired or the non-real financing cost deducted from the purchase price may be taken into account as an expense in determining the period earnings in 5 years and in equal installments in 2024 and subsequent accounting periods. It is not possible to apply such method in terms of assets tracked under construction in progress.

Non-monetary assets to be separated by ROFM (non-real capitalized financing expenses) in calculating the amount subject to adjustment; stocks, tangible fixed assets, financial fixed assets and special assets subject to depreciation. ROFM separation will not be possible for financing costs incurred and capitalized in the acquisition of intangible assets (e.g. rights, goodwill, research and development expenses, special costs). Intangible assets, including those resulting from financial leasing, which are tracked in the "Rights" account, will not be separated into ROFM during inflation adjustment.

3.5. Determination of adjustment dates of fixed assets capitalized using investments in construction in progress accounts

According to article 20 of Serial No. 555 General Communiqué, as the basis for adjustment of the values that are not included in the balance sheet as of the end of "2023 accounting period, have been transferred to asset account before the balance sheet date, and have come from the construction in progress account, the dates on which the construction in progress account is used should be taken, not the capitalization dates of the values in question. Accordingly, the adjustment of these values will be carried out in two stages. First of all, investment expenditure regarding each month will be adjusted until the capitalization date at the end of the month in which the expenditure occurred, and then the capitalized amount will be adjusted as a whole until the end of 2023 accounting period.

On the other hand, it is concluded that it would be a defensible practice not to make ROFM separation for financial expenses related to intangible assets followed in the "Construction in progress" account in the balance sheet before the adjustment.

3.6. Adjustment dates for inflation adjustment in case of capital reduction

According to the explanations and examples given in the Circular, unlike the first-in, first-out method, the principle of determining "which increase item was previously added to the capital from which the capital reduction was made" was adopted in determining the adjustment dates of the capital resulting from capital decreases, but the Circular does not explain how this determination can be made. On the other hand, the provision of Article 32/B of the Corporate Tax Law should also be taken into consideration in capital reduction transactions.

3.7. Situation of capital completion fund and capital advances against inflation adjustment

According to Section 4.3. of TPL Circular numbered 165, by using the authority granted to the Ministry of Treasury and Finance by subparagraph (8) of paragraph (A) of Article 298 of Law No. 213, it has been deemed appropriate that the amounts followed in the capital reserves account as capital advances should be accepted as monetary assets and should not be subject to adjustment.

On the other hand, for cash capital increase, if a capital advance payment is made before the capital increase is registered in the trade registry, it can be concluded that this payment date should be taken as the basis for adjustment.

3.8. Transactions to be made on declaration by taxpayers making inflation adjustment

According to article 40/2 of Serial No:555 General Communiqué on TPL, the following amounts are required to be taken into account by taxpayers while determining the tax basis to be declared on advance tax declaration and annual income tax and corporate tax return to be submitted

regarding 2024 accounting period and do not make any additional adjustment:

- ▶ Non-deductible expenses arising from non-monetary assets subject to adjustment on the balance sheet are recognized with their respective adjusted amounts,
- ▶ Tax-exempt income is calculated with the amounts determined to include the differences resulting from the adjustment of the balance sheets on which such income is determined.

4. Conclusion

Serial No. 555 General Communiqué on Tax Procedure Law regarding inflation adjustment has entered into force on December 30, 2023 and TPL Circular numbered 165 has been published by Turkish Revenue Administration on 20.02.2024. Even though determinations made regarding the Communiqué and Circular made in the last two months have clarified certain issues, some cases, which may cause hesitance in practice, are still discussed. This article gives information regarding some of those cases.

Tax advantages of attendance fee payment

The tax advantages of the attendance fee payment, which is determined as a reward for the efforts of the shareholders of capital companies as board members, have been evaluated within the scope of this article and a comparison has been made between the attendance fee payment and the dividend payment.

The Turkish Commercial Code No. 6102 ("TCC") regulates the payment of attendance fee to the members of the board of directors, provided that the amount is determined by the articles of association or by the decision of the general assembly. In accordance with the Income Tax Law No. 193 ("Income Tax Law"), it has been declared that attendance fee is in nature of a wage.

In this context, if the person receiving attendance fee is a real person, the relevant attendance fee payment is subject to income tax in accordance with the Income Tax Law, and the relevant attendance fee payment can be deducted by being considered as a general expense incurred in obtaining commercial profits for the company. It should be noted here that attendance fee payments must be appropriate to the financial structure of the entity at a reasonable level. Otherwise, it will not be possible to deduct the attendance fee from the corporate income due to transfer pricing criticism by the tax administration. In addition, since the shareholders who serve on both the boards of directors of joint stock companies and the boards of directors of limited companies are considered 4/b insured within the scope of Law No. 5510, payroll will be prepared every month and income tax and stamp duty will be deducted on behalf of

these people without deducting the insurance premium from the attendance fee.

If the person receiving attendance rights is a legal entity, corporate tax will be calculated for the shareholder who is a legal entity, based on the attendance fee payment to be paid. Additionally, in this case, the payment obtained within the scope of attendance fee must be subject to VAT at the legal entity shareholder. Therefore, the attendance fee payment must be billed on an accrual basis and with VAT to the company of which the board member is a member.

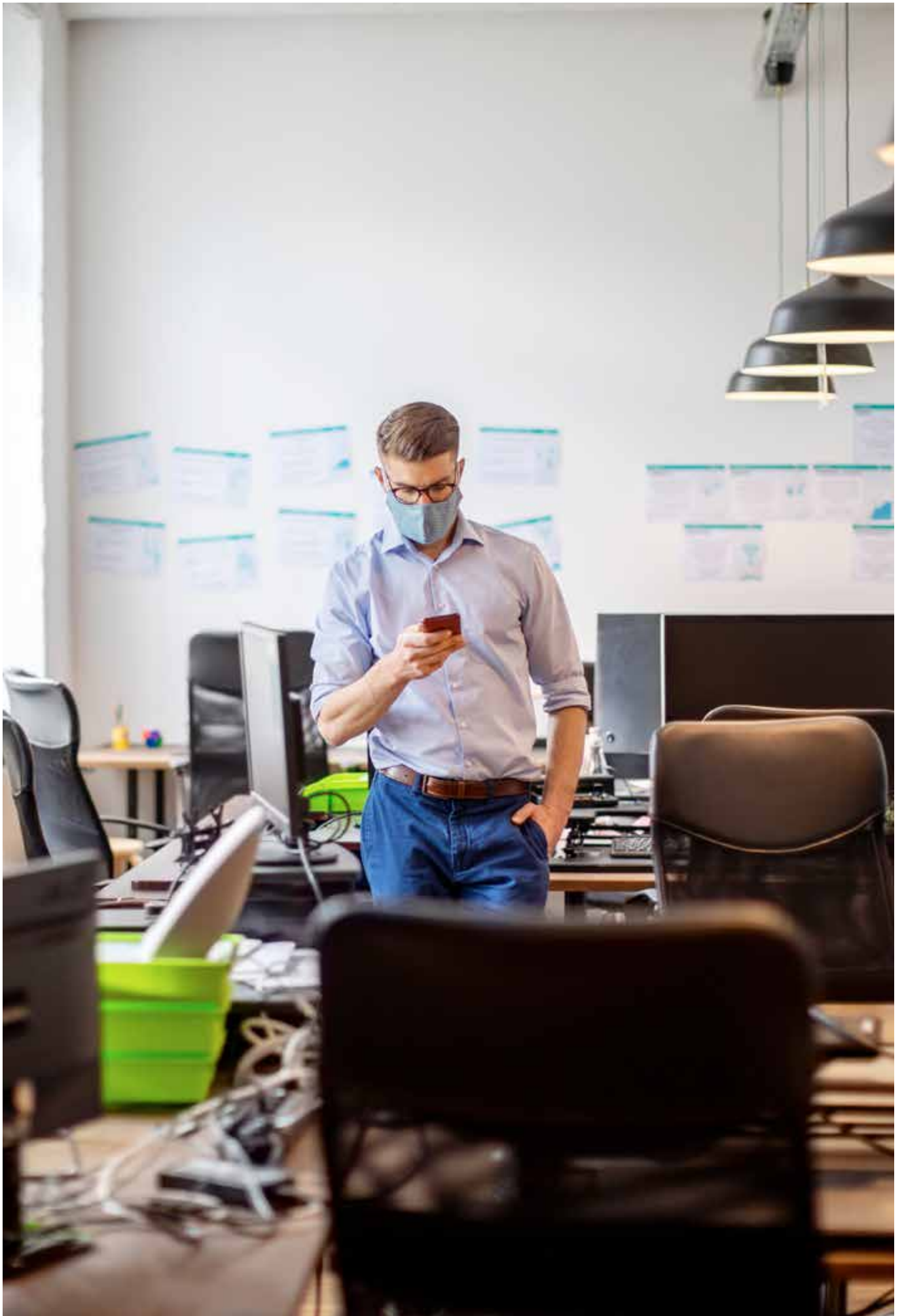
Another issue that needs to be considered regarding attendance fee payments is that the attendance fee payment is obtained from a single company. If the real person to whom payment is made within the scope of attendance fee payment made to real persons receives attendance fee payment only from one company, if the relevant attendance fee payment does not exceed the amount in the 4th income bracket of the tariff written in Article 103 of the Income Tax Law within the scope of subparagraph (b) of the 1st paragraph of Article 86 of the Income Tax Law (3,000,000 TRY for the year 2024).

