

6009 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU İLE BAZI KANUN VE KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELERDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN (Karşılaştırmalı, Yorumlu ve Örneklerle Açıklamalı)

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Üyeleri tarafından yazılmıştır

YAZARLAR

Sadık DEMİRBAŞ	- Gelir İdaresi Başkanlığı Müdürü (Devlet Gelir Uzmanı)
Aysun ÖZDAMAR	- Devlet Gelir Uzmanı
Altan YILMAZ	- Devlet Gelir Uzmanı
Osman KIRBAŞ	- Gelir İdaresi Başkanlığı Müdürü (Devlet Gelir Uzmanı)
Cem ARSLAN	- Devlet Gelir Uzmanı
Mustafa ERSAN	- Gelir İdaresi Başkanlığı Müdürü (Devlet Gelir Uzmanı)
Ferit ÖZ	- Devlet Gelir Uzmanı
Mehmet CEYLAN	- Gelir İdaresi Başkanlığı Müdürü (Devlet Gelir Uzmanı)
Münibe OLCAY	- Devlet Gelir Uzmanı
Gülseren ŞAHİN	- Devlet Gelir Uzmanı
Umut Serhat İDMAN	- Devlet Gelir Uzmanı
Hülya KESKİNLER	- Devlet Gelir Uzmanı
Ceylan ERBAY	- Devlet Gelir Uzmanı
Olcay ÖZMEN	- Devlet Gelir Uzmanı
Göksal AYGÜN	- Devlet Gelir Uzmanı
Melike Betül ŞAHİN	- Devlet Gelir Uzmanı
Mehmet SARI	- Devlet Gelir Uzmanı

EDİTÖR

Ramazan BİÇER - Devlet Gelir Uzmanı

TÜRMOB YAYINLARI- 382

Sirküler Rapor Serisi

Seri No: 2010 - 5

TÜRMOB Adına Sahibi
Dr. Masum TÜRKER

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Baskı

Cem Veb-Ofset.San.Tic.Ltd.Şti.

Alınteri Bulvarı No:29 Ostim/ANKARA

Tel: (0.312) 385 37 27 (pbx)

Baskı Tarihi

25 Ağustos 2010

TÜRMOB Basın Yayın Dağıtım İşletmesi tarafından yayınlanmaktadır.
TÜRMOB - Gençlik Cad. No:107 Anıttepe/ANKARA

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Bilginin büyük öneme sahip olduğu bir çağı yaşıyoruz. Bu çağda tek başına bilgiye sahip olmakta yetmiyor. Elde edilen bilginin raporlanması ve amaca uygun olarak kullanılması da ayrı bir öneme sahip. Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleği güncel bilgiye ve bu bilginin bir sonucu olarak üretilen raporlara dayanmaktadır.

Meslek mensuplarımızın teknik muhasebe bilgisine sahip olmanın yanında; gerektiğinde işletme danışmanı, finansal analist, iletişimci, müzakereci ve yönetici olmalarını sağlayan becerilerde gerekmektedir. Mesleki değerler, etik kurallar, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki anlamda sağlam bir duruş meslek mensuplarının önemli özelliklerindedir. Mensuplarının, mesleklerini yerine getirirken gerekli donanıma sahip olmalarını sağlamak ise meslek örgütünün temel görevidir.

TÜRMOB olarak bugüne kadar meslektaşlarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye kolay erişmelerini sağlamak için bir çok çalışma yürüttük ve yürütmeye devam edeceğiz.

Bu çalışmalarımızdan en önemlilerinden biri de yayın faaliyetleridir. Yayın yelpazemizin bir parçası olan **Sirküler Rapor** kitaplarımız bir plan doğrultusunda hazırlanarak, sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2010-5 Seri Numaralı bu kitabı; **Devlet Gelir Uzmanları Derneği** üyeleri tarafından hazırlanan “**6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**” isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Yücel AKDEMİR
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

1. 6009 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU İLE BAZI KANUN VE KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELERDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN	1
2. 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	4
2.1. Gelir Vergisi Kanununun “Esas Tarife” Başlıklı 103 üncü Maddesinde Yapılan Değişiklikler	4
2.1.1. Anayasa Mahkemesinin İptal Kararı	7
2.1.1.1. İptal Kararı ve Yürürlüğe Gireceği Gün	8
2.1.2. Ücret Gelirlerine Uygulanan Vergi Tarifesine İlişkin Yeni Düzenleme	10
2.1.3. Geçmiş Dönemde Yapılan Gelir Vergisi Tevkifatının Yeni Düzenlemeye Göre Hesaplanan Vergiden Fazla Olması Halinde Yapılacak İşlemler	12
2.1.4. Geçmiş Dönemde Yapılan Gelir Vergisi Tevkifatının Yeni Düzenlemeye Göre Hesaplanan Vergiden Az Olması Halinde Yapılacak İşlemler	13
2.2. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 inci Maddesinde Yapılan Değişiklikler	14
2.2.1. İptal Edilen Yasal Düzenleme	15
2.2.2. İptal Kararının Gerekçesi	16
2.2.3. İptal Kararının Hukuki Sonuçlarına İlişkin Değerlendirme	21
2.2.4. 6009 sayılı Kanunla Geçici 67 nci Maddede Yapılan Yasal Düzenleme	22
2.2.5. 6009 sayılı Kanunla Yapılan Yasal Düzenlemeye İlişkin Değerlendirme	24
3. 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	26
3.1. Yatırım İndirimi Konusunda Yapılan Değişiklikler	26

3.1.1.	Yatırım İndiriminin Kısa Tarihiçesi	26
3.1.2.	Anayasa Mahkemesi Kararıyla Neler Değişti?	28
3.1.3.	Anayasa Mahkemesi Kararıyla Ortaya Çıkan Yeni İhtilaf	30
3.1.4.	Yatırım İndiriminde 6009 Sayılı Kanun İle Yapılan Son Değişiklikler	31
3.1.4.1.	“Vergi Oranına İlişkin Hükümleri Dahil” İbaresinde Yapılan Değişiklik	32
3.1.4.2.	Bir Hesap Döneminde Yararlanılan Yatırım İndiriminin, Kazancın % 25’ini Aşamayacağına İlişkin Düzenleme	34
3.1.4.3.	Değişiklikler Sonrası Uygulama	36
3.1.5.	Geçici Vergi Dönemlerinde Yatırım İndirimi İstisnası	40
3.1.6.	Özel Hesap Dönemine Tabi Mükelleflerde Yatırım İndirimi İstisnası	41
3.1.7.	Yatırım İndirimi İle İlgili Getirilen Düzenlemenin Genel Değerlendirmesi	43
3.2.	5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Muafiyetler” Başlıklı 4 üncü Maddesinin Birinci Fıkrasının (b) Bendine Yapılan Ekleme	44
3.2.1.	Madde Değişikliğinin Gerekçesi	45
3.2.2.	Bu Düzenlemeyle Sağlık Hizmeti Veren Kamu Kurum ve Kuruluşlarına Bağlı Sağlık Kuruluşlarındaki Sistem Değişikliği	45
3.2.3.	Söz Konusu İstisnanın Örnekler Çerçevesinde Değerlendirilmesi	47
3.3.	Kurumlar Vergisi Kanununun “Muafiyetler” Başlıklı 4 üncü Maddesinin Birinci Fıkrasının (l) Bendinde Yapılan Değişiklik	49
3.3.1.	Madde Değişikliğinin Gerekçesi	50
3.3.2.	Kredi Garanti Kurumlarının Genişletilen Muafiyeti	50
3.4.	Kurumlar Vergisi Kanununun “İstisnalar” Başlıklı 5 inci Maddesinin Birinci Fıkrasının (i) Bendine Yapılan Ekleme	52
3.4.1.	Madde Değişikliğinin Gerekçesi	53
3.4.2.	Değişikliğin Tarımsal Üretici Birlikleri Açısından Değerlendirilmesi	53

4. 3065 SAYILI KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	55
4.1. KDV Kanununun “Sosyal ve Askerî Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar” Başlıklı 17 inci Maddesinin 2 inci Fıkrasının (a) Bendinde Yapılan Değişiklik	55
4.1.1. Madde Değişikliğinin Gerekçesi	55
4.1.2. İstisnanın Kapsamı Nedir?	56
4.1.3. Kamuya Yararlı Dernekler ve Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Sağlanan Vakıfların Durumu	57
4.1.4. Getirilen İstisnanın Uygulaması	58
5. 6802 SAYILI GİDER VERGİLERİ KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	58
5.1. 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununun 28 inci Maddesinin 3 üncü Fıkrasında Yapılan Değişiklikler	58
5.1.1. Madde Değişikliğinin Gerekçesi	59
5.1.2. Bu Düzenlemeyle Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Uygulamasında Nasıl Bir Değişiklik Olmaktadır?	60
5.1.3. “Esas İştigal Konusu” Nedir? Bu Düzenlemede Yer Alan “Esas İştigal Konusu Olarak Yapanlar” İfadesi Ne Anlama Gelmektedir?	61
5.1.4. Bu Düzenlemeden Sonra Geçmişteki Tarhiyatlarla İlgili Bir İşlem Yapılır mı?	63
5.1.5. Bu Düzenlemenin Katma Değer Vergisi Uygulamasına Etkisi Nedir?	64
5.1.6. Ödünç Para Verme İşlemlerine İlişkin Bu Düzenlemenin Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Örtülü Sermaye Hükümleriyle Birlikte Değerlendirilmesi	66
5.2. 6802 Sayılı Kanunun 29 uncu Maddesinin 1 inci Fıkrasının (p) Bendinde Yapılan Değişiklik	68
5.2.1. Madde Değişikliğinin Gerekçesi	68
5.2.2. Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsasında Yapılan İşlemler Nelerdir?	68
5.2.3. İstisnanın Kapsamı Nedir?	69

5.2.4.	İstisnanın Amacı Nedir?	70
5.2.5.	Arbitraj İşlemleri ile Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsasında Gerçekleşen İşlemlerde Katma Değer Vergisi Uygulaması	71

6. 488 SAYILI DAMGA VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

71

6.1.	488 sayılı Kanuna Ekli (2) Sayılı Tablonun “III-İşçiler, çiftçiler ve göçmenlerle ilgili kâğıtlar” Başlıklı Bölümünde Yapılan Değişiklik	71
6.1.1.	Madde Değişikliğinin Gerekçesi	72
6.2.	488 Sayılı Damga Vergisi Kanununa Ekli (2) Sayılı Tablonun “IV-Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kâğıtlar” Başlıklı Bölümünde Yapılan Değişiklikler	72
6.2.1.	(30) Numaralı Fıkra da Yapılan Değişiklik	72
6.2.1.1.	Madde Değişikliğinin Gerekçesi	73
6.2.2.	(33) Numaralı Fıkra da Yapılan Değişiklik	75
6.2.2.1.	Madde Değişikliğinin Gerekçesi	76
6.2.2.2.	Bu Düzenlemeyle Damga Vergisi Uygulamasında Nasıl Bir Değişiklik Olacaktır?	77

7. 492 SAYILI HARÇLAR KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

79

7.1.	Karar ve İlam Harcına İlişkin Düzenleme	79
7.1.1.	Karar ve İlam Harcı Uygulaması	79
7.1.2.	6009 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler	83
7.1.2.1.	Ölüm ve Cismani Zarardan Dolayı Açılan Tazminat Davalarında Karar ve İlam Harcı	84
7.1.2.2.	Karar ve İlam Harcının Ödenmemiş Olması	86
7.2.	Keşif Harcı ve Haciz, Teslim ve Satış Harcına İlişkin Düzenleme	92
7.2.1.	Yol Gideri ve Tazminat Uygulaması	92
7.2.2.	6009 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler	94

8. 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNUNDA	
YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	96
8.1. Vergi Usul Kanununa “Elektronik ortamda tebliğ” Başlığıyla Eklenen 107/A Maddesi	96
8.2. Vergi Usul Kanununun “Zamanaşımı Süreleri”ni Düzenleyen 114 üncü Maddesinde Yapılan Değişiklik	97
8.2.1. 114 üncü Madde İle İlgili Olarak Vergi Usul Kanununa Eklenen Geçici Madde	100
8.3. Vergi Usul Kanununun “İncelemede Uyulacak Esaslar”ı Düzenleyen 140 ıncı Maddesinde Yapılan Değişiklik	101
8.4. Vergi Usul Kanununun “Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Yeminli Malî Müşavir Tasdik Raporları” başlıklı 227 nci Maddesinde Yapılan Değişiklik	105
8.4.1. Bu Bendin Eklenmesindeki Amaç	105
8.4.2. Yapılan Düzenlemenin Faydaları	106
8.5. Vergi Usul Kanununun “Özel Usulsüzlükler ve Cezaları”nı Düzenleyen 353 üncü Maddesinde Yapılan Değişiklikler	107
8.6. 6009 sayılı Kanunun 12 nci Maddesiyle Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355 inci Maddesinde Yapılan Değişiklikler	110
8.6.1. “Ba” ve “Bs” Formlarının Düzeltilmesi Amacıyla Verilen Düzeltme Formlarının Süresinden Sonra Verilmesi Üzerine Kesilecek Cezalar	114
8.6.2. Tahsilât ve Ödemeleri Açısından Banka, Benzeri Finans Kurumları veya Posta İdarelerince Düzenlenen Belgelerle Tevsik Etme Zorunluluğuna Uymayan Mükelleflere Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası	117
8.7. Vergi Usul Kanununun 367 nci Maddesinde Yapılan Değişiklikler	119
8.8. Vergi Usul Kanununun “Yanılma” Başlıklı 369 uncu Maddesinde Yapılan Değişiklikler	121
8.9. Vergi Usul Kanununun “Mükelleflerin İzahat Talebi”yle İlgili Hükümleri Düzenleyen 413 üncü Maddesinde Yapılan Değişiklikler	123

9. 5838 SAYILI BAZI KANUNLARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASI HAKKINDA KANUNDA (HURDA TAŞITLAR KANUNU) YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	126
9.1. 5838 Sayılı Kanunun Geçici 2 nci Maddesinde Yapılan Değişiklikler	126
9.2. 6009 Sayılı Kanunda Yapılan Düzenlemenin Kapsamı	130
9.2.1. Madde Kapsamında Teslim Edilebilecek Taşıtlar	130
9.2.2. Madde Hükmünden Yararlanabilecek Mükellefler	130
9.3. 5838 Sayılı Kanunun Geçici 2 nci Maddesinin Uygulanması ve Meydana Gelen Değişiklikler	132
9.3.1. Genel Uygulama	132
9.3.2. Geçici 2 nci Maddenin Birinci ve İkinci Fıkra Hükmünün Uygulanması (Model Yılı 1985 ve Daha eski Olan Taşıtlar)	134
9.3.3. Geçici 2 nci Maddenin Dördüncü Fıkra Hükmünün Uygulanması (Taşıtların Mevcut Olmaması veya Taşıtların Niteliğini Kaybetmiş Olması)	136
9.3.4. 5.7.2003 Tarihinden Önce Çalınan veya Trafikten Çekme Belgesi Alınan Motorlu Taşıtlara İlişkin Uygulama	137
9.3.5. 25.5.1997 Tarihinden Önce Noter Satış Senediyle Satış Yapılan Taşıtlara İlişkin İşlemler	138
9.4. Gerçeğe Aykırı Bildirimde Bulunanlar İle Madde Hükmüne Aykırı İşlem Tesis Edenler Hakkında Uygulanacak Cezai Hükümler	139
10. 3568 SAYILI SERBEST MUHASEBECİLİK, SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	139
10.1. 3568 Sayılı Kanunun “Yasaklar” Başlıklı 45 inci Maddesinin 3 üncü Fıkrasındaki Değişiklik	139
10.2. Değişikliğin Amacı	140

1. 6009 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU İLE BAZI KANUN VE KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELERDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN

Anayasa Mahkemesinin iptal ettiği yasal düzenlemeler nedeniyle oluşan hukuki boşluğun doldurulması ve vergi kanunlarında ihtiyaç duyulan alanlarda yeni düzenlemeler getirmek amacıyla TBMM’de kabul edilen **“6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”** 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Bilindiği gibi, Anayasa Mahkemesi, 8 Ocak 2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2010/144 sayılı ve 2010/145 sayılı Kararları ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ücret gelirlerinin vergilendirilmesi, yatırım indirimi uygulaması ve menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesine ilişkin bazı hükümleri iptal etmiştir. Bu nedenle, ekonomik ve mali konularda önemli düzenlemeleri içeren 6009 sayılı Kanun ile başta 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu olmak üzere bir takım vergi kanunları ile diğer kanunlarda bazı yeni düzenlemeler yapılmıştır.

Anılan Kanunun **“Genel Gerekçe”**sinde *“2010-2012 dönemini kapsayan Orta Vadeli Programda uygulanacak kamu gelir politikalarının temel amacı büyüme, yatırım ve istihdamın desteklenmesi ile ekonomide kayıtdışılığın azaltılmasına katkıda bulunmak olarak belirlenmiş, bireysel ve kurumsal tasarruf ve sermaye birikiminin teşvik edilmesine de özel vurgu yapılmıştır. Orta Vadeli Program döneminde, vergi politikalarının uygulanmasında istikrar ve vergilendirmede öngörülebilirliğin esas olacağı, vergi mevzuatı ve uygulamalarında sadeliği ve istikrarı sağlamak amacıyla yasal altyapının güçlendirileceği ve vergi idaresinin denetim ve uygulama kapasite-*

sinin arttırılacağı öngörülmüştür. Hazırlanan bu Tasarıyla Orta Vadeli Programda yer verilen bu amaçların gerçekleştirilmesi yanında, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen bazı kanun hükümlerinin de Mahkemenin gerekçeli Kararları dikkate alınarak yeniden düzenlenmesi öngörülmektedir.” şeklindeki açıklamalara yer verilerek, Kanunun getirilmesinin arkasındaki nedenler ortaya konulmuştur.

Bu çerçevede 6009 sayılı Kanun ile;

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun vergi nispetlerini belirleyen 103 üncü maddesinde düzenleme yapılarak ücret gelirleri ile diğer gelir unsurları arasında farklılaştırmaya gidilmiş,
- 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinde yer alan dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için uygulanmakta olan % 0 (sıfır) stopaj oranına ilişkin hüküm kaldırılarak, tam ve dar mükellefler arasındaki farklılık giderilmesinin yanında, sermaye şirketleri (yatırım fonları dâhil) için % 0 oranında stopaj uygulaması getirilmiş,
- Yatırım indirimine yönelik süre kısıtlaması ortadan kaldırılarak, mükelleflerin yararlanılacak yatırım indirimi tutarlarını, döneme ilişkin kazanç tutarının % 25’ini aşmayacak şekilde indirebilmelerine imkân tanınmış,
- Matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması halinde duran zamanaşımı süresine ilişkin belirsizlik ortadan kaldırılmış,
- Karar ve ilam harcı ödenmeksizin yargısal işlemlere devam edilebilmesine yönelik düzenleme yapılmış,
- Finansman şirketlerince kullanılacak kredilerin temini ve ge-

ri ödenmesi amacıyla düzenlenecek kâğıtlar ve sözleşmeli tarımı teşvik etmek amacıyla, tarımsal üretim sözleşmeleri damga vergisinden istisna edilmiş,

- Kamu kurum ve kuruluşları tarafından işletilen sağlık kuruluşlarının, teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmekte, bu teslim ve hizmetler nedeniyle bu kuruluşlara kurumlar vergisinden muafiyet sağlanmış,
- Ödünç para verme işlemini esas iştigal konusu olarak yapmayan, ticari icaplar gereği borç para verenler banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamı dışına çıkarılmakta, bu işlemlerinin finansman hizmeti kapsamında katma değer vergisine tabi tutulması sağlanmış,
- Türkiye’de vadeli işlem ve opsiyon borsalarının gelişmesi ve işlem hacminin genişlemesini sağlamak amacıyla, banka ve sigorta muameleleri vergisi mükelleflerinin, Türkiye’de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında gerçekleştirdikleri vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri nedeniyle lehlerine kalan tutarlar için banka ve sigorta muameleleri vergisi istisnası getirilmiş,
- Gelir idaresinin etkinliğinin ve mükelleflerin vergiye uyumunun artırılması ile incelenecek mükelleflerin nesnel risk analizlerine dayalı olarak seçilmesi sağlanmış,
- Vergi incelemesine tabi olanların belirli süreler dâhilinde her hal ve takdirde incelemeye alınması hüküm altına alınmış,
- Mükellef haklarının korunması bakımından, vergi incelemelerinin vergi mevzuatına uygun şekilde yürütülmesi, öngörülebilir

bir süre içerisinde tamamlanması ve incelemelerde yöntem ve uygulama birliği sağlanmasına yönelik düzenlemeler yapılmış,

- İdari para cezalarının tahsili sırasında zamanaşımı hesabının, vergi ve diğer kamu alacaklarında olduğu gibi yapılmasını temin etmek amacıyla değişiklik yapılmıştır.

Diğer yandan, mezkûr Kanun ile Maliye Bakanlığının vergi inceleme ve denetim amaçlarına ulaşmasını sağlamak, vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi inceleme birimleri arasında koordinasyonu, bilgi akışını ve uygulama birliğini temin etmek ve Yıllık Vergi İnceleme ve Denetim Planını hazırlamak ve uygulamayı izlemek üzere Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu oluşturulmuştur.

Kanun ayrıca, 2886 ve 4706 sayılı Kanunlar kapsamında yürütülen bu iş ve işlemlere ilişkin olarak uygulamada yaşanan sorunların giderilmesi ve böylece Hazine taşınmazlarının daha etkin ve verimli olarak yönetilmesinin sağlanması için bazı hükümler getirmiştir.

2. 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

2.1. Gelir Vergisi Kanununun “Esas Tarife” Başlıklı 103 üncü Maddesinde Yapılan Değişiklikler

6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 3 ve 6 ncı maddeleri ile Gelir Vergisi Kanunu’nda bazı değişiklikler yapılmıştır. Kanunun 3 üncü maddesi ile yapılan değişiklikle, Gelir Vergisi Kanunu’nun “Esas Tarife” başlıklı 103 üncü maddesinde

yer alan vergi tarifesinin bir kısmının Anayasa Mahkemesince iptal edilmesi nedeniyle yeniden düzenlenmiş, 6 ncı madde ile de bu değişiklikle ilgili geçmiş dönemlerde oluşan farklılıklarla ilişkin gerekli düzeltmeler yapılmasına dair düzenlemeler içeren Geçici 78 inci madde Gelir Vergisi Kanununa eklenmiştir.

30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun¹ 1 inci maddesi ile 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yapılan değişiklik ile gelir vergisinde iki ayrı tarife uygulaması sona erdirilerek, **01.01.2006 tarihinden itibaren uygulanmak üzere** gelir vergisine konu gelirlerin vergilendirilmesinde tekli bir tarife sistemine geçilmiştir.

Tekli gelir vergisi tarifesi öncesi uygulamada ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde diğer gelir türlerine göre tarife **5 puan** düşük olarak iki ayrı tarife uygulanmakta iken, 5479 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme neticesinde tüm gelir unsurları için tek bir tarife uygulaması getirildi.

01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren tarife, önceki tarife ile kıyaslamalı olarak aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

¹ 8.4.2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

2005 VE 2006 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ

2005 Yılı Tarifesi					2006 Yılı Tarifesi	
	Ücret Gelirleri (YTL)	%	Ücret Dışı Gelirler (YTL)	%	Ücret Gelirleri Dâhil (YTL)	%
1	0 – 6.600	15	0 – 6.600	20	0 – 7.000	15
2	6.601 – 15.000	20	6.601 – 15.000	25	7.001 – 18.000	20
3	15.001 – 30.000	25	15.001 – 30.000	30	18.001 – 40.000	27
4	30.001 – 78.000	30	30.001 – 78.000	35	40.000 fazlası	35
5	78.000 fazlası	35	78.000 fazlası	40		

30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Kanununun 1 inci maddesi ile Gelir Vergisi tarifesinde yapılan düzenlemeye göre;

- Ücretliler dışındaki vergi mükelleflerinin başlangıç vergi oranı da % 20'den % 15'e düşürülmüş,
- Ücretlilerin başlangıç vergi oranında değişiklik yapılmamış, başlangıç % 15 olmuş,
- Değişiklikten önce ücretlilerin, yıllık 78.000 YTL'yi aşan gelirleri % 35 oranında, bunun altındakiler daha düşük oranda vergilendiriyorken, yapılan düzenleme ile tarifede 40.000 YTL'yi aşan tüm gelirlerin % 35 oranında vergilendirilmesi sağlanmıştır.

Hatırlanacağı üzere, 5479 sayılı Kanununun 1 inci maddesiyle değiştirilen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde

yer alan 40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9.190 YTL, ifadesinden sonra gelen “... fazlası %35 oranında ...” ibaresinin, “**ücret gelirleri**” yönünden, Anayasa'ya aykırılığı saviyla iptali ve yürürlüğünün durdurulması istemi ile Anayasa Mahkemesi'ne dava ve itiraz yoluna başvurulmuş ve bu düzenleme Anayasa Mahkemesince iptal edilmiştir.

2.1.1. Anayasa Mahkemesinin İptal Kararı

Anayasa Mahkemesi, ücret tarifesinin iptali istemi ile yapılan başvuruya istinaden verdiği gerekçeli kararında²;

“30.3.2006 günlü, 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un:

*A- 1. maddesiyle değiştirilen 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan 40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9190 YTL, ifadesinden sonra gelen “... fazlası % 35 oranında ...” ibaresinin, “**ücret gelirleri**” yönünden Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline,*

*D- 1. maddesiyle değiştirilen 193 sayılı Yasa'nın 103. maddesinde yer alan 40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9190 YTL, ifadesinden sonra gelen “...fazlası % 35 oranında ...” ibaresinin, “**ücret gelirleri**” yönünden iptal edilmesi nedeniyle doğacak hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden, Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasıyla 2949 sayılı Anaya-*

² 15.10.2009 tarih ve Esas Sayısı: 2006/95, Karar Sayısı: 2009/1448 sayılı karar 8.2.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

sa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 53. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları gereğince iptal hükmünün, kararın Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesine,

15.10.2009 gününde oybirliğiyle karar verildi.” ifadeleri yer almaktadır.

2.1.1.1. İptal Kararı ve Yürürlüğe Gireceği Gün

5479 sayılı Yasanın 1 inci maddesiyle değiştirilen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan 40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9.190 YTL, ifadesinden sonra gelen “... fazlası % 35 oranında ...” ibaresi, “**ücret gelirleri**” yönünden iptal edilmiştir.

Dolayısıyla, 5479 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesindeki tarifede yer alan %35 oranı ücretlerin vergilendirilmesi yönünden iptal edilmiş bulunmaktadır.

Anayasa'nın 153 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında “**Kanun, kararname ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmî Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi İptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez**” denilmekte, Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulü Hakkında Kanun'un 53 üncü maddesinin dördüncü fıkrasında da bu kural tekrarlanmaktadır.

Maddenin beşinci fıkrasında ise Anayasa Mahkemesi'nin, iptal halinde meydana gelecek hukuksal boşluğu kamu düzenini tehdit ve-

ya kamu yararını ihlâl edici mahiyette görmesi halinde yukarıdaki fıkra hükmünü uygulayacağı belirtilmektedir.

Bu itibarla, gelir vergisi tarifesindeki % 35 oranının ücret gelirleri yönünden iptal edilmesi nedeniyle doğacak hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden, yeni yasal düzenleme yapılması amacıyla, Anayasa'nın 153 üncü maddesinin üçüncü fıkrasıyla 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 53 üncü maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları gereğince iptal hükmünün, kararın Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak **altı ay sonra** yürürlüğe girmesine karar verilmiştir.

Kural olarak, Anayasa Mahkemesinin iptal kararı, Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihte iptale konu kanunun tamamını veya bir hükmünü yürürlükten kaldırmaktadır. Ancak, Anayasanın 153 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası hükmü uyarınca, gereken hallerde Anayasa Mahkemesinin iptal hükmünün yürürlüğünü erteleyebileceği ifade edilmiştir. Böyle bir erteleme imkânı tanınmasının amacı, iptal kararının derhal yürürlüğe girmesi nedeniyle ortaya çıkabilecek hukuksal boşluğun kamu düzeni bakımından doğurabileceği tehlikeli sonuçların önlenmesi için, yasama organına yeni bir kanunla düzenleme yapma imkânının verilmesidir.

Anayasanın 153 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasına göre, bir kanun ya da kanunun bir hükmünün yürürlükten kalkması, söz konusu kanun ya da kanun hükmünün iptaline ilişkin Anayasa Mahkemesi kararının Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihe bağlanmış bulunmaktadır ki iptal kararının yürürlük tarihi de yine Resmi Gazete'de yayımlanma tarihi olmaktadır. Ancak, mezkûr madde ile Anayasa Mahkemesinin iptal kararının yürürlük tarihini ayrıca kararlaştırabi-

leceği de hüküm altına alındığından bu defa iptal kararı, belirlenen tarihte yürürlüğe girmiş olacaktır. Böyle durumlarda, iptal edilen hükümler, kararda belirlenen tarihe kadar yürürlükte kalmaktadır.

2.1.2. cret Gelirlerine Uygulanan Vergi Tarifesine İlişkin Yeni Düzenleme

Anayasa Mahkemesinin, 08.01.2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan ve yayımından 6 ay sonra yürürlüğe girmesi öngörülen 15.10.2009 tarihli ve E: 2006/95 - K: 2009/144 sayılı kararı ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan vergi tarifesindeki “... fazlası % 35 oranında ...” ibaresinin, “cret gelirleri” yönünden iptali neticesinde 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan vergi tarifesi yeniden düzenlenmiştir.

Yapılan değişiklikle gelir vergisine tabi gelirlerin;

8.800 TL'ye kadar	% 15
22.000 TL'nin 8.800 TL'si için 1.320 TL, fazlası	% 20
50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL (cret gelirlerinde 76.200 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL), fazlası	% 27
50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için 11.520 TL (cret gelirlerinde 76.200 TL'den fazlasının 76.200 TL'si için 18.594 TL), fazlası	% 35

oranında vergilendirileceği belirtilmiştir.

Ayrıca 6009 sayılı Kanunla gelir vergisi tarifesinde yapılan değişikliğin 01.01.2010 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi nedeniyle

Kanunun yürürlüğe girdiği tarih ile Resmi Gazete’de yayımlandığı tarih arasında uygulanan vergi tarifesi dolayısıyla ortaya çıkan farkların giderilmesi amacıyla 193 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir:

“Geçici 78 inci Madde: 2010 takvim yılına ilişkin olarak yapılmış ücret ödemeleri için bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar yapılmış olan gelir vergisi tevkifat tutarlarının 103 üncü maddede bu Kanunla yapılan değişiklik hükmü uyarınca hesaplanan vergiden fazla olması halinde, fark vergi tutarı terkin edilir, tahsil edilmişse mükelleflerin sonraki dönemlerde ödeyecekleri gelir vergisinden mahsup edilir, mahsup imkânının olmaması halinde ise red ve iade olunur. Eksik olması halinde ise bu fark, vergi sorumluları tarafından bu Kanunun yayımlanmasından sonra yapılacak ilk ücret ödemesinden kesilerek bu ödemenin ait olduğu döneme ilişkin muhtasar beyannamenin verilme ve ödeme süresi içinde topluca (muhtasar beyanname verme yükümlülüğü olmayanlar hariç) verilecek ayrı bir beyanname ile beyan edilir ve ödenir. Bu beyanname için ayrıca damga vergisi hesaplanmaz. Anılan sürede düzeltilen söz konusu fark için gecikme faizi ve vergi cezası aranmaz; eksik tahakkuk etmiş olan verginin bu süre içinde tamamlanmaması halinde bu tarihte vergi ziyat doğmuş olur. Bu hükmün uygulamasına ilişkin usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.”

6009 sayılı Kanunla, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesi 1/1/2010 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirildiğinden, 1/1/2010 tarihi ile 6009 sayılı Kanunun Resmî Gazete’de yayımlandığı tarih olan 1/8/2010 arasındaki ücret ödemeleri için 6009 sayılı Kanunun yayımından önceki tarifeye göre yapılmış olan ancak, yeni tarifeye göre fazla kesilen gelir vergisi tevkifat tutarlarının ödenecek vergilerden mahsubu veya red ve iadesi ile eksik kesildiği tespit edilen vergilerin ilave olarak

kesilmek suretiyle ödenmesi işlemlerinin nasıl yerine getirileceği sorunu ortaya çıkmıştır. İşte bu hususlara açıklık getirmek üzere, 274 Seri No.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği³ yayımlanmıştır.