For real persons who receive wage income from more than one company, within the scope of Article 86/1.b of the Income Tax Law, the total of the wages received from the company after the first one is the amount in the 2nd income bracket of the tariff written in the Income Tax Law (230,000 TRY for the year 2024) and the total Taxpayers whose wages do not exceed the amount in the 4th income bracket of the tariff (3,000,000 TRY for 2024), all of which are taxed through deductions, will not be declared in the annual declaration. However, if the total of the fees subject to withholding received from the first company exceeds 230,000 TRY, all of the fees (including the fee received from the first company) will need to be included in the annual declaration.

Dividend payment, which can be considered as an alternative to the attendance fee, is not taken into account as an expense in determining the corporate income. In general terms, within the scope of Article 22 of the Income Tax Law, dividend payment made to a shareholder individual is considered as return on stocks and bonds and half of the dividend amount is exempt from income tax. The declaration is made based on half of the dividend payment. The entire withholding tax made by the company distributing dividends is deducted from the tax calculated in the declaration. In addition, the gross dividend amount distributed is taxed through withholding tax and paid by the company.

As a result, in our study, the tax aspects of the attendance fee payment to company shareholders who are members of the board of directors or directors who aim to make a profit within the scope of the capital they have invested, are detailed and it is stated that the attendance fee payment and dividend distribution should be evaluated by taking into account the tax advantages specific to the company.

Explanations in this article reflect the writer's personal view on the matter. EY and/or Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. disclaim any responsibility in respect of the information and explanations in the article. Please be advised to first receive professional assistance from the related experts before initiating an application regarding a specific matter, since the legislation is changed frequently and is open to different interpretations.



Şubat ayı "Gümrükte Gündem"i belirleyen başlıca gelişmeler dampinge karşı önlem uygulamalarına yönelik değişiklikler, Türkiye-Birleşik Krallık STA'sı kapsamındaki elektrikli akümülatörler ve elektrikli araçlara ilişkin geçici menşe kurallarındaki değişiklikler ve ayçiçeği tohumu ve ham ayçiçeği yağı ithalatı için tarife kontenjanının dağıtımına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi olmuştur.

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

1- Ayçiçeği tohumu ve ham ayçiçeği yağı ithalatı için tarife kontenjanı açılmış olup kontenjanın dağıtımına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

26.01.2024 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 8142 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'na ekli Yağlık Ayçiçeği Tohumu ve Ham Ayçiçeği Yağı İthalatında Tarife Kontenjanı Uygulanması Hakkında Karar ile 1206.00.91.00.19, 1206.00.99.00.19 ve 1512.11.91.00.00 GTİP'lerinde sınıflandırılan ayçiçeği tohumu veya ham ayçiçeği yağı cinsi eşya için tarife kontenjanı açılmış olup tarife kontenjanı kapsamında uygulanacak gümrük vergisi oranları belirtilmiştir.

Buna göre;

1206.00.91.00.19 ve 1206.00.99.00.19 GTİP'lerinde sınıflandırılan "Diğerleri" tanıma haiz ayçiçeği tohumu için toplam 100.000 ton tarife kontenjanı açılmış olup kontenjan kapsamında ithal edilecek eşya için %12 oranında gümrük vergisi uygulanacaktır. Tarife Kontenjanının dönem sonu tarihi, bu tarih de dahil olmak üzere 15.04.2024'tür.

1512.11.91.00.00 GTİP'inde sınıflandırılan "Ayçiçeği Tohumu Yağı" tanıma haiz eşya için 250.000 ton tarife kontenjanı açılmış olup kontenjan kapsamında ithal edilecek eşya için %22 oranında gümrük vergisi uygulanacaktır. Tarife Kontenjanının dönem sonu tarihi, bu tarih de dahil olmak üzere 15.04.2024'tür.

Tarife kontenjanı dışında kalan ithalatlarda ise İthalat Rejimi Kararı ile yürürlükte olan gümrük vergisi oranları uygulanmaya devam edecektir.

31.12.2023 tarihli 3'üncü mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan 31.12.2023 tarihli ve 8043 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'na eki İthalat Rejimi Kararına göre;

1206.00.91.00.19 ve 1206.00.99.00.19 GTİP'inde sınıflandırılan eşyanın Bosna Hersek, Singapur ve Kosova menşeli olanları için gümrük vergisi oranı %0 iken diğer ülkeler menşeli olanların ithalinde %27 oranında gümrük vergisi uygulanmaktadır.

1512.11.91.00.00 GTİP'inde sınıflandırılan eşyanın Kosova menşeli olanları için %0 gümrük vergisi uygulanır iken diğer ülkeler menşeli olanlarının ithalinde %36 oranında gümrük vergisi uygulanmaktadır.

Ayrıca, 26.01.2024 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan Yağlık Ayçiçeği Tohumu ve Ham Ayçiçeği Yağı İthalatında Tarife Kontenjanı Uygulanmasına İlişkin Tebliğ ile 25.01.2024 tarihli ve 8142 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlüğe konulmuş olan tarife kontenjanının dağıtım yöntemi ile başvuru ve kullanım usul ve esasları belirlenmiştir.

Yukarıda belirtilen GTİP’lerde sınıflandırılan eşya için açılan tarife kontenjanlarının dağıtım yöntemi “Beyanname sırasına göre tahsis yöntemi” (BSGTY) olup tarife kontenjanlarının dağıtımı, bu tarih dahil olmak üzere, 15.04.2024 tarihine kadar yapılacaktır.

Gümrük beyannamesinin tescili esnasında ilgili muafiyet kodunun seçilmesi suretiyle tarife kontenjanlarından yararlanılacağı beyan edilmesi müracaat hükmündedir. Tarife kontenjanları bir gümrük beyannamesi kapsamında azami 8.000 ton için kullanılabilir olup bu miktarı aşan kısım için ise İthalat Rejimi Kararı ile yürürlükte olan gümrük vergisi oranları uygulanacaktır. Ayrıca, söz konusu tarife kontenjanları için beyanname tescil tarihini takip eden 3 gün içinde yeniden tarife kontenjanından faydalanılamaz.

Bahse konu tarife kontenjanlarına ilişkin özet bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

GTİP	Eşya tanımı	Tarife kontenjanı miktarı (Ton)	Uygulanacak gümrük vergisi oranı (%)	Azami miktar (Ton)	Tahsisat yöntemi	Tarife kontenjanı dönemi sonu
1206.00.91.00.19	Diğerleri	100.000	12	8.000	BSGTY	15.04.2024 (Bu tarih dahildir)
1206.00.99.00.19	Diğerleri					
1512.11.91.00.00	Ayçiçeği tohumu yağı	250.000	22	8.000	BSGTY	

Yukarıda yer verilen Karar ve Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2- 3920.20.21.00.19 GTİP numarasında sınıflandırılan çift yönlü gerdirilmiş polipropilen film (BOPP film) eşyasına yönelik dumping soruşturması açılmıştır.

01.02.2024 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2024/4) ile Türkiye’deki yerli üreticilerin başvurusu üzerine, Çin Halk Cumhuriyeti, Mısır Arap Cumhuriyeti ve Rusya Federasyonu menşeli olup 3920.20.21.00.19 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında sınıflandırılan “Diğerleri” tanımlı çift yönlü gerdirilmiş polipropilen film (BOPP film) eşyasına yönelik yapılan inceleme sonucunda dumping soruşturması açılmış ve soruşturmanın usul ve esasları belirlenmiştir.

Soruşturma konusu malın ihracatçısı, yabancı üreticisi, ithalatçısı, üye çoğunluğu bunlardan oluşan meslek kuruluşları, ihracatçı ülke hükümeti, benzer malın Türkiye’deki üreticisi, üye çoğunluğu benzer malın Türkiye’deki üreticilerinden oluşan meslek kuruluşları ilgili taraflar olarak kabul edilir ve Tebliğin yayımından itibaren posta süresi de dahil olmak üzere 37 gün içinde soru formlarını cevaplamak veya görüşlerini sunmak suretiyle kendilerini yetkili mercie bildirenler soruşturmada ilgili taraf olarak dikkate alınır.

Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Soruşturma, bu Tebliğin yayımı tarihinde başlamış kabul edilmiştir.

Soruşturma süresince geçici önlem uygulanması kararlaştırılabileceği gibi soruşturma sonunda kesin önleme karar verilmesi halinde, bu önlem geriye dönük olarak uygulanabilecektir.

Soruşturma hakkında detaylı bilgiye ihtiyaç duyan veya soruşturmaya taraf olmak isteyen kişi ve kuruluşların bizimle irtibata geçmesini rica ederiz.

3- Mevcut dumpinge karşı önlemlerden 2024 yılının ikinci yarısında süresi dolacak olanlar ilan edilmiş olup bu önlemler için nihai gözden geçirme soruşturması başvuruları başlamıştır.

01.02.2024 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2024/6) uyarınca aşağıdaki tabloda yer alan dumpinge karşı önlemlerin yürürlükte kalma süreleri, bir nihai gözden geçirme soruşturması açılmaması halinde karşılarında belirtilen tarihlerde sona erecektir.

Önlemin yayımlandığı tarihteki pozisyon numarası	Önlemin yayımlandığı tarihteki eşya tanımı	Menşe ülke	Önlemin yayımlandığı Resmî Gazete tarihi	Tebliğ no	Önlemin bitiş tarihi
5503.20.00.00.00	Poliesterlerden	Hindistan Tayvan Taylan	04.08.2019	2019/26	04.08.2024

Buna göre, 04.08.2019 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2019/26) ile yürürlüğe konulan kesin önlem 04.08.2024 tarihi itibarıyla sona erecektir.

Bahse konu önlemin yürürlük sürelerinin bitiminden önce tabloda yer alan ürünlerin ilgili yerli üretici veya üreticilerinin veya yerli üretim dalı adına hareket ettiğini tevsik eden gerçek veya tüzel kişi ya da kuruluşların, ilgili ürünlerdeki önlemin sona ermesinin dampingin ve zararın devam etmesine veya yeniden meydana gelmesine yol açacağı iddiasıyla bir nihai gözden geçirme soruşturması açılması için başvuruda bulunma hakları mevcuttur. İlgili yerli üretici veya üreticilerin veya yerli üretim dalı adına hareket ettiğini tevsik eden gerçek veya tüzel kişi ya da kuruluşların başvurularını yeterli delillerle desteklemeleri esastır.

Nihai gözden geçirme soruşturmasına ilişkin başvuru formuna Ticaret Bakanlığının "https://www.ticaret.gov.tr/ithalat" uzantılı internet sitesinden sırasıyla "Ticaret Politikası Savunma Araçları", "Damping ve Sübvansiyon", "Başvuru ve Soru Formları" sekmeleri takip edilerek erişilebilmektedir.

Yeterli deliller ile desteklenmiş yazılı başvuruların, ilgili önlemin sona erme tarihinden en geç üç ay önce, başvuru sahiplerinin kendilerine ait Kayıtlı Elektronik Posta (KEP) adreslerinden Ticaret Bakanlığının aşağıda yer alan KEP adresine gönderilmesi gerekmektedir.

Mer'i önlem, soruşturma sonuçlanıncaya kadar yürürlükte kalmaya devam edecektir.

Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Soruşturma hakkında detaylı bilgiye ihtiyaç duyan veya soruşturmaya taraf olmak isteyen kişi ve kuruluşların bizimle irtibata geçmesini rica ederiz.

4- Çin Halk Cumhuriyeti menşeli olup 40.11 tarife pozisyonunda sınıflandırılan bazı dış lastikler için yürürlükte olan dampainge karşı önlemin uygulanmaya devam edilmesine karar verilmiştir.

02.12.2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2017/33) ile Çin Halk Cumhuriyeti menşeli olup 4011.20.90 gümrük tarife pozisyonu ile 4011.70.00.00.00, 4011.80.00.00.00, 4011.90.00.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyon numaralarında sınıflandırılan "ağır vasıta, zirai araç ve iş makineleri dış lastikleri" (kauçuktan yeni dış lastikler) tanıma haiz eşyanın ithalinde CIF bedelin %60'ı oranında dampainge karşı kesin önlem uygulanmaya devam edilmesine karar verilmiş; sonrasında 23.11.2022 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2022/35) ile nihai gözden geçirme soruşturması açılmış; yürütülen soruşturma neticesinde alınan karar 06.02.2024 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2024/1)'e konu edilmiştir.

Buna göre, yürütülen nihai gözden geçirme soruşturması neticesinde ÇHC menşeli ürünlere yönelik önlemin yürürlükten kalkması durumunda dampingin ve zararın devam etmesinin veya yeniden meydana gelmesinin muhtemel olduğu saptanmış olup İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2017/33) kapsamında uygulanmakta olan dampainge karşı önlemin aynı oranda uygulanmaya devam edilmesine karar verilmiştir.

Uygulanmaya devam edilmesine karar verilen önleme ilişkin detaylar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

GTİP	Eşyanın tanımı	Menşe ülke	Dampainge karşı önlem (CIF bedelin yüzdesi)
4011.20.90	Otobüs ve kamyonlarda kullanılanlar - yükleme endeksi 121'i geçenler	Çin Halk Cumhuriyeti	%60
4011.70.00.00.00	Tarım ve orman taşıtları ve makinelerinde kullanılan türde olanlar		
4011.80.00.00.00	Yapı, madencilik veya sanayi elleçleme taşıtları ve makinelerinde kullanılan türde olanlar		
4011.90.00.00.00	Diğerleri (yalnız ağır vasıta, zirai araç ve iş makineleri dış lastikleri)		

2024/1 sayılı Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

5- Dış fırçası ithalatında yürürlükte olan korunma önleminin devam edilmesine karar verilmiştir.

Yerli üreticilerin başvurusu üzerine yürütülen soruşturma neticesinde 2018 yılında uygulanmaya başlanan ve 02.02.2024 tarihinde sona ermesi öngörülen korunma önlemi kapsamında, 9603.21.00.00.19 GTİP numarasında sınıflandırılan dış fırçalarının ithalatında son dönemde 0,15 ABD doları/adet tutarında ek mali yükümlülük şeklinde korunma önlemi uygulanmakta idi.

Yerli üreticiler tarafından korunma önleminin süresinin uzatılması talebiyle yapılan başvurusu üzerine açılan soruşturma sonucunda, 03.02.2024 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2024/3 sayılı İthalatta Korunma Önlemlerine İlişkin Tebliğ uyarınca söz konusu ürünün ithalatında uygulanan korunma önleminin 3 (üç) yıl süreyle uzatılması hususunda Cumhurbaşkanlığına öneride bulunulmasına karar verilmiştir.

Söz konusu öneri doğrultusunda, 03.02.2024 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 02.02.2024 tarihli ve 8147 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile Dış Fırçası İthalatında Korunma Önlemi Uygulamasına İlişkin Karar yürürlüğe konulmuştur.

Bu Karar uyarınca, 9603.21.00.00.19 GTİP numarasında sınıflandırılan eşyanın ithalatında 03.02.2024 tarihinden itibaren aşağıdaki tabloda gösterilen tutarlarda korunma önlemi olarak ek mali yükümlülük tahsil edilecektir.

GTİP	Ek mali yükümlülük (ABD doları/adet)		
	1. dönem	2. dönem	3. dönem
	03.02.2024-02.02.2025	03.02.2025-02.02.2026	03.02.2026-02.02.2027
9603.21.00.00.19	0,13 ABD doları/adet	0,11 ABD doları/adet	0,09 ABD doları/adet

Bahse konu kararın 4'üncü maddesi uyarınca, Karar ekinde yer alan listede bulunan ülkeler ve gümrük bölgeleri menşeli eşyanın ek mali yükümlülükten muaf tutulması amacıyla tarife kontenjanı açılmıştır.

Tarife kontenjanı miktarı, ek mali yükümlülüğün uygulandığı her bir dönemde toplam 6.289.963 adet olarak belirlenmiş olup her bir ülke ve gümrük bölgesi menşeli eşya için bir dönemde verilecek tarife kontenjanı 2.096.654 adedi geçemeyecektir.

Yukarıda yer verilen Tebliğ ve Cumhurbaşkanlığı Kararı 03.02.2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

6- Almanya ve İsveç menşeli olup 2836.99.90.10.00 GTİP numarasında sınıflandırılan sodyum perkarbonatlar için yürürlükte olan dampinge karşı önlemin uygulanmaya devam edilmesine karar verilmiştir.