Tebliğde yapılan açıklamalara göre, yeni tarife göz önünde bulundurularak 01/01/2010 tarihinden itibaren mükelleflerin kendi hesapları üzerinde gerekli düzeltmeyi yapmaları gerekmektedir. Düzeltmeden sonra fazla veya eksik vergi hesaplanmış olması durumunda beyanname ekinde toplam çalışan bazındaki tevkifat ve fazla yapılan tevkifat tutarları ile aradaki farkı gösteren bir liste eklenecek (Bu liste Tebliğ ekinde yer almaktadır.) sadece ödenmiş vergiler, beyannamenin Tablo-1 “Matrah ve Vergi Bildirimi” bölümünün “Mahsup Edilen Vergiler” kısmının (20) no’lu satırından (KVK 34/8 Mad. Uyarınca KVK 15/3 Maddeye Göre Yapılan Vergi Kesintisinden Mahsup Edilecek Kesinti Tutarları) sonra gelmek üzere “GVK Geçici 78 inci maddeye göre yapılan mahsuplar” ifadesi ile göstererek mahsup etmek suretiyle beyannameleri düzeltilmiş tutarlara göre vereceklerdir. Fazla kesilmiş vergilerin ödenmemiş olması durumunda ise hiçbir şekilde mahsup söz konusu olmayacaktır.

2.1.3. Geçmiş Dönemde Yapılan Gelir Vergisi Tevkifatının Yeni Düzenlemeye Göre Hesaplanan Vergiden Fazla Olması Halinde Yapılacak İşlemler

Muhtasar beyanname veren mükellefler, önceki hükme göre uyguladıkları tevkifat tutarları ile yeni vergi tarifesine göre 1.1.2010 tarihinden itibaren yapmaları gereken tevkifat tutarlarını hesaplayarak aradaki farkı bulmaları gerekir.

³ 4.8.2010 tarih ve 27662 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Yaptıkları hesaplamalarda Kanunla yapılan değişiklik hükmü uyarınca hesaplanan vergiden fazla olması halinde;

- Çalışanların ücret gelirlerinden tevkifat yaparak henüz vergi dairesine ödemedikleri bir vergi bulunması durumunda, bu vergi tutarları terkin edilecektir.
- Geçmiş dönemde fazla terkin edilerek vergi dairesine ödenmiş olan gelir vergisi tutarları ise bundan sonraki dönemde ödenecek olan gelir vergisinden mahsup edilmek suretiyle mükelleflere iade edilecektir.
- Fazla kesinti yapılan tutarların mahsuben iade imkânının bulunmaması halinde ise red ve iade edilerek fazla ödenmiş olan tutarların mükelleflere iadesi sağlanacaktır.

2.1.4. Geçmiş Dönemde Yapılan Gelir Vergisi Tevkifatının Yeni Düzenlemeye Göre Hesaplanan Vergiden Az Olması Halinde Yapılacak İşlemler

Yaptıkları ücret ödemelerinden, Kanunla yapılan değişiklik hükmü uyarınca hesaplanan vergiden daha az tutarda tevkifat yapmış olan vergi sorumluları tarafından Kanunun Resmi Gazete’de yayımlanmasından sonra yapılacak ilk ücret ödemesinden kesilerek **bu ödemenin ait olduğu döneme ilişkin muhtasar beyannamenin verilme ve ödeme süresi içinde** topluca verilecek ayrı bir muhtasar beyanname ile beyan ederek ödeyeceklerdir.

Döneme ilişkin verecekleri muhtasar beyannamenin yanı sıra eksik kesilen vergilerin beyan edilip ödeneceği bu muhtasar beyanname için ayrıca damga vergisi alınmayacaktır.

Kanunda belirtilmiş olan sürede yani, Kanunun Resmi Gazete’de yayımlanmasından sonra yapılacak ilk ücret ödemesinden kesilerek bu ödemeye ilişkin verilecek muhtasar beyanname ile birlikte verilecek olan muhtasar beyanname **eksik ödenmiş olan vergilerin** beyan edilerek ödenmesi durumunda söz konusu fark için **gecikme faizi ve vergi cezası aranmayıp, eksik tahakkuk etmiş olan verginin bu süre içinde tamamlanmaması halinde ise** bu tarihte vergi zıya cezası **hesaplanacaktır.**

2.2. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 inci Maddesinde Yapılan Değişiklikler

Gelir Vergisi Kanununa 5281 sayılı Kanunun 30 uncu maddesiyle eklenen Geçici 67 nci maddede, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve katılım bankalarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemelere yer verilmiş olup, 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren söz konusu maddenin (1) numaralı fıkrasında bankalar ve aracı kurumlarca söz konusu gelirler üzerinden yapılacak tevkifat oranı **% 15** olarak tespit edilmiştir.

Ancak, Hazine Müsteşarlığının **% 15’lik** tevkifat oranıyla yükselen borçlanma maliyetlerinin azaltılması yönündeki talepleri çerçevesinde, finansal sistemde ortaya çıkan gelişmeler ve ekonomik hayatın gerekleri de dikkate alınarak, dar mükellefler için geçerli olan tevkifat oranı 5527 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 07.07.2006 tarihinden itibaren **% 0** olarak uygulanmaya başlanmıştır.

Diğer taraftan, Anayasa Mahkemesince 08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2009/145 sayılı Kararda Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrasında yer alan **“Dar mükellef**

gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır.” cümlesinin iptaline ve iptal hükmünün yayımı tarihinden başlayarak 9 ay sonra yürürlüğe girmesine ilişkin karar verilmiş olması nedeniyle dar mükellef yatırımcılara uygulanacak tevkifat oranıyla ilgili olarak yeni bir durum ortaya çıkmış olup, Anayasa Mahkemesince verilen iptal kararının doğurduğu sonuçlar ile konuyla ilgili olarak yapılan yasal düzenlemelerin değerlendirmesi aşağıda yer almaktadır.

Ancak, değerlendirmeye geçmeden önce Anayasa Mahkemesinin iptal ettiği yasal düzenleme ile bu düzenlemeyi iptal eden kararın gerekçelerinin açık bir şekilde ortaya konulmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.

2.2.1. İptal Edilen Yasal Düzenleme

Anayasa Mahkemesince iptal edilen “**Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır.**” cümlesinin yer aldığı yasal düzenleme aşağıdaki gibidir:

“Geçici Madde 67 - 1) Bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;

a) Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,

b) Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının iftası halinde alış bedeli ile ifta bedeli arasındaki fark,

c) Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),

d) Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yaparlar.(5527 sayılı Kanununun 1/a maddesiyle eklenen cümle. Yürürlük; 07.07.2006) Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır.

.....”

Görüldüğü üzere, Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesinde geçerli olan kanuni tevkifat oranı % 15 olup, dar mükellefler için bu oran 07.07.2006 tarihinden itibaren uygulanmak üzere % 0 olarak tespit edilmiştir.

2.2.2. İptal Kararının Gerekçesi

Dar mükellef yatırımcılar için % 0'lık tevkifat oranı uygulanmasını iptal eden Anayasa Mahkemesinin söz konusu kararına ilişkin gerekçe ise şöyledir:

“.....

B- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Dava dilekçesi ve başvuru kararında, menkul kıymetlerden kazanç ve irat elde edilmesi ve bunlara stopaj uygulaması yönünden tam ve dar mükelleflerin aynı hukuksal durumda oldukları, vergiyi doğuran olay aynı olduğu halde vergi yükünün dağılımında dar mükellefler lehine bir düzenleme yapıldığı, kanun önünde eşitlik ilkesinin zedelendiği, aynı finansal araçlardan aynı nitelikte elde edilen gelire stopaj uygulamasında ayrımcılığa yol açıldığı, vergilerin yasayla getirilmesinin tek başına yeterli olmadığı, aynı zamanda verginin, malî güce göre alınması, adaletli ve dengeli dağılımı, eşit ve

genel olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi gerektiği, Anayasa'nın Başlangıç kısmının ikinci paragrafında yer alan "Dünya milletleri ailesinin eşit haklara sahip bir üyesi olarak..." ibaresinin uluslararası hukuk alanında karşılıklılık ilkesinin esas alınacağını gösterdiği, düzenlemenin karşılıklılık ilkesiyle de bağdaşmadığı, bu nedenlerle kuralın Anayasa'nın Başlangıç kısmının ikinci paragrafı ile 2., 10., 11. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan sosyal hukuk devleti, temel hak ve özgürlükleri en geniş ölçüde sağlayan ve güvence altına alan, toplumsal gerekleri ve toplum yararını gözeten, kişi ve toplum yararı arasında denge kuran, toplumsal dayanışmayı üst düzeyde gerçekleştiren, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak eşitliği, sosyal adaleti ve millî gelirin adil bir biçimde dağıtılmasını sağlayan devlettir. Hukuk devletinde, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir.

Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" denilerek verginin malî güce göre alınması ve genelliği, vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür.

Verginin malî güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Ekonomi ve vergi hukuku alanında malî güce ilişkin göstergelerin gelir, sermaye ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Bu üç unsu-

run vergilendirilmesinde vergi adaletinin gerçekleştirilebilmesi için yükümlülerin ödeme güçlerinin gözetilmesi zorunludur. Malî güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Yasa koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile malî güçlerini göz önünde bulundurması gerekir.

Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın malî gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise ödeme gücü aynı olanların aynı vergiyi ödemeleridir. Herkes tarafından yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük olarak kabul edilen ve Devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağı şeklinde tanımlanan verginin, anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Vergi hukukunda, vergi olgusunun niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekir. Bu anlamda, Devletin vergilendirme yetkisi vergide yasalılık, malî güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır.

Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen eşitlik de, vergide yasalılık, malî güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle birlikte, Devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırıldığı ilkeler arasındadır.

193 sayılı Yasa'nın geçici 67. maddesiyle gelir vergisi uygulamasında genel ilkelerden ayrı, "özel nitelikte bir vergilendirme" rejimi getirilmiştir. Geçici 67. maddenin yürürlüğe girdiği tarihte mükellefiyet yönünden bir ayırım yapılmaz iken (1) numaralı fıkranın sonuna eklenen tümceyle, tam mükellefler için % 15 olan tevkifat oranı dar mükellefler için %0 olarak belirlenmiş, aynı gelir unsurun-

dan aynı nitelikte elde edilen gelirlere uygulanan vergi tevkifat oranında değişiklik yapılarak tam ve dar mükellefler arasında farklılık yaratılmıştır.

Anayasa'nın 73. maddesindeki temel ayırım ve karşılaştırma ölçütü mükellef türü değil "malî güç" ve "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" ilkeleridir. Vergi sistemimizde dar ve tam yükümlülük arasında elde edilen gelirin niteliği ve unsurları yönünden herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Vergi yükü farklılaştırması mükellefin tam ya da dar olmasına göre değil, ödeme güçlerinin durumuna göre yapılabilir. Vergilendirmede, verginin konusu, matrahı kadar oranı da vergi yükünü, vergilendirmenin adaletli, dengeli ve malî güce göre olması ilkesini doğrudan etkilemektedir.

Tam ve dar mükelleflerde vergi yükü dışında biçimsel ve usule ilişkin kimi farklılıklar olabilir. Ancak bu mükelleflerin, kendilerinden tahsil edilmesi gereken malî yükümlülüklerin kamu gücüne dayanılarak alınması ve mali güçlerine göre vergi ödemeleri bakımından aynı hukuksal durumda oldukları kuşkusuzdur. Aynı menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarından aynı miktarda gelir elde eden dar ve tam mükellef arasındaki yerleşmeye dayalı farklılık, bunlar arasında aynı gelir unsuru yönünden malî gücün farklı olduğunu göstermez. Ekonomik amaçlı değişikliklerin verginin temel yapısını bozmayacak şekilde yapılması, anayasal ilkelere de aykırı olmaması gerekir.

Anayasa'nın 73. maddesine göre herkes kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlü tutulurken, gelir unsuru yönünden malî güçleri tam mükellefler ile aynı olan dar mükelleflerin vergi oranını sıfıra indirmek suretiyle bunlardan vergi alınmaması Anayasa'yla örtüşmemektedir. Vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan malî güç sadece vergi konularak de-

ğil, mükellefler arasında ayırım yapılarak aynı gelir unsurundan vergi alınmayarak da bozulur. Verginin konulmasında olduğu gibi kaldırılmasında ya da dava konusu kuralda olduğu gibi fiilen alınmamasına yol açan düzenlemelerde de Anayasa'nın vergilendirme ilkelerine uyulması gerekir.

Vergilemeyle ilgili anayasal denetimde, sınıflandırma ve karşılaştırma malî güce, diğer bir deyişle gelirdeki büyüklük ölçüsüne göre yapılmak zorundadır. Gelirin niteliğinde farklılık yoksa mükellefin mukimliği farklılığın nedeni olamaz. Aynı gelir unsuru yönünden eşit olan tam ve dar mükelleflerden birincisinin yasayla % 15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulup ikincisinin % 0 oranında tevkifata tabi tutularak tersine ayrımcılık yapılması, makul ve adil olmayıp malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesini öngören “mali güç” ve “vergide eşitlik” ilkelerine aykırılık oluşturur.

Açıklanan nedenlerle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna 5527 sayılı Yasa'yla eklenen “Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır” şeklindeki dava konusu cümle, Anayasa'nın 2., 10., ve 73. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.

.....”

2.2.3. İptal Kararının Hukuki Sonuçlarına İlişkin Değerlendirme

Anayasa Mahkemesi kararında, “31.12.1960 günlü, 193 sayılı *Geçici Vergi Kanunu*’nun geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna 27.6.2006 günlü, 5527 sayılı *Yasa*’nın 1. maddesinin (a) bendi ile eklenen “*Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır*” biçimindeki cümlelerin iptaline karar verilmesinin doğuracağı hukuksal boşluk, kamu yararını ihlal edici nitelikte olduğundan gerekli yasal düzenlemelerin yapılması amacıyla iptal kararının, *Resmî Gazete*’de yayımlanmasından başlayarak dokuz ay sonra yürürlüğe girmesi uygun görülmüştür.” açıklamasına da yer verilmiş olup, bu durumda iptal kararı 08.10.2010 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Gerçekten de iptal kararının yayımı tarihinden başlayarak **9 aylık** süre sonunda yürürlüğe girmesiyle, dar mükellef gerçek kişi ve kurumların Geçici 67 nci madde kapsamında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulmasından doğan gelirlerine, genel oran olan % 15’lik tevkifat oranı uygulanmaya başlanacağından, dar mükelleflerin tam mükelleflerden daha yüksek bir tevkifat oranında vergilendirilmesi sonucuyla karşı karşıya kalınması söz konusu idi.⁴

Diğer taraftan, dar mükelleflerin tam mükelleflerden daha yüksek oranda vergilendirileceği gelirler arasında yer alan hisse senetlerine ilişkin olarak elde edilen kazançlarda (hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon

⁴ Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde ettikleri gelirler için tam mükelleflere uygulanan tevkifat oranı, 22.7.2006 tarih ve 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 23.7.2006’dan beri % 10’dur.

sözleşmelerinden doğanlar dâhil) tevkifat oranı tam mükellefler için 01.01.2009'dan itibaren % 0 olarak uygulanmakta olduğundan, dar mükellefler için % 15'lik orana dönülmesiyle birlikte hisse senedi gelirleri açısından tam mükelleflerle dar mükellefler arasında çok daha büyük bir oran farklılığı ortaya çıkmaktadır.

Buna karşın, mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirlere ise Geçici 67 nci maddenin (4) numaralı fıkrası gereği hem dar hem tam mükellef yatırımcılar için % 15'lik sabit oran uygulanmakta olduğundan, Anayasa Mahkemesinin iptal kararının bu gelirlere uygulanan orana etkisi bulunmamaktadır.

Sonuç itibariyle, Anayasa Mahkemesinin iptal kararının yürürlük tarihi göz önüne alındığında, konuyla ilgili olarak herhangi bir düzenleme yapmak için iptal hükmünün yayımından itibaren 9 aylık bir süre bulunmakta olup, Geçici 67 nci maddenin (17) numaralı fıkrasında yer alan yetki kullanılarak Bakanlar Kurulu Kararı ile istenilen oransal düzenlemelerin yapılması mümkün olmakla birlikte, bir kanun hükmünün Anayasa Mahkemesince iptali söz konusu olduğundan, konunun yine bir yasal düzenleme yapılmak suretiyle açıklığa kavuşturulması yoluna gidilmiştir.