02.03.2018 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2018/7) ile 2836.99.90.10.00 gümrük tarife istatistik pozisyonu numarasında sınıflandırılan "sodyum perkarbonatlar" cinsi eşyanın Almanya menşeli olanların ithalatında CIF bedelin %5 ile %12 arasında firma bazında değişen oranlarda, İsveç menşeli olanların ithalatında ise CIF bedelin %12'si oranında dampinge karşı kesin önlem yürürlüğe konulmuş; sonrasında 25.02.2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2023/7) ile nihai gözden geçirme soruşturması açılmış; yürütülen soruşturma neticesinde alınan karar 07.02.2024 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2024/2)'e konu edilmiştir.

Buna göre, yürütülen nihai gözden geçirme soruşturması neticesinde Almanya ve İsveç menşeli ürünlere yönelik önlemin yürürlükten kalkması durumunda dampingin ve zararın devam etmesinin veya yeniden meydana gelmesinin muhtemel olduğu saptanmış olup İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2018/7) kapsamında uygulanmakta olan dampinge karşı önlemin aynı oranda uygulanmaya devam edilmesine karar verilmiştir.

Uygulanmaya devam edilmesine karar verilen önleme ilişkin detaylar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

GTİP	Eşyanın tanımı	Menşe ülke	Firma unvanı	Dampinge karşı önlem (CIF bedelin yüzdesi)
2836.99.90.10.00	Sodyum perkarbonatlar	Almanya Federal Cumhuriyeti	Solway Chemicals Gmbh	%5
			Diğerleri	%12
		İsveç Krallığı	Tüm firmalar	%12

Tebliğ, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

7- Rusya menşeli olup 7005.29 alt tarife pozisyonunda sınıflandırılan renksiz düzcamlar için yürürlükte olan dampinge karşı önlemin uygulanmaya devam edilmesine karar verilmiştir.

23.12.2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2017/35) ile Rusya menşeli olup 7005.29 alt tarife pozisyonunda sınıflandırılan "Diğerleri" tanımlı renksiz düzcam cinsi eşyanın ithalinde ihracatçı firmaya göre CIF bedelin %8'i veya %10'u oranında dampinge karşı kesin önlem yürürlüğe konulmuş; sonrasında 29.11.2022 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2022/36) ile nihai gözden geçirme soruşturması açılmış; yürütülen soruşturma neticesinde alınan karar 07.02.2024 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2024/3)'e konu edilmiştir.

Buna göre, yürütülen nihai gözden geçirme soruşturması neticesinde, Rusya menşeli ürünlere yönelik önlemin yürürlükten kalkması durumunda dumpingin ve zararın devam etmesinin veya yeniden meydana gelmesinin muhtemel olduğu saptanmış olup İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2017/35) kapsamında uygulanmakta olan dumpinge karşı önlemin aynı oranda uygulanmaya devam edilmesine karar verilmiştir.

Uygulanmaya devam edilmesine karar verilen önleme ilişkin detaylar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

GTİP	Eşyanın tanımı	Menşe ülke	Firma unvanı	Dampinge karşı önlem (CIF bedelin yüzdesi)
7005.29	Diğerleri	Rusya Federasyonu	Guardian Steklo Rostov LLC	%8
			Guardian Steklo Ryazan LLC	%8
			JSC Saratovstroysteklo	%8
			Diğerleri	%10

2024/3 sayılı Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

8- Yeşil mercimeğin gümrük vergisi oranı 30 Haziran 2024 tarihine kadar %0'a düşürüldü.

13.02.2024 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 8184 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı eki Karar ile İthalat Rejimi Kararı eki I sayılı listede değişiklik yapılmıştır.

Buna göre, İthalat Rejimi Kararı eki I sayılı listede yer alan ve 0713.40.00.00.12 GTİP numarasında sınıflandırılan yeşil mercimek ile ilgili satıra (5) numaralı dipnot eklenmiş olup bu dipnotta "30 Haziran 2024 tarihine kadar (bu tarih dahil) gümrük vergisi %0 olarak uygulanır" düzenlemesine yer verilmiştir.

Değişiklik sonrasında, anılan GTİP'in gümrük vergi oranları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

GTİP	Dipnot	Gümrük Vergisi Oranı (%)											
		AB,BK	GÜR	B-HER	G.KORE	MLZ	SNG	KOS	VNZ	BAE	TPS-OIC	D-8	DÜ
0713.40.00.00.12	5	19,3	19,3	0	0	19,3	0	19,3	0	19,3	18,6	19,3	19,3

Karar, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

9- Türkiye-Birleşik Krallık STA'sı kapsamındaki elektrikli akümülatörler ve elektrikli araçlara ilişkin geçici menşe kurallarında değişiklik yapılmıştır.

Türkiye Cumhuriyeti ile Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Arasında Serbest Ticaret Anlaşması Eki Menşe Protokolü uyarınca, 87'nci fasılda yer alan bazı elektrikli araçlar ile bu araçlarda kullanılan akümülatörlere ilişkin menşe kazanım kurallarında 01.01.2027 tarihine kadar aşamalı bir geçiş süreci öngörülmüş ve 14.04.2021 - 31.12.2023 döneminde geçerli olacak menşe kuralları ile 01.01.2024-31.12.2026 döneminde geçerli olacak menşe kuralları birbirinden ayrılaştırılmış idi. İlk dönemde geçerli olan menşe kazanım kuralları ikinci dönemdeki menşe kazanım kurallarına nazaran daha esnek menşe kazanım kuralları içermekteydi.

Türkiye-Birleşik Krallık Ortak Komitesi'nce alınan 1/2023 sayılı Kararla, yukarıda bahsi geçen iki aşamalı geçiş döneminin tek aşamaya düşürülmesine, daha evvel ilk geçiş döneminde geçerli olan geçici menşe kurallarının bu geçiş döneminin tamamında geçerli olmasına karar verilmiş; bu Kararın 01.01.2024 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere onaylanmasına Cumhurbaşkanınca karar verilmiş ve buna ilişkin 8048 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı 31.12.2023 tarih ve 32416 sayılı 5'inci mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

21.02.2024 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Yönetmelik değişikliği ile yukarıda özetlenen değişiklikler Türkiye-Birleşik Krallık STA'sına ilişkin tercihli menşe yönetmeliğine aktarılmıştır.

Buna göre daha önce 01.01.2024-31.12.2026 döneminde geçerli olması kararlaştırılan eski menşe kuralları ile yeni menşe kuralları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Ürün tanımını içeren armonize sistemi sınıflandırması (2017)	Eski menşe kuralları	Yeni menşe kuralları
85.07		
87.02, 87.03 ve 87.04 pozisyonlarında yer alan vasıtaların itilmesi için birincil elektrik gücü kaynağı olarak kullanılan türde ve genellikle "pil paketleri" olarak anılan bir veya daha fazla pil hücresi veya pil modülü içeren akümülatörler ve bunları kendi aralarında birbirine bağlayacak devreler	Menşeli olmayan aktif katot girdileri hariç, TPD (ürünün yer aldığı pozisyon dışındaki herhangi bir pozisyonda yer alan girdilerden), veya AMOG % 40 (FÇF) (kullanılan menşeli olmayan girdilerin kıymetinin ürünün fabrika çıkış fiyatının % 40'ını geçmeyen imalat).	ATPD (ürünün yer aldığı alt pozisyon, dışındaki herhangi bir pozisyonda yer alan girdilerden), Menşeli olmayan pil hücrelerinden veya pil modüllerinden pil paketlerinin montajı; veya AMOG % 70 (FÇF) (kullanılan menşeli olmayan girdilerin kıymetinin ürünün fabrika çıkış fiyatının %70'ini geçmeyen imalat).
- 87.02, 87.03 ve 87.04 pozisyonlarında yer alan taşıtların itici gücü için birincil elektrik gücü kaynağı olarak kullanılan türde bir elektrik akümülatörüne dahil edilmek üzere tasarlanmış pil hücreleri, pil modülleri ve veya bunların parçaları	Menşeli olmayan aktif katot girdileri hariç, TPD (ürünün yer aldığı pozisyon dışındaki herhangi bir pozisyonda yer alan girdilerden), veya AMOG % 50 (FÇF) (kullanılan menşeli olmayan girdilerin kıymetinin ürünün fabrika çıkış fiyatının % 50'sini geçmeyen imalat).	TPD (ürünün yer aldığı pozisyon dışındaki herhangi bir pozisyonda yer alan girdilerden), veya AMOG %70 (FÇF) (kullanılan menşeli olmayan girdilerin kıymetinin ürünün fabrika çıkış fiyatının %70'ini geçmeyen imalat).
87.02-87.04		
- harici elektrik güç kaynağına ("hibrit") takılarak şarj edilebilenler dışında tahrik için motor olarak hem içten yanmalı motor hem de elektrik motoru olan vasıtalar; -harici elektrik güç kaynağına takılarak şarj edilebilen tahrik motorları olarak hem içten yanmalı pistonlu motor hem de elektrik motoruna sahip vasıtalar ("fişli hibrit"); - tahrik için sadece elektrik motorlu vasıtalar	AMOG % 55 (FÇF) (kullanılan menşeli olmayan girdilerin kıymetinin ürünün fabrika çıkış fiyatının % 55'ini geçmeyen imalat).	AMOG %60 (FÇF) (kullanılan menşeli olmayan girdilerin kıymetinin ürünün fabrika çıkış fiyatının %60'ını geçmeyen imalat).