2.2.4. 6009 sayılı Kanunla Geçici 67 nci Maddede Yapılan Yasal Düzenleme

6009 Sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile yapılan düzenleme ile 193 sayılı Kanunun Geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafında yer alan **“Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır.”** cümlesi **“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin birinci fıkrası**

kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler için bu oran % 0 olarak uygulanır.” şeklinde ve (17) numaralı fıkrasında yer alan **“her bir kazanç”** ibaresi **“her bir sermaye piyasası aracı, kazanç”** şeklinde değiştirilmiştir.

Bu düzenleme sonrası Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı ve (17) numaralı fıkraları aşağıdaki halini almıştır:

“Geçici Madde 67 - 1) Bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;

a) Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alışı ve satışı bedelleri arasındaki fark,

b) Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının iftası halinde alışı bedeli ile ifta bedeli arasındaki fark,

c) Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),

d) Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yaparlar. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hak-

ları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler için bu oran % 0 olarak uygulanır.

.....

17) Bakanlar Kurulu bu maddede yer alan oranları her bir sermaye piyasası aracı, kazanç ve irat türü ile bunları elde edenler itibarıyla, yatırım fonlarının katılma belgelerinin fona iade edilmesinden elde edilen kazançlar için fonun portföy yapısına göre, ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye veya % 15'e kadar artırmaya yetkilidir.

.....”

2.2.5. 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Yasal Düzenlemeye İlişkin Değerlendirme

Bu değişiklikle, dar mükellef gerçek kişilerin Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında elde ettikleri gelirler üzerinden % 0 oranında tevkifat yapılması uygulamasına son verilmiş olmakla birlikte, hem kurumlar vergisi mükellefi sermaye şirketlerinin hem de 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenen, münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan sermaye şirketi niteliğinde olmayan mükelleflerin anılan fıkra kapsamında elde ettikleri gelirlerle ilgili olarak % 0'lık tevkifat oranına tabi tutulmaları öngörülmektedir.

Böylelikle, dar-tam mükellef ayrımı gözetilmeksizin tüm kurumsal yatırımcıların menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının

dan elde edecekleri gelirlerin % 0'lık tevkifat oranına tabi olacağı yeni bir uygulamaya geçilerek, Anayasa Mahkemesinin iptal kararına konu olan dar ve tam mükellef yatırımcılar arasındaki oransal eşitsizlik de ortadan kaldırılmaktadır.

Ancak, söz konusu kanuni düzenleme Anayasa Mahkemesinin iptal kararının gereğini yerine getirmekle birlikte, uygulamaya yön verme açısından bütün ihtiyacı karşılamadığından, Geçici 67 inci maddede kapsamında uygulanan bazı tevkifat oranlarının Bakanlar Kurulu Kararı ile yeniden tespit edilmesi gerekmektedir.

Öncelikle, 6009 sayılı Kanunla yapılan düzenleme dar mükellef gerçek kişileri kapsamadığından, iptal kararının yürürlüğe girmesiyle Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrasında düzenlenen kanuni tevkifat oranı olan % 15'e tabi tutulacak olan dar mükellef bireysel yatırımcı gelirleri için yeni bir belirleme yapılması gerekmektedir. Beklenti, Bakanlar Kurulu Kararı ile dar mükellef gerçek kişilerin Geçici 67 inci maddenin (1), (2) ve (3) numaralı fıkraları kapsamında elde edecekleri gelirlere uygulanacak tevkifat oranının, daha önce 2006/10731 sayılı BKK ile tam mükellef yatırımcıların (1), (2) ve (3) numaralı fıkralar kapsamında elde ettikleri gelirler için belirlenen % 10' a eşitlenmesidir.

Bakanlar Kurulu Kararı ile düzenlenmesi gereken bir başka husus da dar mükellef kurumların Geçici 67 nci maddenin (2) ve (3) numaralı fıkraları kapsamında elde edecekleri gelirlere uygulanacak tevkifat oranıdır. Bu fıkralarda yer alan gelirler de 6009 sayılı Kanunla yapılan yasal düzenleme dışında kalmakta olup, söz konusu gelirler için uygulanacak tevkifat oranının dar mükellef kurumların Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında elde edilen gelirlerine uygulanacak olan **% 0'a eşitlenmesi öteden beri uygulama birliği açısından gereklilik arz etmektedir.**

Ayrıca, 23.07.2006 tarihi itibarıyla Geçici 67 inci madde kapsamındaki tüm gelirleri için **% 10'luk tevkifat oranına**⁵ tabi olan tam mükellef kurumların anılan maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında elde edecekleri gelirlere uygulanacak oranın 6009 sayılı Kanunla yapılan düzenleme gereği **% 0 olarak tespit edilmesine paralel olarak**, söz konusu yatırımcıların anılan maddenin (2) ve (3) numaralı fıkraları kapsamındaki gelirleri için uygulanacak oranın da Bakanlar Kurulu Kararı ile **% 0 olarak tespit edilmesi gerektiği düşünülmektedir.**

Son olarak, yetki maddesinde yapılan değişiklikle Geçici 67 nci maddede yer alan oranların değiştirilmesi konusunda Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin, sermaye piyasalarında ortaya çıkacak değişiklikleri de kavrayabilmesi amaçlanmış olup, böylelikle Bakanlar Kuruluna her bir kazanç ve irat türünün yanı sıra her bir sermaye piyasası aracı için de farklı oran belirleyebilme imkânı tanınmaktadır.

3. 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

3.1. Yatırım İndirimi Konusunda Yapılan Değişiklikler

3.1.1. Yatırım İndiriminin Kısa Tarihçesi

1963 yılında 202 sayılı Kanunla vergi mevzuatımıza giren yatırım indirimi istisnası, 24.04.2003 tarih ve 4842 sayılı Kanunla büyük değişikliklere uğramış ve 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5479 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak, aynı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun (GVK) Geçici 69 uncu

⁵ Bu oranlar, 22.7.2006 tarih ve 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenmiştir.

maddesinde geçiş dönemi uygulamaları düzenlenirken 2006, 2007 ve 2008 yıllarında gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin sınırlı olsa da bu istisnadan yararlanmalarına imkân tanınmak suretiyle mükelleflerin kazanılmış haklarının korunması amaçlanmıştır.

GVK'nın Geçici 69 uncu maddesiyle birlikte,

- Önceki yıllarda kazancın yetersiz olması nedeniyle 01.01.2006 tarihinden önce indirilemeyen ve devreden istisna tutarları,
- GVK'nın 4842 sayılı Kanunla kaldırılmadan önceki Ek 1-6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılan yatırımlarda, yatırım teşvik belgeleri kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapılacak yatırım harcamaları dolayısıyla hesaplanacak istisna tutarları ile
- GVK 19 uncu maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanılan yatırımlarla iktisadi ve teknik açıdan bütünlük arz etmek şartıyla bu tarihinden sonra yapılacak yatırım harcamaları dolayısıyla hesaplanacak istisna tutarlarının

2006, 2007 ve 2008 yılları ile sınırlı olmak üzere, vergi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün hale gelmiştir.

Aynı dönemde kabul edilen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunuy-la (KVK) kurumlar vergisi oranının % 20'ye indirilmesi, mükelleflerin yatırım indirimi istisnasının kaldırılmasına yönelik tepkilerini azaltmıştır. Ancak, bu aşamada mükellefler kendi durumlarını değerlendirerek, bu istisnadan yararlanma ya da yararlanmama yönünde bir tercih yapmak zorunda kalmışlardır. Zira, yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükelleflerin % 30'luk oran üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulması bu istisnanın eski cazibesini kaybetmesine yol açmıştır.

Oysaki 31.12.2008 tarihi, mükelleflerin yatırım indiriminden yararlanabildikleri son tarih olmuş ve yatırım indirimi istisnası olmaksızın başladıkları 2009 yılında bölgesel ve sektörel ayrımlar, yatırım teşvik belgesinin şart olması gibi özellikleriyle, bu istisnanın 4842 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki halini anımsatan “**indirimli kurumlar vergisi**”yle tanışmışlardır. Yeni teşvik müessesesinde, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin KVK’nın 32/A maddesi kapsamındaki yatırımlarından elde edecekleri kazançlarına indirimli oran uygulanmak suretiyle, bu kazançlar üzerinden alınacak vergilerin bir kısmından vazgeçilerek yatırımcıya destek olunmaktadır.

Bunların yanında, ekonomik kalkınmanın hızlandırılması, istihdamın artırılması, bölgeler arası gelişmişlik düzeyi farkının en aza indirilmesi ve sektörel olarak kümelenme olgusunun ön plana çıkarılarak yatırımların teşvik edilmesi amaçlarıyla getirilen indirimli kurumlar vergisi daha tam anlamıyla uygulanamadan 08.01.2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, Anayasa Mahkemesi’nin 15.10.2009 tarihli ve Esas Sayısı: 2006/95, Karar Sayısı: 2009/144 sayılı iptal kararıyla “**yatırım indirimi istisnası**” yeniden gündemdeki yerini almıştır.

3.1.2. Anayasa Mahkemesi Kararıyla Neler Değişti?

Anayasa Mahkemesi, 08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 15.10.2009 tarih ve Esas Sayısı: 2006/95, Karar Sayısı: 2009/144 sayılı iptal kararıyla, 5479 sayılı Kanun sonrası yatırım indirimi istisnasının iki kısmında düzenlemeler yapılmıştır.

- 5479 sayılı Kanununla birlikte GVK’ya eklenen Geçici 69 uncu maddede yer alan “*31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi*

oranına ilişkin hükümler dâhil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler.” hükmüyle, önceki tarihlerde yatırıma başlamış olan mükelleflerin kazanılmış haklarını sınırlı da olsa korumayı amaçlanmış ve yatırım indiriminin üç yıllık bir dönem sonrasında tamamen sona ermesi planlanmıştır. Anayasa Mahkemesinin **“sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait”** ibaresini iptal etmesiyle, GVK’nın Geçici 69 uncu maddesindeki şartları taşıyan mükellefler için yatırım indirimi uygulamasında yıl sınırı böylece ortadan kalkmıştır. Dolayısıyla, mükellefler GVK’nın Geçici 69 uncu maddesindeki şartları taşımaları halinde 2010 ve takip eden yıllardaki yatırım harcamaları için de bu istisnadan yararlanabileceklerdir.

- GVK’nın **“Ticari ve zirai kazançlarda yatırım indirimi istisnası”** başlıklı 19 maddesi 5479 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle yürürlükten kaldırılmış ve bu hüküm 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anayasa Mahkemesinin 5479 sayılı Kanunun yürürlük hükümlerinin düzenlendiği 15 inci maddesindeki **“2”** rakamını iptal etmesiyle birlikte, yatırım indirimi istisnasının yürürlükten kalkma tarihi 08.04.2006 olmuş ve bu istisnanın yürürlük süresi **87 gün** daha uzamıştır.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararından önce 01.01.2006 – 08.04.2006 tarihleri arasında yapılan yatırım harcamaları ancak GVK’nın Geçici 69 uncu maddesi kapsamında olması şartıyla indirim konusu edilebilmekteydi. İptal kararıyla birlikte 01.01.2006 – 08.04.2006 döneminde yapılan ve yeni başlanmış yatırımlara ait olmaları dahi yatırım harcamalarının indirim konusu yapılabilmesi mümkün hale gelmiştir.

3.1.3. Anayasa Mahkemesi Kararıyla Ortaya Çıkan Yeni İhtilaf

Anayasa Mahkemesinin iptal kararıyla birlikte iki ayrı görüş ortaya çıkmıştır:

- Birinci görüşe göre, Anayasa Mahkemesinin iptal kararında yatırım indirimi istisnasına ilişkin iptal hükümleri, bunlar için ayrı bir yürürlük tarihi belirlenmediğinden, gerekçeli kararın Resmi Gazete’de yayımlandığı (08.01.2010) tarihte yürürlüğe girmiş sayılacaktır. İdare anılan tarihten sonra yapacağı işlemlerde bu iptal kararına uymak zorundadır. Beyannameyi idari bir işlem olarak değerlendiren bu görüş uyarınca, mükellefler 08.01.2010 tarihinden sonra verecekleri geçici ve yıllık beyannameler üzerinden yatırım indirimi istisnasından yararlanabileceklerdir. Yani yatırım indirimi istisnası 2009 yılı gelirlerine de uygulanabilecektir.
- İkinci görüşü savunanlar da tıpkı birinci görüştekiler gibi Anayasa Mahkemesinin iptal kararının Resmi Gazete’de yayımlandığı 08.01.2010 tarihinden itibaren İdareyi bağlar hale geldiğini söylemektedirler. Ancak, bu görüştekiler 01.01.2009-31.12.2009 döneminde yürürlükte olan mevzuatta yatırım indirimi bulunmadığından, bu istisnanın ancak Anayasa Mahkemesinin iptal kararının yayımlandığı 08.01.2010 tarihi itibarıyla uygulanabileceğini ileri sürmektedirler. Dolayısıyla, 2009 yılı sona ermiş olduğundan bu yılın gelirlerine yatırım indirimi istisnasının uygulanması mümkün olamayacaktır.

Yine bu kapsamda, 2009 yılı dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin e-beynamede yatırım indirimi istisnası satırına yer verilmeyecek Gelir İdaresinin Anayasa Mahkemesince verilen iptal kararına

bakışı ortaya konulmuştur. Buna karşın, 2009 yılı gelirleri üzerinden yatırım indiriminden yararlanamayan mükelleflerin, 2010 yılı birinci geçici vergi dönemine ilişkin beyannameleri üzerinden yatırım indirimi istisnasından yararlanabilmeleri mümkün hale gelmiştir. Diğer taraftan, önceki dönemlerde ihtirazı kayıtlı vermiş oldukları beyannamelerini dava konusu yapan mükellefler, ancak yargı kararına göre, 2009 yılı gelirleri üzerinden bu istisnadan yararlanabileceklerdir.

3.1.4. Yatırım İndiriminde 6009 Sayılı Kanun İle Yapılan Son Değişiklikler

“Yürürlükten kalktı”, “geçiş dönemi sonrası tamamen bitecek” derken Anayasa Mahkemesinin iptal kararıyla sınırlı olarak geri dönen yatırım indiriminde 6009 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle iki düzenleme yapılmıştır.

İptal kararı sonrası, şartları taşıyan mükellefler için, istemeleri halinde yatırım indirimi stoklarını tamamen eritinceye kadar bu istisnadan yararlanabilmeleri imkânı doğmuştur. Yatırım indiriminin değişik bir versiyonu niteliği taşıyan “indirimli kurumlar vergisi” de göz önüne alındığında, aynı anda benzer nitelikli iki teşvik müessesinden yararlanılması mümkün iken yapılan değişiklikle kanun koyucu tarafından yatırım indirimi uygulamasına dolaylı da olsa bir sınırlama getirilmiştir.

6009 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin uygulamaya ve mükelleflere olan yansımalarını inceleyelim.

3.1.4.1. “Vergi Oranına İlişkin Hükümleri Dahil” İbaresinde Yapılan Değişiklik

GVK’nın yatırım indirimi uygulamasını düzenleyen Geçici 69 uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan “... yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler” ibaresi “... yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dahil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler.” şeklinde değiştirilmiştir.

2006, 2007 ve 2008 yıllarında yatırım indiriminden yararlanan kurumlar vergisi mükellefleri 31.12.2005 tarihinde uygulanan % 30’luk oran üzerinden kurumlar vergisi ödemişlerdir. Anayasa Mahkemesince “**vergi oranlarına ilişkin hükümler dahil**” ibaresinin iptali isteminin reddedilmesiyle birlikte bu tarihten sonra yatırım indiriminden yararlanmak isteyen kurumlar vergisi mükelleflerinin de 31.12.2005 tarihinde yürürlükte olan % 30’luk kurumlar vergisi oranını uygulamaları kanuni bir zorunluluk haline gelmiştir. Ancak, kanun koyucu tarafından “**vergi oranına ilişkin hükümler dahil**” ibaresinin “**bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dahil**” şeklinde değiştirilmesi, yatırım indiriminden yararlanan mükelleflerin, % 30 oranında kurumlar vergisine tabi tutulmasından vazgeçildiğini ortaya koymaktadır.

Bilindiği gibi, GVK’nın Geçici 61 nci maddesinin ikinci fıkrasında, 24.04.2003 olan yürürlük tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve önceki dönemlerde yapılmış olup kazanç yetersizliği nedeniyle indirilememiş devreden ya-

tırım indiriminden, yararlanılan tutarlar üzerinden % 19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı düzenlenmiştir.

Dolayısıyla, Geçici 69 uncu maddede parantez içi hüküm ile yapılan bu düzenleme % 30'luk kurumlar vergisi oranı uygulamasının sona erdiğini ancak % 19,8'lik gelir vergisi tevkifatı uygulamasının aynen devam ettiğini göstermektedir.

Örnek: (A) Şirketinin 2008 yılı kurum kazancı 1.000.000 TL olup, önceki dönemlerden devreden yatırım indirimi tutarı ise 150.000 TL'dir. Bu şirketin 2008 yılında yatırım indiriminden yararlanması halinde, 150.000 TL'lik yatırım indirimi tutarı, kurum kazancından indirilecek, mükellef kurum kalan (1.000.000 TL – 150.000 TL=) 850.000 TL'lik tutar üzerinden % 30 oranında (255.000 TL) kurumlar vergisi ödeyecektir. Hâlbuki, aynı kurum kazancı ve yatırım indirimi tutarlarının 2010 yılı için de geçerli olduğu ve yararlanabileceği başkaca indirim ve istisna olmadığı varsayılırsa, (A) Şirketi 150.000 TL'lik yatırım indiriminden yararlanacak ve kalan 850.000 TL üzerinden % 20 oranında (170.000 TL) kurumlar vergisi ödeyecektir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, 6009 sayılı Kanunun beşinci maddesiyle birlikte, mükelleflerin hem önceki dönemlerden devreden istisna tutarları hem de 01.01.2006 tarihinden sonra yapmış oldukları ve GVK'nın Geçici 69 uncu maddesinde yer alan şartları taşıyan yatırımları dolayısıyla hesapladıkları istisna tutarları dolayısıyla yatırım indiriminden yararlanmaları halinde % 30 yerine 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunuyla gelen % 20'lik kurumlar vergisi oranına tabi tutulmaları sağlanarak, mükelleflerin lehine bir düzenleme yapılmıştır.

3.1.4.2. Bir Hesap Döneminde Yararlanılan Yatırım İndiriminin, Kazancın % 25'ini Aşamayacağına İlişkin Düzenleme

6009 sayılı Kanunun beşinci maddesiyle GVK'nın Geçici 69 uncu maddesinde yer alan "... yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dahil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler." ibaresinden sonra gelmek üzere "**Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak, ilgili kazancın % 25'ini aşmaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.**" cümlesi eklenmiştir.

Yapılan bu düzenlemeyle, 5479 sayılı Kanunla yatırım indiriminden yararlanacak mükellefler için getirilen % 30'luk kurumlar vergisi engeli kaldırılırken, bir hesap döneminde yararlanılabilecek yatırım indirimi tutarının üst sınırı, "**ilgili kazancın**" % 25'i olarak belirlenmiştir.

Bu itibarla, GVK'nın Geçici 69 uncu maddesine eklenen cümlede yer alan "**ilgili kazanç**" ibaresi, 2010 ve takip eden yıllarda yatırım indiriminden yararlanmada üst sınırı belirleyecektir.

Gerek 5479 sayılı Kanun öncesinde gerekse bu Kanun sonrasında mükellefler, yıllık beyannamedeki sırayı esas alarak yatırım indiriminden yararlanmışlardır. Bu dönemde, kurumlar vergisi beyannamesi düzenlenirken, ticari bilanço kârına varsa "**kanunen kabul edilmeyen giderler**" eklendikten sonra, zarar dahi olsa indirilecek indirim ve istisnaların ardından geçmiş yıl zararları indirilmiş; bundan sonra kalan bir kazanç yani "**indirime esas tutar**" bulunması

halinde indirilebilecek istisna ve indirimler sırasıyla Ar-Ge indirimi, bağış ve yardımlar ve yatırım indirimi istisnası şeklinde bu tutardan düşülmüştür.

Anayasa Mahkemesi kararıyla yatırım indiriminin yeniden uygulanabilir hale gelmesiyle birlikte önümüzdeki yıllarda mükellefler yine beyannamedeki sıraya göre anılan istisnadan yararlanabileceklerdir. Ancak, bu defa yatırım indirimi düşülmeden önceki kazancın tamamı değil **sadece % 25'lik kısmı üzerinden** yararlanabileceklerdir.

Örnek: 2010 yılı kurum kazancı 900.000 TL olan (DCC) A.Ş.'nin 3.000.000 TL'lik yatırım indirimi stoku bulunmaktadır. 500.000 TL geçmiş yıl zararı bulunan (DCC) A.Ş.'nin yatırım indirimi dışında yararlanabileceği istisna ve indirim bulunmamaktadır.

Bu şirketin 2010 yılında yararlanabileceği yatırım indirimi tutarı, kurum kazancından geçmiş yıl zararlarının düşülmesinden sonra kalan tutarın yani $(900.000 - 500.000 =)$ 400.000 TL'nin % 25'i olacaktır. Yatırım indirimi stokunun $(400.000 \times \% 25 =)$ 100.000 TL'lik kısmı 2010 yılında indirim konusu yapılacak, yatırım indirimi tutarı endekslenerek sonraki yıla devredecektir.

“İlgili kazanç” beyanname üzerinde indirilebilecek istisna ve indirimlerin en sonunda yer alan yatırım indirimi hariç diğer tüm istisna ve indirimler düşüldükten sonra kalan tutarın % 25'i olurken, yatırım indiriminden başka yararlanabileceği istisna ve indirim olmayan mükellefler için bu tutar ticari bilanço kârı ile aynı olacaktır. Ancak **“ilgili kazanç”** doğrudan ticari bilanço karı anlamına gelmemektedir. Zira, yatırım indiriminden yararlanmada ticari bilanço kârının % 25'inin esas alınması halinde diğer indirim, istisna ve zararlar indirildikten sonra kalan kazanç ticari bilanço kârının % 25'inden az olabileceği gibi hiç kazanç da kalmayabilir.

Örneğin, ticari bilanço kârı 800.000 TL olan ancak 700.000 TL'lik yurtdışı şube kazancını indirdikten sonra 100.000 TL kazancı kalan bir şirket için ticari bilanço kârının “**ilgili kazanç**” olarak kabul edilmesi halinde yararlanabileceği yatırım indirimi ($800.000 \times \% 25 =$) 200.000 olarak bulunacaktır. Oysaki, şirketin $\% 25$ 'lik sınırlama olmasa dahi yatırım indirimini düşebileceği tutar 100.000 TL kalmış olup yararlanılacak yatırım indiriminin bu tutardan fazla olması fiilen mümkün bulunmamaktadır.

Sonuç itibarıyla, bir kurumun yatırım indirimi stoku ne kadar olursa olsun, artık bir hesap döneminde “**ilgili kazancının**” **en fazla $\% 25$ 'lik kısmı kadar** bu istisnadan yararlanabilecektir. $\% 25$ 'lik kısmı aşan istisna tutarları ise endekslenerek sonraki döneme devredilecek ve birikmiş stoklar tamamen indirilinceye kadar kurumlar vergisi matrahının hesabında (yine $\% 25$ 'lik kısım sınırlı olmak üzere) **indirim unsuru olarak dikkate alınmaya devam edecektir.**

3.1.4.3. Değişiklikler Sonrası Uygulama

Şimdi birkaç örnekle 6009 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin sonuçlarına bakalım.

Örnek 1: 2010 yılı kurum kazancı 1.400.000 TL olan (FFD) Limited Şirketinin, yatırım indirimi hariç ticari bilanço kârından indirebileceği istisna, indirim ve geçmiş yıl zararları toplamı 800.000 TL olup, önceki yıllarda kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanamadığı, devreden 900.000 TL'lik yatırım indirimi tutarı bulunmaktadır.

6009 sayılı Kanunla birlikte yatırım indiriminden yararlanma bir hesap dönemi için ilgili kazancın $\% 25$ 'i ile sınırlandırılmış olduğundan, (FFD) Limited Şirketinin 2010 yılı ilgili kazanç tutarı ($1.400.000 - 800.000 =$) 600.000 olacaktır. Bu yıl en fazla ($600.000 \times 0.25 =$) 150.000 TL'lik yatırım indirimi tutarını bu tutardan düşer-

cek ve kalan 450.000 TL üzerinden % 20 oranında yani 90.000 TL kurumlar vergisi hesaplayacaktır.

(FFD) Limited Şirketi, 2010 yılında 900.000 TL'lik yatırım indiriminin sadece 150.000 TL'lik kısmından yararlanılabildiği için kalan $(900.000 - 150.000=)$ 750.000 TL'lik yatırım indirimi, yeniden değerlendirme oranı veya ÜFE oranında artırılmak suretiyle sonraki yıla devredecektir.⁶

Bu düzenleme yapılmamış olsaydı (FFD) Limited Şirketi birikmiş yatırım indiriminin 600.000 TL'lik kısmını indirecek ve matrah sıfırlanmış olduğu için kurumlar vergisi ödemeyecekti.

Örnek 2: 2010 yılı kurum kazancı 1.800.000 TL olan (ABC) A.Ş.'nin, yatırım indirimi hariç ticari bilanço kârından indirebileceği istisna, indirim ve geçmiş yıl zararları toplamı 1.200.000 TL olup, birikmiş yatırım indirimi stoku 300.000 TL'dir. Bu durumda, 2010 yılı ilgili kazanç tutarı $(1.800.000 - 1.200.000=)$ 600.000 olacaktır.

6009 sayılı Kanun sonrası gelen % 25'lik sınırlama nedeniyle ancak $(600.000 \times 0.25=)$ 150.000 TL'lik yatırım indirimi istisnasından yararlanabileceğinden kalan $(300.000-150.000=)$ 150.000 TL'lik yatırım indirimi endeksenerek sonraki yıla devredecektir. 150.000 TL'lik yatırım indiriminden yararlandığı kurum kazancının kalan 450.000 TL'lik kısmı safi kurum kazancı olacak ve % 20 oranı üzerinden $(450.000 \times 0.20=)$ 90.000 TL kurumlar vergisi ödeyecektir.

⁶ GVK'nın 5479 sayılı Kanunla kaldırılmadan önceki 19 uncu maddesi kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükellefler **ÜFE oranını**; GVK'nın 4842 sayılı Kanunla kaldırılmadan önceki Ek 1-6 ncı maddeleri kapsamında yatırım indirimden yararlanan mükellefler ise **"yeni değerlendirme oranını"** kullanmak suretiyle, kazanç yetersizliği nedeniyle indiremedikleri yatırım indirim tutarlarını endeksleyerek sonraki yıla aktaracaklardır.

Bu düzenleme yapılmamış olsaydı (ABC) A.Ş. 300.000 TL'lik yatırım indiriminin tamamının kurum kazancından indirdikten sonra kalan 300.000 TL'lik matrah üzerinden % 30 oranında yani 90.000 TL kurumlar vergisi ödeyecekti.

Örnek 3: Yatırım indirimi istisnasından başkaca yararlanabileceği istisna ve indirim bulunmayan (CVC) A.Ş.'nin 2010 yılı kurum kazancı 600.000 TL olup, birikmiş yatırım indirimi stoku 100.000 TL'dir. Ticari bilanço kârından düşebileceği tek kalem "yatırım indirimi" olduğu için kurum kazancı aynı zamanda "**İlgili kazanç**" olmaktadır. Yatırım indirimi stoku, % 25'lik sınırlamanın da altında kaldığından 100.000 TL'lik yatırım indiriminin tamamı 2010 yılı kurum kazancından indirebilecektir. Kalan (600.000-100.000=) 500.000 TL'lik matraha % 20 oranını uygulamak suretiyle 100.000 TL kurumlar vergisi ödeyecektir.

Ancak, eski düzenleme devam etseydi (CVC) A.Ş. yine 100.000 TL'lik yatırım indiriminin tamamını indirecek ve ödeyeceği kurumlar vergisini, kalan 500.000 TL'lik matrah üzerinden % 30 oranı uygulayıp 150.000 TL olarak tespit edecekti.

Yukarıdaki örnekler ışığında son kanuni değişikliğin yatırım indiriminden yararlanacak mükelleflere yansımaları aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Kurum (000)	İlgili kazanç	Toplam Yİİ	5479 sayılı Kanun uygulaması			6009 sayılı Kanun uygulaması		
			Kullanılan Yİİ	Devreden Yİİ	KV	Kullanılan Yİİ	Devreden Yİİ	KV
(FFD) Ltd. Şti	600	900	600	300	0	150	750	90
(ABC) A.Ş.	600	300	300	0	90	150	150	90
(CVC) A.Ş.	600	100	100	0	150	100	0	100

Özetle söylenecek olursa, yatırım indirimi stokları büyük tutarlara ulaşmış ve istisnayı tüm kurum kazancına uygulaması mümkün olan mükellefler, % 25'lik sınırlamadan sonra bu stoklarını daha uzun sürede eritebileceklerinden, yapılan düzenleme, bu mükelleflerin toplamda yararlanabilecekleri yatırım indirimi tutarını azaltmasa da süreyi uzattığı için memnuniyetsizlik yaratabilecektir.

Örnek 1'de yer alan (FFD) Limited Şirketi, 2010 yılında yararlanmadığı istisna tutarlarını endeksleyerek sonraki yıla devretmiş olduğundan, yararlanacağı toplam yatırım indirimi tutarı azalmayacak endeksleme nedeniyle, hatta bir miktar artacaktır. Ancak bu durum söz konusu mükelleflerin, hiç kurumlar vergisi ödemeyeceği senelerde de vergi ödemesi sonucunu doğuracağından kısa dönemde bir takım kayıplara yol açacaktır.

Öte yandan, önceki dönemlerden devreden veya gerçekleşen yatırım harcamaları üzerinden hesaplamış oldukları yatırım indirimi tutarları kurum kazancının altında kalan mükellefler açısından, söz konusu düzenleme % 30 oranı uygulamasını sona erdirerek % 20 ora-

nı üzerinden daha az vergi ödenmesi sonucunu doğuracağından avantajlı olmuştur.

Örnek 2’de yer alan (ABC) şirketi ise hem 6009 sayılı Kanun öncesi hem de bu Kanun sonrası mevzuata göre 90.000 TL kurumlar vergisi ödemiş fakat yeni düzenleme ile 150.000 TL’lik yatırım indirimi sonraki yıla devrettiğinden takip eden yıllarda $(150.000 \times 0.20=)$ 30.000 TL daha az vergi ödemesi sonucunu doğuracaktır.

Örnek 3’te ise yatırım indirimi stoku yukarıda belirtilen şekilde hesaplanan ilgili kazancının % 25’inden bile az olan (CVC) Şirketi hem tüm yatırım indirimini kullanmış hem de 50.000 TL daha az vergi ödemiştir.

3.1.5. Geçici Vergi Dönemlerinde Yatırım İndirimi İstisnası

Anayasa Mahkemesinin iptal kararının ardından, mükellefler, ilk defa 2010 yılı birinci geçici vergi döneminde yatırım indiriminden yararlanabilmişlerdir.

Bazı mükellefler yargı kararı üzerine 2009 yılı geçici vergi dönemleri için yatırım indiriminden yararlanabilmelerine karşın İdarenin geçici vergi dönemleri ile ilgili verilen kararların yıllık beyannameye teşmil edilemeyeceği yönünde görüş vermesi nedeniyle, geçici vergi dönemlerine ilişkin yargı kararlarına dayanılarak yıllık dönemde (2009 yılı için) yatırım indiriminden yararlanılması mümkün olmamıştır. 2009 yılına ilişkin yıllık beyannamelerini ihtirazi kayıtlarla vererek yargıya giden mükelleflerden davaları lehlerine sonuçlananlar dışında 2009 yılında yatırım indiriminden yararlanan mükellefler cezalı tarhiyata muhatap olabileceklerdir.

2010 hesap döneminin birinci ve ikinci geçici vergilendirme döneminde mükellefler % 25’lik sınırlama olmaksızın yatırım indiriminden

den faydalanabilecekler ancak indirimden sonra kurumlar vergisi matrahı kalması halinde de geçici vergi oranı % 30 olarak uygulanacaktır.

Üçüncü geçici vergilendirme döneminde ise yukarıda belirtildiği şekilde % 25’lik sınırlama esas alınarak tespit edilen tutar indirimde konu edilebilecek ve indirim sonrası kalan bir matraha % 20 geçici vergi oranı uygulanacaktır. Takip eden geçici vergi dönemlerinde de uygulama bu şekilde olacaktır.