Bu Yönetmelik, 01.01.2024 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.



Sosyal güvenlikte son gelişmeler

A. Kadın İstihdamı İçin Pozitif Ayrımcılık Projesi (KİPAP) uygulanmaya başlandı.

Üretimde Kadın İstihdamı Türkiye İş Kurumu (İş-Kur) tarafından yeni bir proje ile desteklenmektedir. İş-Kur tarafından yürütülen Kadın İstihdamı İçin Pozitif Ayrımcılık Projesi (KİPAP) ile işverenlere, işe alacakları işsizlerin mesleki bilgi ve becerisini iş yerinde gözlemleyebilme, eğitim verme ve işe alma konusunda isabetli karar verme imkânı sunmaktadır.

Bu şekilde, işverenler ihtiyaç duydukları iş gücünü herhangi bir maliyete katlanma zorunluluğu olmadan yetiştirme imkânına kavuşmakta ve doğru işçi bulma olanağı elde etmektedir. Kadın İstihdamı İçin Pozitif Ayrımcılık Projesi kapsamında, işverenler belirledikleri vasıflara sahip kadın katılımcı adayını kendileri bulabilecekleri gibi İŞKUR'a katılımcı aday bulunmasına yönelik talep de iletebilecektir.

Projeden yararlanma şartları

1. Destek verilecek işverenin sahip olması gereken şartlar

- ▶ İmalat sektöründe faaliyet göstermek,
- ▶ En az iki sigortalı çalışana sahip olmak,
- ▶ İŞKUR'a kayıtlı olmak,
- ▶ Destek ödemesi yapılan sürenin en az iki katı kadar süreyle istihdam etmeyi taahhüt etmek.

İşyerinin sigortalı sayısı belirlenirken katılımcının işe alındığı iş yeri için işe alındığı aydan önceki son altı aylık dönemde SGK'ya verilen aylık prim ve hizmet belgeleri veya muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile bildirilen toplam prim gün sayısı yüz seksene bölünerek hesaplama yapılacaktır. İşverenler iş yerlerinde çalıştırdıkları sigortalı sayısının %10'una kadar katılımcı talep edebilmektedir.

2. Destek verilecek katılımcıların sahip olması gereken şartlar

- ▶ İşe giriş tarihi itibarıyla Kuruma kayıtlı kadın işsiz olmak,
- ▶ İşe giriş tarihi itibarıyla Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmak,
- ▶ İşe giriş tarihinden önceki son bir ayda uzun vadeli sigorta kolları kapsamında sigortalı olmamak,
- ▶ İşe giriş tarih itibarıyla 18 yaşından büyük 35 yaşından küçük olmak,
- ▶ İşverenin eşi, ikinci dereceye kadar kan veya kayın hısımları olmamak,
- ▶ Kurum tarafından düzenlenen mesleki eğitim kursu veya işbaşı eğitim programı kapsamında bekleme süresine tabi olmamak,
- ▶ İşe giriş tarihi itibarıyla kurs veya programlara katılmama yönünde yaptırım uygulanmıyor olmak,
- ▶ İşe giriş tarihinden önceki on iki aylık dönemde söz konusu iş yerinin bağlı bulunduğu vergi numarası altında yer alan herhangi bir iş yerinde istihdam edilmemiş olmak.

3. Başvuru için işverenden istenen belgeler

Başvurular Kurum sistemi üzerinden gerçekleştirilecek olup işverenlerin başvuru öncesinde aşağıdaki belgeleri hazırlaması gerekmektedir.

- ▶ Talep dilekçesi,
- ▶ Destek ödemesi yapılabilmesi için işverene ait banka hesap numarası,
- ▶ İlgili ayda katılımcılara ücret ödemesi yapıldığına dair belgeler/dekontlar,
- ▶ Ödeme yapılacak aya ilişkin SGK tahakkuk fişleri ile önceki aya ait ödendiğini gösterir banka dekontu ve sigortalı hizmet listesi,
- ▶ Ödeme yapılacak tarih itibarıyla 6183 sayılı Kanununun 22/A maddesi kapsamında; Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı tahsil dairelerine vadesi geçmiş borcunun ve ayrıca ilgili mevzuat kapsamında SGK'ya muaccel prim ve idari para cezası borcunun bulunmaması veya borcun tecil edilmiş ve taksitlendirilmiş ya da yapılandırılmış olması ve Kurum tarafından takip edilen idari para cezası ile bunlara ilişkin gecikme cezası ve zammı borcu olmadığına ilişkin belgeler,
- ▶ Destek verilecek katılımcının sigorta primi teşviki, destek ve indirimlerden hangi tutarda yararlandığını gösterir belgelerin belirlenen sürede ibraz edilmesi gerekmektedir.

4. Kadın İstihdamı için pozitif ayrımcılık projesinin süresi

Proje süresi en fazla 3 aydır.

5. Kadın İstihdamı için pozitif ayrımcılık projesinde karşılanacak giderler

İşverenlere; proje kapsamında çalıştırdıkları her kadın işçi için aylık 25.000 TL'ye kadar prim, vergi ve ücret desteği sağlanmaktadır. Çalışan Kadına; Proje Kapsamında çalışan kadın işçiye 0-66 ay aralığında çocuk sahibi olması halinde aylık 3.000 TL çocuk bakım desteği verilecektir.

6. Projenin uygulandığı iller

Kadın İstihdamı için Pozitif Ayrımcılık Projesi; Adana, Adıyaman, Ankara, Bursa, Denizli, Diyarbakır, Gaziantep, Hatay, İstanbul, İzmir, Kahramanmaraş, Kayseri, Kilis, Kocaeli, Konya, Malatya, Manisa, Mardin, Mersin, Osmaniye, Samsun, Şanlıurfa, Tekirdağ illerinde uygulanmaktadır.

Not: İş-Kur destekleri için bizlerle iletişime geçebilirsiniz.

B. 2024 Yılı Yapı Yaklaşık Birim Maliyetleri Hakkında Tebliğ yayımlandı.

20.02.2024 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan "Mimarlık ve Mühendislik Hizmet Bedellerinin Hesabında Kullanılacak 2024 Yılı Yapı Yaklaşık Birim Maliyetleri Hakkında Tebliğ" Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı tarafından yayımlanmıştır.

İhale konusu yapım işleri ve/veya tüm özel bina inşaatlarındaki asgari işçilik hesaplamalarında SGK tarafından her yıl söz konusu sınıf ve m² birim fiyatları esas alınmaktadır.

2024 yılı yapı yaklaşık birim maliyetleri, yapının mimarlık hizmetlerine esas olan sınıfı dikkate alınarak; KDV hariç, genel giderler (%15) ile yüklenici kârı (%10) dâhil edilerek açıklanmıştır.

Tebliğin revizyonu çalışmalarında sınıfı veya grubu değiştirilen veya tebliğden çıkarılan yapılar için, 2024 yılından önceki tebliğlere göre yapı sınıfı ve grubu belirlenmiş mimarlık ve mühendislik hizmetlerinde; belirlendiği yılın tebliğindeki yapı sınıfı ve grubu değiştirilmeksizin 2024 yılı tebliğinde karşılığı olan tutar esas alınmak suretiyle hesap yapılacaktır.

Tebliğdeki sınıf ve gruplar yapım aşamasında belirlenirken tereddütte düşülmesi halinde, o yapının yapı yaklaşık maliyeti; yapının projesine göre hazırlanacak metrajlara Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı Birim Fiyatlarının uygulanması suretiyle hesaplanacaktır.



**12.01.2023 tarihli ve 38418978-299-559617 sayılı özelge
(Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir Vergileri
Grup Müdürlüğü)**

Konu: Konaklama vergisinin kurumlar vergisi yönünden indirimine konu edilip edilmeyeceği.