Üçüncü geçici vergilendirme dönemi Ocak-Eylül dönemini dolayısıyla birinci ve ikinci geçici vergilendirme dönemini de kapsadığından, mükelleflerin birinci ve ikinci geçici vergilendirme dönemleri için herhangi bir düzeltme beyannamesi vermesi gerekmemektedir.

Zira, üçüncü vergilendirme döneminde yapılacak uygulama ile bu dönemde yeni sisteme geçilmiş ve düzeltme işlemi kendiliğinden gerçekleşmiş olacaktır.

3.1.6. Özel Hesap Dönemine Tabi Mükelleflerde Yatırım İndirimi İstisnası

Vergi Usul Kanununun (VUK) “**Hesap dönemi**” başlıklı 174 üncü maddesinde, hesap döneminin normal olarak takvim yılı olduğu; takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı tarafından 12’şer aylık özel hesap dönemleri belli edebileceği; bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançlarının, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Yatırım indirimi istisnası konusunda düzenlemeler yapan 6009 sayılı Kanunun maddelerinin yürürlük tarihlerini düzenleyen 62 nci mad-

desinin (ç) bendinde “**5 inci maddesi 2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde**” hükmüne yer verilerek suretiyle, yatırım indirimine ilişkin maddenin bu Kanunun Resmi Gazete’de yayımlandığı tarihten itibaren yürürlüğe gireceği ifade edilmiştir. Dolayısıyla 2009 yılı kazançlarına bu istisnanın uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Özel hesap dönemine tabi mükelleflerde 2008 yılında başlayıp 2009 yılında sona eren hesap dönemlerinin kazançları 2009 yılının kazancı sayıldığından, 5479 sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonrası, bu kazançlarının 2008 yılında elde edilen kısımları için yatırım indiriminden yararlanamamışlardır.

Ancak, anılan mükellefler, 2009 yılında başlayıp 2010 yılında sona eren özel hesap dönemlerinin kazançları 2010 yılı takvim yılının kazancı sayıldığından, bu dönemle sınırlı olmak üzere 2009 yılına isabet eden kazançları için de yatırım indiriminden yararlanabileceklerdir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için 2009 yılında olumsuz sonuç doğuran bu durum 2010 yılında bu mükelleflerin lehine olmuştur.

Örnek: 2004 yılındaki talebi üzerine, Maliye Bakanlığınca kendisine 01 Haziran – 30 Mayıs özel hesap dönemi tayin edilen (DTR) A.Ş., 01 Temmuz 2008 – 30 Haziran 2009 hesap dönemi kazancı VUK’un 174 üncü maddesi uyarınca 2009 takvim yılının kazancı olarak kabul edildiğinden, bu dönemde yatırım indiriminden yararlanamamıştır.

(DTR) A.Ş.’nin, 01 Temmuz 2009 – 30 Haziran 2010 hesap döneminde, önceki dönemlerden devreden ve kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanamadığı yatırım indirimi tutarları bulunduğu gibi 01.01.2006 tarihinden önce başlamış yatırımlarıyla iktisadi ve teknik açıdan bütünlük arz eden yatırımlarına da devam etmiştir.

Bu dönemde “ilgili kazanç” tutarı 2.000.000 TL olan (DTR) A.Ş.’nin toplam yatırım indirimi tutarı 600.000 TL’dir. 6 aylık kısmı 2009 yılı içinde bulunsa da 30 Haziran 2010 tarihinde sona eren hesap döneminin kazancı 2010 takvim yılı kazancı sayılacağından $(2.000.000 \times \% 25 =)$ 500.000 TL’lik yatırım indirimi tutarını kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alabilecektir.

3.1.7. Yatırım İndirimi İle İlgili Getirilen Düzenlemenin Genel Değerlendirmesi

6009 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle yatırım indirimi istinası Anayasa Mahkemesinin iptal kararı doğrultusunda yeniden düzenlenmiş olup, yatırım indiriminden yararlanan mükellefler için uygulanan % 30 kurumlar vergisi oranı % 20’ye indirilmiş ve bir dönemde yararlanılabilecek yatırım indiriminde üst sınır yatırım indirimi hariç tüm istisna ve indirimler ile geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra kalan kazancın % 25’i olarak belirlenmiştir.

Yapılan bu düzenleme ile yatırım indiriminden yararlanan mükelleflere uygulanan % 30 oranının % 20 olarak düzenlenmesi bu istisnadan yararlanmak isteyen tüm mükellefler için olumlu bir gelişme olmuştur. Bir yıl içinde yatırım indiriminden yararlanmanın “ilgili kazancın” % 25’i ile sınırlanması ise kimi mükellefler için bir avantajken kimi mükellefler açısından dezavantaj haline gelmiştir.

% 25’lik bu sınırlama ilk bakışta hak kaybı gibi görülebilmektedir. Zira, bir mükellef aynı yıl içinde daha büyük meblağda yatırım indirimden yararlanabilecekken; 6009 sayılı Kanunla birlikte azami sınır yıllık kazancın % 25’i olmaktadır. Ancak, yatırım indirimi müessesinde yer alan kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan tutarların yeniden değerlendirme/ÜFE oranında artırılarak sonraki yıla

devredildiği göz önüne alındığında bu kayıp ilerleyen yıllarda da olsa telafi edilebilecektir.

Sonuç itibariyle, yatırım indirimi stoku çok büyük tutarlara ulaşmış mükellef için kısa dönemde kayıplara yol açan bu düzenleme, endeksleme uygulaması ile uzun dönemde bu kayıpları telafi edebilecektir. Öte yandan, yatırım indirimi tutarları kurum kazancına oranla düşük miktarlarda olan mükellefler için bir kayıp söz konusu olmayacağı gibi yapılan düzenleme ödenecek kurumlar vergisinin azalması sonucunu doğuracaktır.

3.2. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Muafiyetler” Başlıklı 4 üncü Maddesinin Birinci Fıkrasının (b) Bendine Yapılan Ekleme

Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) muafiyetleri düzenleyen 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan;

“Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar.”

hükmünün sonuna;

“(Bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları mal ve hizmet satışları bu muafiyeti ortadan kaldırmaz.)”

ifadesi eklenmiştir.

3.2.1. Madde Değişikliğinin Gerekçesi

Madde ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında sağlık hizmeti sunan kurum ve kuruluşların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları mal ve hizmet satışlarının bu kurumların muafiyetini kaldırmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu düzenlemenin amacı, kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı sağlık kuruluşlarının ihtiyaç fazlası mallarının birbirleri arasında devri ve mevcut kapasiteleri çerçevesinde arz edilebilecek hizmetlerinden birbirlerini yararlandırmaları suretiyle kamu kaynaklarının kullanımında etkinliği ve verimliliği artırmaktır.

3.2.2. Bu Düzenlemeyle Sağlık Hizmeti Veren Kamu Kurum ve Kuruluşlarına Bağlı Sağlık Kuruluşlarındaki Sistem Değişikliği

Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar KVK'nın 4/1-b maddesi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır.

Bu maddenin sonuna getirilen “Bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları mal ve hizmet satışları bu muafiyeti ortadan kaldırmaz” parantez içi hükmü ile muafiyetin derinliği artırılmıştır.

Buna itibarla, yeni getirilen düzenlemeye göre ilgili kuruluşun söz konusu muafiyetten yararlanılabilmesi için;

- Sadece kamu idare ve kuruluşlarının sağlık hizmeti sunan hastaneleri şeklinde faaliyette bulunulması,
- Yapılacak teslimlerin teşhis ve tedaviye yönelik olması ve
- Bu kuruluşların yalnızca birbirlerine mal ve hizmet satışı yapmaları şarttır.

Bu maddede yer alan düzenleme kamu idare ve kuruluşlarına bağlı hastanelerin vergiye tabi olmadan faaliyet göstermesini sağlamaktadır. Kanununun 1 inci maddesine göre ise, Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur.

Bu düzenlemeden önce Sağlık Bakanlığına bağlı bir hastane, KVK'nın 4/1-b maddesine göre vergiden muaf olmakla birlikte, elinde bulunan ihtiyaç fazlası malları başka bir devlet hastanesine satması durumunda, iktisadi kamu kuruluşu şeklinde mükellefiyet tesis ettirecek ve kurumlar vergisi ödeyecekti. Bu parantez içi hükümle birlikte ise, elinde bulunan ihtiyaç fazlası tıbbi malzemeleri, alet ve edevatları yine maddede sayılan sağlık kuruluşlarına satabilecek; bunlara hizmet teslimleri gerçekleştirebilecek ve bu satışlar dolayısıyla muafiyetinin bozulmasına gerek kalmayacaktır.

Bu düzenlemeye paralel bir hüküm de Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununa eklenmiştir. KDV Kanununun 17/2-a maddesinin sonundaki **“teslim ve hizmetleri,”** ibaresi **“teslim ve hizmetleri ile bu kuruluşların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler,”** şeklinde değiştirilmiş ve iki Kanun arasında uyum sağlanmıştır.

Bunun yanında, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 56 ncı maddesinde, üniversitelerin ve yüksek teknoloji enstitülerinin genel bütçeye dâhil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanacağı; ek 7 nci maddesinde de vakıflarca kurulacak yüksek öğretim kurumlarının 56 ncı maddede yer alan mali kolaylıklardan, muafiyet ve istisnalardan aynen istifade edecekleri hükmü yer almaktadır.

Bu çerçevede, vakıf üniversitelerinin bünyelerinde yer alan ve ücret karşılığında sağlık hizmeti veren sağlık kurumları, iktisadi işletme niteliğinde olmakla birlikte, vakıflara ait üniversiteler Yükseköğretim Kanununun 56 ncı maddesi uyarınca genel bütçeye dâhil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan muafiyet, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlandığından, vakıf üniversiteleri bünyesinde faaliyet gösteren sağlık kurumları da kurumlar vergisinden muaf olacak ve yeni düzenlemeden yararlanacaktır.

3.2.3. Söz Konusu İstisnanın Örnekler Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Örnek 1: Gazi Devlet Hastanesi kurumlar vergisinden muaf olarak sağlık hizmetleri vermektedir. Hastanenin elinde ihtiyaç fazlası olan ve belli bir süre sonra son kullanma tarihi dolacak olan serum ve benzeri tıbbi malzemeleri ile çeşitli ilaçlar bulunmaktadır. Öte yandan, yine vergiden muaf olarak faaliyetini sürdüren Hacettepe Devlet Hastanesinde ise söz konusu ilaç ve malzemelere ihtiyaç duyulmaktadır. Gazi Devlet Hastanesi elindeki ilaç ve malzemeleri 50.000 TL karşılığında Hacettepe Devlet Hastanesine satmıştır.

Maddeye eklenen parantez içi hükmüne göre, Gazi Hastanesinin elindeki malzeme ve ilaçları Hacettepe Hastanesine satışı dolayısıyla iktisadi kamu kurumu şeklinde mükellefiyet tesis edilmesine ge-

rek kalmayacak ve Gazi Hastanesi **kurumlar vergisi ödemeyecektir.**

Ayrıca, KDV Kanunda yapılan değişiklik çerçevesinde, yine bu satış dolayısıyla KDV hesaplanmayacaktır.

Örnek 2: Yenimahalle Devlet Hastanesi yeni kurulmuş olması dolayısıyla dahiliye bölümünde cerrahi operasyon yapacak hekim ihtiyacı duymaktadır. Diğer taraftan, Numune Hastanesi kadrolarında söz konusu operasyonları yapacak olan ve hastane kapasitesinin üzerinde hekim bulunmaktadır. Yenimahalle Devlet Hastanesi, cerrahi operasyonlar için Numune Hastanesinden hekimleri vasıtasıyla ameliyat hizmeti almış ve bunun karşılığında da 25.000 TL ödemiştir.

Yeni düzenleme ile söz konusu hizmet satışı dolayısıyla Numune hastanesine mükellefiyet tesis edilmeyecek ve vergi hesaplanmayacaktır. Ayrıca, bu tutar üzerinden KDV hesaplanması da söz konusu değildir.

Örnek 3: Aynı şekilde Numune Hastanesinin hekimleri vasıtasıyla özel bir hastane olan (X) sağlık kuruluşuna bu hizmeti vermesi ve karşılığında 25.000 TL alması durumunda, Numune Hastanesine iktisadi kamu kuruluşu şeklinde mükellefiyet tesis edilecek ve 25.000 TL üzerinden % 8 (2.000 TL) KDV hesaplanacaktır.

Örnek 4: Gazi Devlet Hastanesi uhdesinde bulunan tomografi cihazını ihtiyaç fazlası olması nedeniyle Hakkâri Devlet Hastanesine 2.000 TL bedelle satmıştır. Bu satış nedeniyle Gazi Devlet Hastanesine bağlı bir iktisadi işletmeden söz edilemeyecek ve satış dolayısıyla KDV’de hesaplanmayacaktır. Öte yandan, Gazi Devlet Hastanesinin binek otolarını başka bir hastaneye satması durumunda ise

muafiyetten yararlanılması mümkün olmayacak, ayrıca belirlenen bedel üzerinden de KDV hesaplanacaktır.

Öte yandan, yukarıda belirtilen satış işlemlerinin iktisadi işletme oluşturmayacak şekilde arızı olarak yapılması halinde ise ne Kanun değişikliği öncesinde ne de sonrasında örneklerde yer alan hastanelerin muafiyeti bozulmayacaktır.

3.3. Kurumlar Vergisi Kanununun “Muafiyetler” Başlıklı 4 üncü Maddesinin Birinci Fıkrasının (I) Bendinde Yapılan Değişiklik

Kurumlar Vergisi Kanununun muafiyetleri düzenleyen 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (I) bendinde yer alan;

“Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar.”

hükmü, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler dışındaki büyük şirketleri de kapsamayı amacıyla aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

“I) Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın, kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar.”

3.3.1. Madde Değişikliğinin Gerekçesi

Madde değişikliği ile sadece küçük ve orta ölçekli işletmelere (KOBİ) kredi sağlayan kredi garanti kurumlarına sağlanmış olan muafiyetin yeniden düzenlenmesi suretiyle kredi garanti desteği ihtiyacı bulunan ve küçük ve orta büyüklükteki işletmelerden daha büyük ölçekli işletmelere de kredi garantisi sağlanmasının teşvik edilmesi; bu suretle ekonomik etkinliğin artırılması amaçlanmaktadır.

3.3.2. Kredi Garanti Kurumlarının Genişletilen Muafiyeti

Muafiyetin kapsamının genişletilmesi, uygulama özelliklerinde bir farklılık yaratmamaktadır. Bundan önce, sadece KOBİ'lere kredi teminatı sağlayan kurumlar söz konusu muafiyetten yararlanabiliyor-ken, KOBİ ifadesinin maddeden çıkarılmasıyla büyük ölçekli firma ve işletmelere teminat desteği veren kurumlar da kapsama alınmıştır.

Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır.

Ayrıca muafiyetten yararlanacak kurumun, kuruluş sözleşmelerinde işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulduğu ve faaliyetlerini bu çerçevede sürdürecekleri, ortaklara kâr payı dağıtmayacakları açıkça yazılı olacaktır.

Söz konusu kurumun statüsü, muafiyetten yararlanma açısından

önem arz etmemektedir. Bu kurumun, Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde yazılı kurumlar arasında yer alması yeterlidir.

Yukarıda açıklanan şekilde kurulan bu kurumların, anılan muafiyetten yararlanabilmeleri için;

- Kurumun, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile yabancı devletler veya uluslararası finans kuruluşları arasında imzalanan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde faaliyette bulunmak üzere kurulmuş olması,
- Kurumun elde ettiği kazançların kanuni yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sonra kalan tutarının tamamının teminat sorumluluk fonuna eklenmesi,
- Teminat sorumluluk fonunun ortaklara dağıtılmaması, sadece işletmelere kredi temininde teminat sağlamak için kullanılması,
- Teminat sorumluluk fonunun işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlarda değerlendirilmesi şarttır.

Örneğin; IMF ile Türkiye Cumhuriyeti arasında imzalanan mali ve teknik işbirliği anlaşması çerçevesinde kurulan ve ana sözleşmesine işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulduğu ve faaliyetlerini bu çerçevede sürdürecekleri, ortaklara kâr payı dağıtmayacakları yazılı olan bir kurumun elde ettiği kârlar kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır.

Bu kurumun elde ettiği gelirleri teminat sorumluluk fonuna eklemesi, ortaklarına dağıtmaması ve sadece işletmelere kredi temininde teminat sağlamak için kullanılması şarttır. Ayrıca teminat sorumluluk fonu sadece işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlarda değerlendirilebilecektir.