Özet: Özelge talep formunda 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun yeniden düzenlenen 34'üncü maddesi uyarınca konaklama tesisleri tarafından şirket adına konaklama faturalarında gösterilen ve KDV hariç matrah üzerinden hesaplanan %2 oranındaki konaklama vergisinin, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususunda Başkanlığın görüşü talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinin birinci fıkrasında kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı; maddenin ikinci fıkrasında ise safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmış olup, bu hüküm uyarınca kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde yer alan giderlerin indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesinde; *"Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:*

- 1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;*
- 2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.*

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanun'un 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur." hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, aynı Kanun'un "İndirilecek giderler" başlıklı 40'inci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde; işle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderlerinin (seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksut olmak şartıyla) safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 34'üncü maddesinde konaklama vergisinin, konaklama tesislerince düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterileceği, bu vergiden herhangi bir ad altında indirim yapılamayacağı ve bu verginin, katma değer vergisi matrahına dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmış olup, bu kapsamda ödenen verginin gelir ve kurumlar vergisi açısından gider yazılamayacağına yönelik herhangi bir hükme yer verilmemiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, konaklama tesisleri tarafından Şirketiniz adına %2 oranında (KDV hariç) hesaplanmak suretiyle fatura edilen konaklama vergisinin, mahiyeti itibarıyla bir gider vergisi olması hususu dikkate alındığında yapılan konaklama harcamasının işiniz ile ilgili olması ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip olması şartıyla safi kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

13.12.2023 tarihli ve E-40247694-130[9/2023-1]-36926 sayılı özelge (Malatya Vergi Dairesi Başkanlığı)

Konu: Konteyner kurulum ve montaj işinde KDV oranı ve tevkifatı.

Özet: İlgide kayıtlı özelge talep formunda ... İl Afet ve Acil Durum Müdürlüğü'nün konteyner kentlerin kurulum ve montaj işlerinin ... Büyükşehir Belediyesinin %100 iştiraki olan bir şirket tarafından gerçekleştirileceği, konteynerlerin montajı için gerekli altyapı (elektrik trafo, kanalizasyon, şebeke hatları, zemin düzeltme ve micir agrega serim) işlerinin de aynı şirketin tarafından yapıldığı ya da üçüncü kişilere yaptırıldığı belirtilerek söz konusu işlemlerde uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı ile bu işlemlerin KDV tevkifatına tabi olup olmadığı hususlarında görüş talep edilmektedir.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 9/1'inci maddesinde; mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin; (I/C-2.1.3.1.) bölümünde kısmi tevkifatın mahiyeti ve tevkifat uygulayacak alıcılar, (I/C-2.1.3.2.) bölümünde kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler ve (I/C-2.1.3.3.) bölümünde ise kısmi tevkifat uygulanacak teslimlere yer verilmiştir.

Söz konusu Tebliğ'in "Kısmi Tevkifatın Mahiyeti ve Tevkifat Uygulayacak Alıcılar" başlıklı (I/C-2.1.3.1) bölümünde, Tebliğ'in (I/C-2.1.3.2) ve (I/C-2.1.3.3) bölümleri kapsamındaki işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamının değil, bu işlemler için izleyen bölümlerde belirlenen orandaki kısmının, alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödeneceği; tevkifata tabi tutulmayan kısmın ise satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip (beyanname ödenmesi gereken KDV çıkması halinde) ödeneceği, kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabileceklerin;

- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir)
- Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın) olarak iki grup halinde sayıldığı ve tevkifat uygulaması kapsamındaki her bir işlem bazında tevkifat yapması gerekenlerin, söz konusu gruplardan birine veya ikisine veyahut söz konusu gruplar kapsamında olan bazı sorumlulara atıf yapılmak suretiyle Tebliğ'in ilgili bölümlerinde belirtildiği açıklanmıştır.

Aynı Tebliğ'in "Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt Proje Hizmetleri" başlıklı (I/C-2.1.3.2.1.) bölümünde; Tebliğ'in,

- (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen yapım işleri,
- (I/C-2.1.3.1/a) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen ve KDV dahil bedeli 5 milyon TL ve üzerinde olan yapım işleri ile bu

yapım işleriyle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde alıcılar tarafından (4/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacağı belirtilmiştir.

İlgili Tebliğ'in "2.1.3.2.1.2. Kapsam" başlıklı bölümünde;

"Bu bölüm kapsamına aşağıdaki hizmetler girmektedir:

- Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, dekapaj, taşkın koruma ve benzerlerine ilişkin her türlü inşaat işleri.
- Yukarıda sayılan yapılar ve inşaat işleri ile ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, ısıtma-soğutma sistemleri, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, tamamlama, boya badana dahil her türlü bakım onarım, dekorasyon, restorasyon, çevre düzenleme, dekapaj, sondaj, yıkma, güçlendirme, montaj, demontaj ve benzeri işler. Bu işler, yukarıda belirtilen yapılarla ilgili olmakla birlikte inşaat işinden sonra veya inşaat işinden bağımsız olarak yapılmaları halinde de bu kapsamda tevkifata tabi tutulur.
- Yapım işleri ile ifa edilen; mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dâhil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetler. Bu hizmetler yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak verildiği takdirde Tebliğ'in (I/C-2.1.3.2.2.) bölümü kapsamında değerlendirilir.

Yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilen yapım işlerinde, işi devreden her yüklenici tarafından, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat yapılır."

- "Diğer Hizmetler" başlıklı (I/C-2.1.3.2.13.) bölümünde ise;

"KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanun'a ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'yle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanslarına ifa edilen ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün hizmet ifalarında (sağlık hizmet sunucuları tarafından verilen ve faturası Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenen sağlık hizmetleri hariç) söz konusu alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan, mal teslimi ve hizmet ifalarına uygulanan KDV oranları, aynı Kanun'un 28'inci maddesinin verdiği yetkiye dayanarak maddede yer alan sınırlar dahilinde, 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişmeden önce Bakanlar Kurulu, değişiklik sonrasında ise Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmektedir.

Bu kapsamda KDV oranları, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %10, (7346

sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının yürürlük tarihi olan 10/7/2023 öncesinde %8), bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler içinse %20 (7346 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın yürürlük tarihi olan 10/7/2023 öncesinde %18) olarak uygulanmaktadır.

Söz konusu BKK'ya 6790 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile eklenerek 6830 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile değiştirilen geçici 10'uncu madde uyarınca, prefabrik yapı ile konteynerlerin (kurulum ve montaj işleri dahil) 23/2/2023 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 31/12/2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) teslimi %1 oranında KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Diğer taraftan, özelge talep formu ekinde ibraz edilen ve İl Afet ve Acil Durum Müdürlüğü ile şirket arasında imzalanan protokolün incelenmesinden; "..... iline bağlı ve İlçelerinde 06.02.2023 tarihinde meydana gelen depremden etkilenen vatandaşlar için kurulan/kurulacak olan çadır ve konteyner kentlerin inşaat, altyapı ve çevre düzenleme ihtiyacının karşılanmasının amaçlandığı ve bu işlerin şirketçe yapılmasını kapsadığı" anlaşılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

- 1) Şirketiniz tarafından ...İl Afet ve Acil Durum Müdürlüğüne konteynerlerin yaşama hazır hale getirilebilmesi için zaruri olan konteynerin elektrik ve su tesisatı işleri, konteynerin konulacağı zemine beton atılması, malzeme serilmesi, yağmur suyu tahliyesi gibi işler, kurulum ve montaj hizmetleri kapsamında değerlendirilerek %1 oranında KDV'ye tabi olacaktır.
- 2) Konteyner kurulum ve montaj hizmeti kapsamında değerlendirilemeyecek olan genel altyapı hizmetleri (elektrik, su şebekeleri, kanalizasyon sistemi, yol, kaldırım çalışmaları vb.) ise %18 oranında (10/7/2023 tarihinden itibaren ise %20 oranında) KDV'ye tabi olup, bu hizmetlerin Tebliğ'in (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılan söz konusu Müdürlüğe veya Tebliğ'in (I/C-2.1.3.1/a) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilmesi ve KDV dahil bedeli 5 milyon TL ve üzerinde olması durumunda (alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilenler dahil), söz konusu hizmetler için KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.1.) bölümü kapsamında (4/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

28.12.2023 tarihli ve 62030549-125[Geç.14/2023]-1539202 sayılı özelge (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergisi Grup Müdürlüğü)

Özet: Kur korumalı mevduat hesabına ilişkin istisna uygulaması.

Konu: Kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden;

- Mevzu bahis şirketin ... tarihli bilançosunda yer alan avro cinsi yabancı para varlığını ... tarihinde Türk lirasına çevirerek kur korumalı mevduat hesabında 6 ay vadeli olarak değerlendirdiği ve kur korumalı mevduat hesabının vade bitiş tarihinde (...) vade yenileme yapılarak 3 ay daha vadeli kur korumalı mevduat hesabında kaldığı,

► Kur korumalı mevduatın vade bitim tarihinde (...) ise söz konusu mevduat hesabında bulunan Türk lirasının önce avro cinsi yabancı para birimine sonrasında ise (... tarihinde) Amerikan doları cinsi yabancı para birimine çevrildiği,

► Bu defa, ... tarihinde söz konusu dolar para birimi cinsindeki döviz varlığının tekrar Türk lirasına çevrilerek 3 ay vadeli kur korumalı mevduat hesabına yatırıldığı belirtilerek, ... tarihinde gerçekleşen Amerikan doları cinsi yabancı para varlığının kur korumalı mevduata dönüştürülmesi işleminin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 14'üncü maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 14'üncü maddesinde, "14/1/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu'nun 4'üncü maddesinin üçüncü fıkrasının (I) numaralı bendinin (g) alt bendi hükmüne istinaden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen hesaplar ile ilgili olarak; kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı, bu kapsamda açılan en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda aşağıda belirtilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır:

- a) Bu fıkra kapsamındaki yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 1/10/2021 ile 31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı,
- b) 2021 yılı dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevrilen hesaplarla ilgili oluşan kur farkı kazançları ile söz konusu hesaplardan dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar.

...

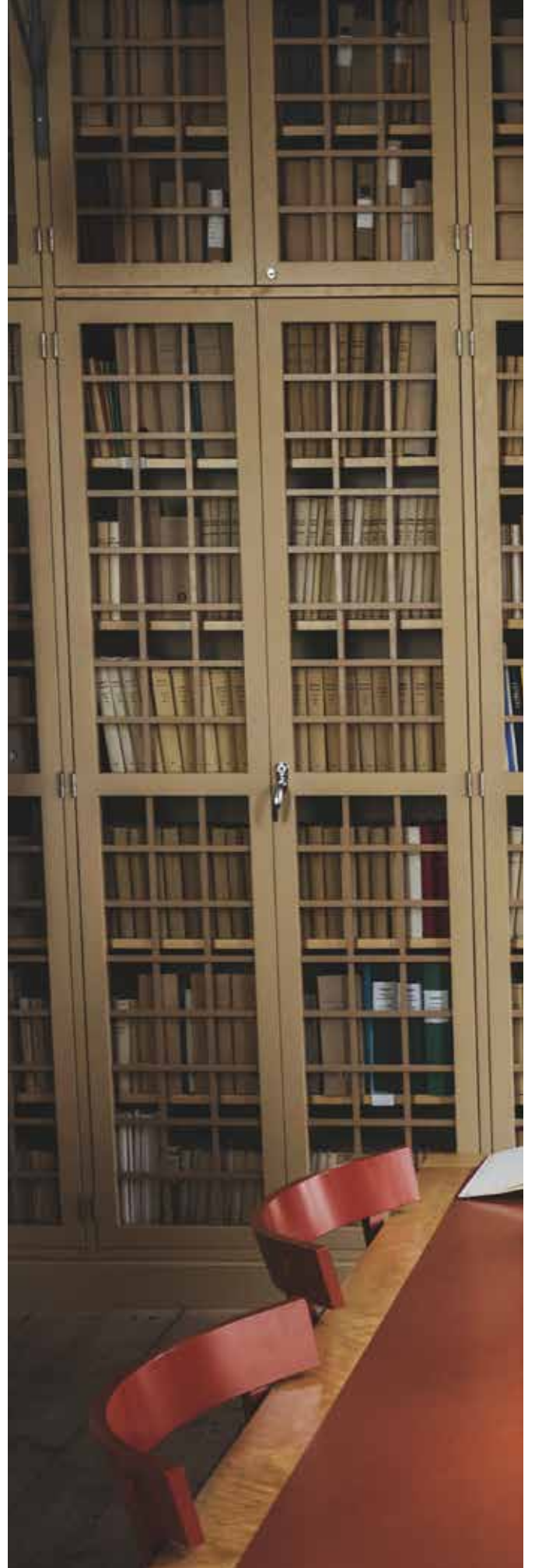
(4) (Ek:26/5/2022-7407/12 md.) Kurumların 31/3/2022 (31/3/2023 tarihli ve 7165 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı) tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını (7420 sayılı Kanun'un 23'üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 09.11.2022) 31/12/2023 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda söz konusu hesapların dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır. (7420 sayılı Kanun'un 23'üncü maddesiyle değişen cümle; Yürürlük: 09.11.2022) Cumhurbaşkanlığı bu istisnayı 31/12/2023 tarihine kadar her bir geçici vergi veya yıllık hesap dönemleri sonu itibarıyla kurumların bilançolarında yer alan yabancı paralar için ayrı ayrı veya birlikte uygulamaya yetkilidir.

(5) (Ek:26/5/2022-7407/12 md.) Bu madde kapsamındaki istisnalar (7420 sayılı Kanun'un 23'üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 09/11/2022) 31/12/2023 tarihine kadar vade sonunda yenilenen hesaplara da uygulanır." hükmü yer almaktadır.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "40.3. İstisna uygulaması" başlıklı bölümünde konuya ilişkin gerekli açıklamalar yapılmış olup Tebliği'nin "40.2. İstisnanın kapsamı ve yararlanabilecek olanlar" başlıklı bölümünde, "...Dolayısıyla, söz konusu yabancı paralarını ve altın hesaplarını 14/1/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu'nun 4'üncü maddesinin üçüncü fıkrasının (I) numaralı bendinin (g) alt bendi hükmüne istinaden Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru/fiyatı üzerinden, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 14'üncü maddesinde öngörülen süre ve şekilde Türk Lirasına çeviren kurumlar vergisi mükellefleri bu istisnadan yararlanabileceklerdir..." açıklamasına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 14'üncü maddesi kapsamında istisnadan faydalanılabilmesi için maddede belirlenen sürelerde bilançolarda yer alan yabancı para cinsinden mevduat hesaplarının, yine maddede öngörülen süre ve şekilde Türk lirası mevduat hesaplarına dönüştürülmesi gerekmektedir. Bu şekilde açılan hesaplardan ... tarihine kadar vade sonunda yenilenenlerden elde edilen gelirlere de söz konusu istisnaların uygulanması mümkündür.

Bu bağlamda, anılan istisnadan faydalanılabilmesi için belirlenen sürelerdeki (... , ... , ... ve ... gibi) bilançolarınızda yabancı para cinsinden mevduat hesaplarının bulunması ve bu hesapların kur korumalı mevduat hesaplarına dönüştürülmesi gerekmekte olup, vade sonunda (... tarihi) yenilenmeyen kur korumalı mevduat hesabında yer alan Türk lirası tutarının önce avro cinsi yabancı para birimine çevrilmesi ve daha sonra ise bu dövizin (... tarihinde) Amerikan doları cinsi yabancı para birimine çevrilmesini müteakip aynı tarihte tekrar kur korumalı mevduat hesaplarına dönüştürülmesi halinde söz konusu istisnadan faydalanmanız mümkün değildir.