3.4. Kurumlar Vergisi Kanununun “İstisnalar” Başlıklı 5 inci Maddesinin Birinci Fıkrasının (i) Bendine Yapılan Ekleme

Kurumlar Vergisi Kanununun istisnaları düzenleyen 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yer alan;

“Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile aşağıda belirtilen kooperatiflerin ortakları için;

1) Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevî gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine,

2) Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,

3) Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere, göre hesapladıkları risturnlar.

Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.

Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.”

hükmünün sonuna;

“Bu bent hükümleri, 29/6/2004 tarihli ve 5200 sayılı Tarımsal

Üretici Birlikleri Kanununa göre kurulan Birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler hakkında da uygulanır.”

ifadesi eklenmiştir.

3.4.1. Madde Değişikliğinin Gerekçesi

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesi uyarınca Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelere ilişkin olarak uygulanan risturn istisnasının, 5200 sayılı Kanun uyarınca kurulan Birliklerin üyeleri ile yaptıkları işlemlere de uygulanması amaçlanmaktadır.

3.4.2. Değişikliğin Tarımsal Üretici Birlikleri Açısından Değerlendirilmesi

Risturn, kooperatiflerin ortakları ile yaptığı işlemlerden doğan kazançlarının ortaklara dağıtılmasıdır ve bu kanun değişikliği ile beraber **kooperatifler ve tarımsal üretici birliklerinin** maddede yer alan şartlara haiz kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Kooperatiflerin ve tarımsal üretici birliklerinin ortaklarının **yönetim gideri karşılığı olarak** ödedikleri tutarlardan harcanmayarak iade edilen kısımlar istisnadan yararlanır.

Ayrıca, aşağıda belirtilen kooperatiflerin ortakları için;

- 1) *Tüketim* kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevî gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine,
- 2) *Üretim* kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,
- 3) *Kredi* kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere

göre hesapladıkları risturnlar KV'den istisnadır. Tarımsal üretici birlikleri de bu sıralamanın 4. unsuru niteliğinde maddeye dâhil edilmiştir.

Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir. Risturn istisnasından faydalanılması için;

- Risturna tabi kazancın, ortaklarla yapılan işlemlerden kaynaklanması
- Ortaklarla yapılan faaliyetler sonucu doğan kazancın, *kooperatif veya Birlik esas faaliyet konusuyla* ilgili olması gerekmektedir.

Örneğin, Tarımsal Üretici Birliğinin gayrimenkul alım satımı işlemi dolayısıyla oluşacak kazancı, alım ve satım ortaklarla yapılırsa dahi risturn istisnasından yararlanamayacaktır.

Yapılan değişiklikle birlikte özetle, sadece kooperatiflere özgü olarak uygulanan istisna hükmünün uygulama alanı tarımsal üretici birliklerini de içine alacak şekilde genişletilmiştir.

Öte yandan, yeni düzenlemenin ne şekilde uygulanacağı ve kurumlar vergisi beyannamesinin ne şekilde verileceği gibi konularda Gelir İdaresi Başkanlığının tebliğ, sirküler ve özelge bazındaki yönlendirmeleri takip edilmelidir.

4. 3065 SAYILI KATMA DEĞER VERGİSİ (KDV) KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

4.1. KDV Kanununun “Sosyal ve Askerî Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar” Başlıklı 17 inci Maddesinin 2 inci Fıkrasının (a) Bendinde Yapılan Değişiklik

6009 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle 3065 sayılı KDV Kanununun 17/2-a maddesinin sonundaki “**teslim ve hizmetleri,**” ibaresi “**teslim ve hizmetleri ile bu kuruluşların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler,**” şeklinde değiştirilmiş olup, maddenin yeni hali aşağıdaki gibidir:

“a) Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri ile bu kuruluşların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler,”

4.1.1. Madde Değişikliğinin Gerekçesi

Bu düzenlemenin amacı, kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı sağlık kuruluşlarının ihtiyaç fazlası mallarının birbirleri arasında devri ve mevcut kapasiteleri dâhilinde arz edilebilecek hizmetlerden birbirlerini yararlandırmaları suretiyle kamu kaynaklarının kullanımında etkinliği ve verimliliği artırmaktır.

Sağlık hizmeti sunan kamu idare ve kuruluşları teşhis ve tedavi

amacıyla piyasadan tıbbi cihaz, sarf malzemesi, ilaç temin etmektedir. Bu idare ve kuruluşların ihtiyacından fazla temin edilen söz konusu mallar birbirlerine bedelli veya bedelsiz teslim edilebilmektedir.

KDV Kanununun 17/1 maddesinde sayılan kuruluşların bu malları birbirlerine bedelsiz teslimi aynı Kanunun 17/2-b maddesi kapsamında KDV'den istisnadır. Ancak, söz konusu kuruluşların bu malları birbirlerine bedel karşılığı teslimi Kanunun 1/3-g maddesine göre KDV'ye tabidir.

Bu hüküm gereği Sağlık Bakanlığına bağlı hastanelerin döner sermaye işletmelerinin ihtiyaç fazlası ilaç, tıbbi malzeme, demirbaş gibi ürünleri birbirlerine bedeli karşılığında teslimlerinde KDV uygulanmaktadır.

Bu itibarla, Kanunun 17/2-a maddesinde yapılan bu düzenleme ile Kanunun 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine bedeli karşılığında yapacakları teslim ve hizmetler de KDV'den istisna edilmektedir.

4.1.2. İstisnanın Kapsamı Nedir?

İstisna, Kanunun 17/1 inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların birbirlerine teşhis ve tedaviye yönelik olarak bedeli karşılığında teslimlerini kapsamaktadır. Bedeli karşılığında yapılan ve teşhis ve tedaviye yönelik olmayan teslimler için KDV hesaplanmaya devam edilecektir.

Örnek: Antalya Atatürk Devlet Hastanesine bağlı döner sermaye işletmesi, Antalya Tıp Fakültesi Hastanesine bağlı döner sermaye işletmesine 25.000 TL bedelinde bir binek otomobil satmıştır. Buna göre, döner sermaye işletmelerinin birbirine otomobil, bilgisayar ve

benzeri malları teslimi teşhis ve tedaviye yönelik olmadığından söz konusu satış işlemi KDV'ye tabi tutulacak ve bu durumda binek otomobilin bedeli üzerinden 250 TL KDV hesaplanacaktır. Buna karşın, Antalya Atatürk Devlet Hastanesi bağlı döner sermaye işletmesi, Antalya Tıp Fakültesi Hastanesine bağlı döner sermaye işletmesine röntgen cihazı satar ise getirilen yeni düzenleme sonucu bu işlemde KDV uygulanmayacaktır.

Kanunun 17/1 inci maddesindeki kurum ve kuruluşların teşhis ve tedaviye yönelik olsa bile, Kanunun 17/1 inci maddesi dışındakilere bu kapsamdaki teslim ve hizmetlerinde genel hükümlere göre KDV uygulanacaktır.

Örnek: Numune Hastanesi döner sermaye işletmesinin A firmasından temin ettiği ilaçların bir kısmını ihtiyaç fazlası olması nedeniyle B firmasına satması halinde, bu işlem karşılığında bedel alınıp alınmadığına bakılmaksızın genel hükümlere göre KDV hesaplanacaktır.

4.1.3. Kamuya Yararlı Dernekler ve Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Sağlanan Vakıfların Durumu

İstisna kapsamına Kanunun 17/1 inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlar girmektedir. Bu kuruluşlar arasında yer alan kamuya yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti sağlanan vakıf hastanelerinin madde hükmü kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde de istisna uygulanacaktır.

Örnek: Türkiye Kızılay Derneğine ait hastane, piyasadan KDV ödeyerek satın aldığı ilaçlardan ihtiyaç fazlası olan kısmı Ankara Numune Hastanesine bağlı döner sermaye işletmesine bedeli karşılığında satmıştır. Türkiye Kızılay Derneğine ait hastanenin bu ilaç tesliminde KDV hesaplanmayacaktır.

4.1.4. Getirilen İstisnanın Uygulaması

6009 sayılı Kanununun 28 inci maddesiyle getirilen istisna hükmü kısmi istisna mahiyetindedir. KDV Kanununun 30/a maddesine göre vergiden istisna edilen işlemler nedeniyle yüklenilen KDV indirim konusu yapılamamakta, daha önce indirim konusu yapılmış olması halinde indirim hesaplarından çıkarılarak gelir veya kurumlar vergisinin tespitinde gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmaktadır.

Kanununun 17/1 maddesi kapsamında yer alan kurum ve kuruluşlardan KDV mükellefiyeti bulunanların, 6009 sayılı Kanununun 28 inci maddesiyle getirilen istisna hükmü kapsamındaki teslim ve hizmetleri nedeniyle yükledikleri vergileri indirim konusu yapmaları mümkün değildir.

5. 6802 SAYILI GİDER VERGİLERİ KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

5.1. 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununun 28 inci Maddesinin 3 üncü Fıkrasında Yapılan Değişiklikler

6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununun 28/3 maddesinde yer alan;

“2279 sayılı Kanuna göre ikraz işleriyle uğraşanlarla ikinci fıkrada belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birini devamlı olarak yapanlar bu Kanunun uygulanmasında banker sayılırlar. Bir şahsın münhasıran altın alım ve satımı ile uğraşması banker sayılmasını gerektirmez.”

hükmü 6009 sayılı Kanununun 1 inci maddesiyle aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

“90 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre ikraz işleriyle uğ-

raşanlarla ikinci fıkrada belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birini esas iştiğal konusu olarak yapanlar bu Kanunun uygulanmasında banker sayılırlar. Bir şahsın münhasıran altın alım ve satımı ile uğraşması banker sayılmasını gerektirmez.”

5.1.1. Madde Değişikliğinin Gerekeçesi

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 28/3 maddesinde yapılan düzenlemeyle, fıkrada yer alan “**2279 sayılı Kanuna**” ibaresi “**90 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye**” şeklinde değiştirilmektedir. Diğer taraftan, anılan maddenin ikinci fıkrasında belirtilen işlemlerin devamlılık arz edecek şekilde yapılmasından ne anlaşılması gerektiği hususundaki muğlâklık, uygulamada sorunlara neden olmakta ve gerçekte bankerlikle ilgisi olmayan kişiler banker olarak nitelendirilebilmektedir. Yapılan düzenlemeyle, banker sayılmak için aranan devamlılık şartı, söz konusu işlemleri esas iştiğal konusu olarak yapanlar şeklinde değiştirilmektedir.

Esasen bu değişiklikte, anılan maddenin ikinci fıkrasında belirtilen işlemleri esas faaliyet konusu olarak fiilen yürütenlerin banker sayılarak banka ve sigorta muameleleri vergisinin (BSMV) mükellefi olmaları amaçlanmaktadır. Ödünç para verme işlemi esas iştiğal konusu olarak yapmayan, diğer bir deyişle esas faaliyet konusu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen işlemler ile borç para verme işlemi olmayanların, ticari icaplar gereği yaptıkları borç para verme işlemleri BSMV kapsamı dışına çıkarılmakta, bu işlemlerin finansman hizmeti kapsamında değerlendirilerek katma değer vergisine (KDV) tabi tutulması sağlanmaktadır.

5.1.2. Bu Düzenlemeyle BSMV Uygulamasında Nasıl Bir Değişiklik Olmaktadır?

6802 sayılı Kanununun 28 inci maddesinde yapılan değişiklikle, 2279 sayılı  d n Para Verme İşleri Kanununun yürürlükten kalkması nedeniyle gerekli güncelleme yapılmaktadır. Ayrıca, 6802 sayılı Kanununun 28/3 maddesinde yer alan banker tanımında değişiklik yapılmaktadır. Buna göre, anılan maddede yer alan **“devamlı olarak yapanlar”** ifadesi **“esas iştiğal konusu olarak yapanlar”** şeklinde değiştirilmektedir.

Bilindiği gibi, BSMV'nin mükellefi banka ve bankerler ile sigorta şirketleridir. Değişiklik  ncesi düzenlemeye göre, banker sayılmak için anılan maddede belirtilen bir işlemin yapılması, bu işlem dolayısıyla lehe para alınması ve bu işlemlerin devamlı olarak yapılması yeterlidir.

Bu düzenleme, ödünç para verme işleriyle uğraşan tüzel kişiler dışında kalan ve 6802 sayılı Kanununun 28 inci maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarına göre banker kapsamında vergilendirilen diğer mükelleflerin durumunu etkilememektedir.

90 sayılı  d n Para Verme İşleri Hakkında Kanun H kmiinde Kararnameye göre, ikraz işleriyle uğraşanlar banker kapsamında BSMV mükellefidirler. **Bu Kararname uyarınca ikrazatçılar: devamlı ve mutad meslek halinde, faiz veya her ne ad altında olursa olsun bir ivaz karşılığı veya ipotek almak suretiyle, ödünç para verme işleriyle uğraşan veya ödünç para verme işlerine aracılık eden ve kendilerine faaliyet izni verilen gerçek kişilerdir.**  d n para verme işlerini yetki belgesi olmaksızın yapan gerçek kişiler (tefeciler) de banker kapsamında BSMV mükellefidirler.

Esas iştigal konusu banka muamele ve hizmetleri olmayan ve bu işleri fiilen yürütmeyen tüzel kişilerin bu işlemleri devamlı olarak yapmaları nedeniyle banker sayılmalarını önlemek amacıyla anılan maddeye söz konusu hizmetleri esas iştigal konusu olarak belirlemiş olan ve fiilen yürüten tüzel kişiler tarafından bu işlerin yapılması şartı getirilmektedir.

Böylece, ödünç para verme işlerini esas iştigal konusu olarak belirlemeyen veya fiilen de esas iştigal konusu ödünç para verme işi olmayan tüzel kişiler banker kapsamından çıkarılmaktadır.

5.1.3. “Esas İştigal Konusu” Nedir? Bu Düzenlemede Yer Alan “Esas İştigal Konusu Olarak Yapanlar” İfadesi Ne Anlama Gelmektedir?

Türk Ticaret Kanununun 279 uncu maddesinde anonim şirketlerin, 506 ncı maddesinde limited şirketlerin esas sözleşmelerinde açıkça yazması gereken hususlar içinde, şirketin amaç ve konusunu teşkil eden faaliyetlerin nev’i ve mahiyetleri de sayılmaktadır.

Esas iştigal konusu, işletmelerin ana sözleşmesinde belirttikleri faaliyet konularıdır. Diğer bir ifadeyle, esas iştigal konusu işletmenin ana sözleşmesinde yazılı olan ve işletmenin faaliyet göstereceği iş ve işlemleri belirten sektör bazında belirlenmiş konulardır. Ancak, bir faaliyetin işletmenin ana sözleşmesinde yer alması yeterli olmayıp, **bu faaliyetin fiilen yürütülüp yürütülmediği de** önem arz etmektedir.

Nitekim 180 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin⁷ **“C-TAŞITLARIN GİDERLERİ VE AMORTİSMANLARININ**

⁷ 10.2.1995 tarih ve 22198 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

VERGİ MATRAHINDAN İNDİRİLMESİ” başlıklı bölümünün **“İşletmenin Esas Faaliyet Konusuyla İlgili Olmayan Yat Kotra Tekne Sürat Teknesi Gibi Motorlu Deniz ve Uçak Helikopter Gibi Hava Taşıtlarıyla İlgili Giderleri ile Amortismanlar”** adlı alt bölümünde yer alan örnekte yapılan açıklama da bu yöndedir. Bu örnekte, bir şirketin ana sözleşmesinde turizm faaliyeti sayılmış olsa bile fiilen bu faaliyeti yürütmemesi nedeniyle bu şirkete ait yata ilişkin giderleri ve amortismanları indirim konusu yapamayacağı belirtilmektedir.

Söz konusu örnekte yer verilen uygulamaya esas alınan görüş tüzel kişilerin banker sayılması hususunda da geçerli olacaktır. Tüzel kişilerde bir faaliyetin esas iştiğal konusu olarak değerlendirilebilmesi için işletmenin ana sözleşmesinde bu faaliyetin belirtilmesi ve bu faaliyetin fiilen yürütülmesi gerekmektedir.