Sirküler İndeks

No	Tarih	Konu
26	29.02.2024	Menkul kıymetlerden 2024 yılında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi.
25	28.02.2024	Bazı menkul satış sözleşmelerindeki ödeme yükümlülüklerinin döviz veya dövize endeksli olarak yerine getirilebilmesine veya kabul edilebilmesine olanak sağlandı.
24	20.02.2024	Enflasyon düzeltmesine ilişkin açıklamaların yer aldığı Sirküler yayımlandı.
23	13.02.2024	KDV Genel Uygulama Tebliği'nde bazı değişiklikler yapıldı.
22	12.02.2024	Sorumlu sıfatıyla verilen KDV beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri değiştirildi.
21	06.02.2024	Türkiye'nin Kore Cumhuriyeti (Güney Kore) ile imzaladığı ÇVÖ Anlaşmasının onaylanması uygun bulundu.
20	02.02.2024	Borsada rayici olmayan yabancı paraların 31.12.2023 tarihi itibarıyla değerlendirilmesinde kullanılacak kurlar açıklandı.
19	30.01.2024	Şikâyet veya yargı kararı üzerine ihalenin iptal edilmesi halinde ihale makamıyla düzenlenen sözleşmenin damga vergisinin iadesine ilişkin açıklamalar yapıldı.
18	19.01.2024	KDV Genel Uygulama Tebliği'nde bazı değişiklikler yapıldı.
17	18.01.2024	2024 yılında uygulanacak yurt dışı gündelik tutarlarını belirleyen Cumhurbaşkanlığı Kararı yayımlandı.
16	17.01.2024	Anayasa Mahkemesi VUK'un geçici 33. maddesindeki 2021 yılı için enflasyon düzeltmesi yapılmayacağına ilişkin hükmü iptal etti.
15	12.01.2024	Özel etiketi veya işareti olmayan ÖTV'ye tabi malların bulundurulduğunun tespitinde geçerli olan sorumluluk uygulamasına makaronlar da dahil edildi.
14	12.01.2024	Gelir İdaresi Başkanlığı Ba-Bs formlarına dâhil edilmeyecek belgelere ilişkin duyuru yayınladı.
13	12.01.2024	İndirimli orana tabi teslimlerle ilgili olarak mahsup yoluyla iadesi gerçekleşmeyen tutarların ocak ayı KDV beyannamesine dahil edilmesi gerekiyor.
12	09.01.2024	Meslek mensuplarınca (SM, SMMM ve YMM) 2024 yılında uygulanacak olan asgari ücret tarifesi yayımlandı.
11	08.01.2024	Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlarca verilen KDV beyannamelerin verilme ve ödeme süreleri değiştirildi.
10	05.01.2024	Gelir vergisinden istisna yurt içi ve yurt dışı gündelik tutarları (01.01.2024-30.06.2024).
9	05.01.2024	Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı ve çocuk yardımı tutarları (01.01.2024-30.06.2024).
8	02.01.2024	Yeni nesil ödeme kaydedici cihaz (YN ÖKC) kullanma ve bu cihazlar üzerinden banka kartları ile ödeme imkânı sağlanması konusunda zorunluluklar getiren Tebliğ yayımlandı.
7	02.01.2024	2024 yılında değerli konut vergisi hesabında kullanılacak olan konut değerlerinin alt ve üst sınırları açıklandı.
6	02.01.2024	Konut, iş yeri ve diğer şekilde kullanılan binalar için 2024 yılında ödenecek çevre temizlik vergisi tutarları açıklandı.
5	02.01.2024	2024 yılında, mobil telefon aboneliğinin ilk tesisinde ödenmesi gereken özel iletişim vergisi tutarı açıklandı.
4	02.01.2024	İndirimli orana tabi işlemlerde 2024 yılında uygulanacak iade sınırı 90.800 TL olarak belirlendi.
3	02.01.2024	2024 yılında veraset ve intikal vergisinden istisna olarak dikkate alınacak tutarlar ile vergi tarifesi açıklandı.
2	02.01.2024	Engellilerin ÖTV'den istisna binek otomobil satın alabilmeleri için 2024 yılında uygulanacak parasal sınırlar açıklandı.
1	02.01.2024	2024 yılında uygulanacak harç tutarları açıklandı.
133	31.12.2023	Enflasyon düzeltmesinin usul ve esaslarını belirleyen Tebliğ yayımlandı.
132	31.12.2023	2024 yılında uygulanacak maktu damga vergisi tutarları açıklandı.
131	31.12.2023	VUK kapsamında 2024 yılında uygulanacak usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile bazı parasal büyüklükler açıklandı.
130	31.12.2023	2024 yılında uygulanacak motorlu taşıtlar vergisi tutarları açıklandı.
129	31.12.2023	2023 yılında elde edilen bazı gelirlere uygulanacak enflasyon indirim oranı %352,38 olarak açıklandı.

Vergi Takvimi

2024 Mart ayı mali yükümlülükler takvimi

11 Mart 2024 Pazartesi	16-29 Şubat 2024 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
15 Mart 2024 Cuma	Şubat 2024 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün mamulleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Şubat 2024 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Dayanıklı tüketim malları ve diğer mallar) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Şubat 2024 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Tescile tabi olma-yan motorlu taşıtlar) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Şubat 2024 dönemi banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
	Şubat 2024 dönemi özel iletişim vergisi (ÖİV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
	Şubat 2024 dönemi kaynak kullanımını destekleme fonu (KKDF) kesintilerinin bildirim ve ödenmesi
20 Mart 2024 Çarşamba	Şubat 2024 dönemi şans oyunları vergisi (ŞOV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
25 Mart 2024 Pazartesi	1-15 Mart 2024 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Şubat 2024 dönemi sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi (KDV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
26 Mart 2024 Salı	Şubat 2024 dönemi muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin (MPHB) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Şubat 2024 dönemi damga vergisinin (DV) beyanı ve ödenmesi
	Şubat 2024 dönemi konaklama vergisinin beyanı ve ödenmesi
28 Mart 2024 Perşembe	Şubat 2024 dönemi katma değer vergisinin (KDV) beyanı ve ödenmesi
1 Nisan 2024 Pazartesi	2023 yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi ve 1. taksit ödemesi
	Şubat 2024 dönemi haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi
	Şubat 2024 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) verilmesi
	Şubat 2024 dönemi sosyal güvenlik primlerinin (SGP) ödenmesi
	Şubat 2024 dönemi dijital hizmet vergisinin (DHV) beyanı ve ödenmesi

Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi - 2024 (Ücretler)

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

Gelir vergisi tarifesi - 2024 (Diğer gelirler)

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

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

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

Engellilik indirimi (2024)

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

Konut kira geliri istisnası

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

Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı

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

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

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

Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)

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

Arızî kazançlara ilişkin istisna

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

Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı

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

Kurumlar Vergisi

Nakdi sermaye indirimi faiz oranları

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

Gider yazılabilecek binek otomobil aylık kira tutarı

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

Binek otomobili iktisabında gider yazılabilecek ÖTV ve KDV tutarı

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

Binek otomobillerinde amortismanına tabi tutulabilecek iktisap bedeli

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

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi üst sınırı

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

Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)

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

Tecil faizi oranları (Yıllık)

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

Yeniden değerlendirme oranları

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

Fatura düzenleme sınırı

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

Amortisman sınırı

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

Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları

Reeskont işlemlerinde	%43,25
Avans işlemlerinde	%44,25
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	%44,25

Not: Bu oranlar 23.12.2023 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kâğıt için)

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

Damga vergisi oran ve tutarları (2024)

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

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2024)

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

Vergi tarifesi (2024)

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

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler (TL)

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

Yıllık brüt asgari ücret

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

Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları

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

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

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

Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183

Delay charge and delay interest rates (Monthly)

Period	Rate (%)
30.12.2019 - 20.07.2022	1.60
21.07.2022 - 13.11.2023	2.50
Since 14.11.2023	3.50

Deferral interest rates (Annual)

Period	Rate (%)
30.12.2019 - 20.07.2022	15
21.07.2022 - 13.11.2023	24
Since 14.11.2023	36

Revaluation rates

Year	Rate (%)
2021	36.20
2022	122.93
2023	58.46

Limit for issuing invoice

Year	Amount (TRL)
2022	2,000
2023	4,400
2024	6,900

Depreciation limit

Year	Amount (TRL)
2022	2,000
2023	4,400
2024	6,900

Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions

In rediscount transactions	43.25%
In advance transactions	44.25%
In rediscount transactions under TPL	44.25%

Note: These rates are applicable to the transactions conducted as of 23.12.2023 .

Stamp Duty

Maximum stamp duty (For each paper)

Year	Amount (TRL)
2022	4,814,234.00
2023	10,732,371.80
2024	17,006,516.30

Stamp duty rates and amounts (2024)

Papers subject to stamp duty	Rate/Amount
Contracts	9.48 per thousand
Wages (Including advances)	7.59 per thousand
Rental contracts	1.89 per thousand
Balance sheet	TRL 360.10
Income statement	TRL 171.90
Annual income tax return	TRL 467.20
Corporate tax return	TRL 624.10
Value added tax returns	TRL 308.30
Withholding and premium service returns	TRL 365.50

Inheritance and Transfer Tax

Exemptions (2024)

For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse	TRL 1,609,552
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant	TRL 3,221,082
For transfers conducted without any consideration	TRL 37,059
For the lottery prizes won from contests and draws and game of chances organized based on money and goods	TRL 37,059

Tax tariff (2024)

Tax base bracket amounts	Tax rate	
	Transfer through inheritance	Transfer without any consideration
For the first TRL 1,700,000	1%	10%
For the next TRL 4,000,000	3%	15%
For the next TRL 8,700,000	5%	20%
For the next TRL 17,000,000	7%	25%
For the tax base portion exceeding TRL 31,400,000	10%	30%

Minimum Wage and Social Security

Minimum wage and withholdings (TRL)

Payments / withholdings	01.07.2023-31.12.2023	01.01.2024-31.12.2024
Gross minimum wage	13,414.50	20,002.50
Social security premium employee's contribution (14%)	1,878.03	2,800.35
Unemployment insurance premium employee's contribution (1%)	134.15	200.03
Income tax base	0.00	0.00
Income tax calculated	0.00	0.00
Stamp duty	0.00	0.00
Total withholdings	2,012.18	3,000.38
Net minimum wage	11,402.32	17,002.12

Annual gross minimum wage

Year	Amount (TRL)
2022	68,850
2023	140,535
2024	240,030

The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium

Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.07.2023-31.12.2023	13,414.50	100,608.90
01.01.2024-31.12.2024	20,002.50	150,018.90

EY | Daha iyi bir çalışma dünyası oluşturmak

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

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

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

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

© 2024 EY Türkiye.

Tüm Hakları Saklıdır.

ey.com/tr

vergidegundem.com

facebook.com/ErnstYoungTurkiye

instagram.com/eyturkiye

twitter.com/EY_Turkiye

ISSN: 2148-4686

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