Kanun değişikliğinde yer verilen **“esas iştiğal konusu olarak yapanlar”** ifadesinden banka muamele ve hizmetlerini (ödünç para verme işlerini vs.) yapmayı ana sözleşmelerinde esas faaliyet konusu olarak belirlemiş olan ve söz konusu işlemleri fiilen yürüten tüzel kişilerin anlaşılması gerekmektedir. Bu kişiler banker kapsamında BSMV mükellefi olup, yaptıkları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla lehe alınan paralar BSMV’ye tabi bulunmaktadır. Banker olmak için bu şartların getirilmesi ödünç para verme işleri dışında 6802 sayılı Kanununun 28/2 maddesinde belirtilen işlemleri yapan bankerlerin vergi uygulamasını etkilememektedir.

Maddede yapılan bu değişiklikle, ödünç para verme işlemlerinin birden fazla yapılması halinde bu işlemleri yapanların banker sayılması uygulamasına son verilmekte, tüzel kişilerin banker sayılmaları ve ödünç para verme işlemlerinin BSMV’ye tabi tutulabilmesi için şirketlerin ana sözleşmelerinde esas iştiğal konusu olarak ban-

ka muamele ve hizmetlerinin belirlenmiş olması ve fiilen bu işlemlerin yürütülmesi şartı getirilmektedir.

Öte yandan, uygulamada tüzel kişinin ana sözleşmesinde ödünç para verme işlerinin yapılması veya mevcut fonların kullandırılması şeklinde bir belirleme olmamakla birlikte, tüzel kişinin faaliyetlerine bakıldığında söz konusu işlerin tüzel kişinin tüm işlemleri içindeki ağırlığının veya toplam hâsılatındaki payının çok fazla olduğu durumlarla karşılaşılabilen, bu durumlarda ödünç para verme işlerinin tüzel kişinin fiilen esas iştiğal konusu olduğu görülmektedir. Ana sözleşmesinde yazılmasa bile tüzel kişinin ödünç para verme işlerini esas faaliyet konusu olarak yapması halinde, bunların banker kapsamında BSMV mükellefi olması gerektiği tabiidir.

5.1.4. Bu Düzenlemeden Sonra Geçmişteki Tarhiyatlarla İlgili Bir İşlem Yapılır mı?

Bu düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihten sonraki dönemlerde, banka muamele veya hizmetinin (ödünç para verme/fon sağlama hizmeti) yapılması **ana sözleşmesinde sayılan veya bu işi esas faaliyet konusu olacak şekilde fiilen yürüten** tüzel kişilerin yapacağı ödünç para verme işlemleri BSMV'ye, diğer tüzel kişilerin söz konusu işlemleri ise **KDV'ye** tabi olacaktır.

Bu düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemlerde yapılan ödünç para verme işlemlerinde ise ilgili dönemde yürürlükte bulunan mevzuat çerçevesinde vergilendirme yapılabileceği tabiidir.

Buna göre, faiz karşılığı borç para verme işleriyle devamlı olarak uğraşan kişi ve kurumlar banker sayılmakta ve bu işlemler dolayısıyla lehe alınan paralar % 5 oranında BSMV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

5.1.5. Bu Düzenlemenin KDV Uygulamasına Etkisi Nedir?

KDV Kanununun 1/1 maddesinde, ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye’de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’ye tabi bulunduğu, 17/4-e maddesinde ise BSMV kapsamına giren işlemlerin KDV’den istisna olduğu hükmü yer almaktadır.

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 6009 sayılı Kanunla değişmeden önceki 28/3 maddesine göre, faiz karşılığı borç para verilmesi işi ile devamlı olarak uğraşanlar banker sayılmaktaydı. Anılan Kanunda belirtilen borç para verme işleminin devamlı yapılmasından maksat; **aynı takvim yılı içinde birden fazla kişiye ya da birden fazla olmak üzere bir kişiye veya birbirini izleyen yıllarda bir ya da birden çok kişiye** ödünç para verilmesidir. Bir işin devamlı olarak yapılmasına ilişkin bu görüş **Danıştay 7 nci Dairesi-nin** kararlarında, süre gelen içtihat olarak vurgulanmaktaydı.

Bu çerçevede, aynı takvim yılı içinde birden fazla veya birbirini izleyen yıllarda ödünç para vermeleri ilgili kişilerin banker sayılmalarını gerektirdiğinden, bu işlemler dolayısıyla lehe alınan paralar BSMV’ye tabi bulunmakta ve bu işlemler nedeniyle KDV Kanununun 17/4-e maddesine göre KDV hesaplanmamaktaydı.

6802 sayılı Kanunun 28/3 maddesinde yer alan **“devamlı olarak yapanlar”** ibaresi **“esas iştiğal konusu olarak yapanlar”** şeklinde değiştirilmiştir. Böylece, şirketlerin birbirlerine borç verme işlemleri BSMV’nin kapsamı dışına çıkarılmıştır. Dolayısıyla, şirketlerin birbirlerine finansman temini işlemleri karşılığında aldıkları faizler KDV Kanununun 1/1 ve 17/4-e maddeleri gereğince **KDV’ye tabi olacaktır.**

ÖRNEKLER

		6009 sayılı Kanun Öncesi	6009 sayılı Kanun Sonrası
1	(A) A.Ş., aynı zamanda ortağı olan (O) A.Ş.'ye kendi kaynaklarından 60 ay vadeli 600.000 TL borç vermiştir. Bu borçla ilgili (O) A.Ş.'nin her ay 15.000 TL (10.000 TL anapara+5.000 TL faiz ödeme yapması konusunda anlaşma sağlanmıştır.	(A) A.Ş.'nin ortağı (O) A.Ş.'ye sağladığı finansman hizmeti karşılığında aldığı faiz üzerinden $5.000 \times \%18 = 900$ TL KDV hesaplaması ve vergiyi aylık olarak beyan etmesi gerekmektedir. (A) A.Ş. borç verme işlemini devamlı olarak yapmadığından 6009 sayılı Kanun öncesinde ve sonrasında durumu değişmemekte, iki durumda da bu işlem KDV'ye tabi bulunmaktadır.	
2	(X) A.Ş., ortağı olduğu (KO) Ltd. Şti.'ne 6 ay sonra 110.000 TL ödenmek kaydıyla 100.000 TL, yine ortağı olduğu (BO) A.Ş.'ye ise 4 ay sonra 600.000 TL ödenmek kaydıyla 500.000 TL olmak üzere toplam 600.000 TL borç vermiştir.	(X) A.Ş.'nin (KO) Ltd. Şti.'den tahsil ettiği 10.000 TL ile (BO) A.Ş.'den tahsil ettiği 100.000 TL üzerinden % 5 oranında BSMV hesaplaması gerekmektedir.	(X) A.Ş.'nin (KO) Ltd. Şti.'den tahsil ettiği 10.000 TL ile (BO) A.Ş.'den tahsil ettiği 100.000 TL üzerinden % 18 oranında KDV hesaplaması gerekmektedir.
	(Z) A.Ş., yurtdışındaki (Y) şirketinden 15.12.2009 tarihinde 5 yıl vadeli 4.000.000 TL borç almıştır. (Z) A.Ş. bu borç için (Y) şirketine aylık 120.000 TL ödeme yapacaktır.	(Z) A.Ş., (KZ) A.Ş.'ye sağladığı finansman hizmeti nedeniyle Aralık ayında (KZ) A.Ş.'den tahsil ettiği 30.000 TL'nin anapara ödemesi olan 9.000 TL dışındaki 21.000 TL fa-	(Z) A.Ş.'nin (KZ) A.Ş.'ye sağladığı finansman hizmeti nedeniyle (KZ) A.Ş.'den tahsil ettiği anapara ödemeleri dışındaki tutarlar üzerinden % 18 oranında KDV hesapla-

3	<p>(Z) A.Ş. kullandığı bu borcun dörtte biri olan 1.000.000 TL'yi borcu kullandığı Aralık ayında ortağı (KZ) A.Ş.'ye aktarmıştır. (Z) A.Ş., ortağı (KZ) A.Ş.'den, (Y) şirketine ödeyeceği taksitin dörtte biri olan 30.000 TL'yi tahsil edecek ve başka bir komisyon vs. ödemesi tahsil etmeyecektir.</p> <p>(Z) A.Ş. bir ay sonra Ocak 2010'da ortağı (KZ) A.Ş.'ye 500.000 TL daha borç aktarımında bulunmuş, (KZ) A.Ş.'nin (Z) A.Ş.'ye olan aylık ödemesi de 45.000 TL olarak belirlenmiştir.</p>	<p>iz ödemesi üzerinden KDV hesaplayarak beyan edecektir.</p> <p>Ancak, Ocak ayında (KZ) A.Ş.'ye bir kez daha borç kullandırması (birbirini izleyen yıllarda bir ya da birden çok kişiye ödünç para verilmesi) nedeniyle banker sayılması gerektiğinden bu aydan itibaren (KZ) A.Ş.'den tahsil ettiği anapara ödemeleri dışındaki tutarlar üzerinden % 5 oranında BSMV hesaplaması gerekmektedir.</p>	<p>ması gerekmektedir.</p>
---	---	---	----------------------------

5.1.6. Ödünç Para Verme İşlemlerine İlişkin Bu Düzenlemenin Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Örtülü Sermaye Hükmüleriyle Birlikte Değerlendirilmesi

6802 sayılı Kanunda yapılan değişiklikle ödünç para verme işlerinde mükellefiyet şeklinin belirlenmesine açıklık getirilmesi amaçlanmaktadır. Ödünç para verme işlerini esas iştiğal konusu olarak belirlememiş olan veya fiilen bu işleri yürütmeyen tüzel kişilerin ödünç para verme işlemleri, BSMV'nin kapsamı dışına çıkarılarak bu işlemlerin KDV'ye tabi tutulması sağlanmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 12 nci maddesinde yer alan örtülü sermaye düzenlemesinin amacı ise, sermaye niteliğinde olan ve işletmeye borç verilmiş gibi gösterilen tutarlar üzerinden hesaplanan faiz tutarının gider olarak değerlendirilmesini önlemek ve sermayenin kazancı olan kar payının stopaja tabi tutulmadan şirket dışına çıkarılmasını engellemektir.

6802 sayılı Kanundaki düzenleme, ödünç para verme işlerinin tabi olacağı işlem vergisine ilişkin ölçütleri belirlemekte; KVK’da yer alan örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri ise vergi güvenlik müesseseleri olarak ödünç para verme işlemlerinde kurum kazancının belirlenmesine ilişkin hükümleri düzenlemektedir. Ödünç para verme işlemlerinde BSMV ve KDV matrahı faiz veya komisyon tutarıdır. Kurumlar vergisinde matrah ise mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancıdır. Görüleceği üzere, 6802 sayılı Kanunda yapılan değişiklik ile KVK’da yer alan iki müessesenin ortak noktası (örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı) sadece borçlanma işlemlerine ilişkin olmalarıdır.

Bunun yanında, KVK’nın 13 üncü maddesinde düzenlenen “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” hükümleri uyarınca ödünç para verme işlemlerinde emsallere uygunluk ilkesi⁸ çerçevesinde faiz veya komisyon tutarlarının belirlenmesi gerekmektedir. Bu durumda söz konusu işlemin BSMV veya KDV matrahı da değişecektir.

⁸ 5520 sayılı Kurum Vergisi Kanununun “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlıklı 13 üncü maddesi uyarınca **emsallere uygunluk ilkesi**, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder.

5.2. 6802 Sayılı Kanununun 29 uncu Maddesinin 1 inci Fıkrasının (p) Bendinde Yapılan Değişiklik

6009 sayılı Kanununun 2 nci maddesiyle 6802 sayılı Kanununun 29/1-p maddesinde yer alan “**Arbitraj muameleleri**” ibaresi “**Arbitraj muameleleri ile Türkiye’de kurulu borsalarda gerçekleştirilen vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerine ilişkin muameleler**” şeklinde değiştirilmiştir.

5.2.1. Madde Değişikliğinin Gerekçesi

Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsasında (VOB) yapılan işlemlerde vergi matrahının ve mükellefiyet şeklinin belirlenmesi hususunda sıkıntılar yaşanmaktadır. Türkiye’de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında gerçekleştirilen söz konusu işlemlerin BSMV’den istisna edilmesi ile bu piyasada yaşanan sorunların giderilmesi, bu piyasalardaki işlem hacminin artırılması ve bu işlemlerin yurt dışında yapılmasının önlenmesi amaçlanmaktadır.

5.2.2. VOB’da Yapılan İşlemler Nelerdir?

Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası A.Ş.’de borsa üyeleri aracılığıyla vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinin alım satımı yapılmaktadır. VOB’da alım satıma konu olan sözleşme türleri şunlardır:

- Hisse senedi endeks sözleşmeleri,
- Faiz sözleşmeleri,
- Döviz sözleşmeleri ve
- Emtia sözleşmeleri.

Vadeli işlem sözleşmesi, belirli bir vadede, önceden belirlenen fi-

yat, miktar ve nitelikte ekonomik veya finansal gösteregyi, sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve dövizi alma veya satma yükümlülüğü veren bir sözleşmedir.

Opsiyon sözleşmesi ise, opsiyonu alan tarafa belirli bir vadede veya belirli bir vadeye kadar, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte ekonomik veya finansal gösteregyi, sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve dövizi alma veya satma hakkı veren, satan tarafı ise yükümlü kılan bir sözleşmedir.

5.2.3. İstisnanın Kapsamı Nedir?

BSMV mükellefleri (banka, banker ve sigorta şirketi) tarafından Türkiye’de kurulu borsalarda yapılan vadeli işlem (futures) ve opsiyon sözleşmelerinin alım ve satımı ile bunların alım satımına aracılık işlemleri BSMV’ye tabidir.

Bu düzenlemeyle BSMV mükelleflerinin söz konusu işlemleri dolayısıyla lehe aldıkları paralar BSMV’den istisna edilmektedir.

VOB’da BSMV mükellefi (banka ve bankerle sigorta şirketleri) olmayanlar tarafından yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinin alım satımı işlemleri BSMV’nin konusuna girmemektedir.

Ayrıca Türkiye’de kurulu borsalar dışında diğer bir ifadeyle tezgahüstü piyasada sadece BSMV mükellefleri tarafından yapılan vadeli işlemler (forward, swap ve opsiyon işlemleri) BSMV’ye tabi olup, söz konusu istisna düzenlemesi bu işlemleri kapsamamaktadır.

Halihazırda bu istisna kapsamına Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası A.Ş. tarafından yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri dolayısıyla lehe alınan paralar girmektedir. Ancak Sermaye Piyasası Ku-

rulundan yetki almak suretiyle vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri alım satımı yapılacak borsalarda yapılacak söz konusu işlemlerde söz konusu istisnadan yararlanabilecektir.

Mevcut düzenlemeye göre vadeli işlemlerin (forward, futures, swap ve opsiyon sözleşmeleri) kambiyo işlemi niteliğinde olması durumunda;

- Banka, banker ve sigorta şirketleri tarafından vade tarihinde yapılan dövizin döviz ile değişimine dayalı vadeli işlemler, arbitraj işlemi olarak kabul edildiğinden 6802 sayılı Kanununun 29 uncu maddesinin (p) bendi hükmü uyarınca BSMV'den istisnadır.
- Banka, banker ve sigorta şirketleri tarafından vadeli işlemler nedeniyle vade tarihinde yapılan TL karşılığı döviz satışı işlemleri BSMV'ye tabi bulunmaktadır. Ancak, 2008/13459 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, 1.5.2008 tarihinden itibaren döviz satış işlemlerinde BSMV oranı sıfır olarak uygulanmaktadır.

5.2.4. İstisnanın Amacı Nedir?

Türkiye'de kurulu borsalarda yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinde vergi matrahının ve mükellefiyet şeklinin belirlenmesi konularında uygulamada sıkıntılar yaşanmaktadır. Bu istisna düzenlemesi ile Türkiye'de kurulu borsalarda gerçekleştirilen söz konusu işlemlerin BSMV'den istisna edilmesi ile bu piyasada yaşanan sorunların giderilmesi, bu piyasalardaki işlem hacminin artırılması ve bu işlemlerin yurt dışında yapılmasının önlenmesi amaçlanmaktadır.

5.2.5. Arbitraj İşlemleri ile VOB'da Gerçekleşen İşlemlerde KDV Uygulaması

Arbitraj muameleleri ile Türkiye'de kurulu borsalarda gerçekleştirilen vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerine ilişkin muamelelerin BSMV'den istisna olması KDV hesaplanmasını gerektirir mi?

KDV Kanununun 17/4-e maddesinde BSMV kapsamına giren işlemlerin KDV'den istisna olduğu hükmü yer almaktadır.

Bir işlemin KDV'den istisna edilebilmesi için BSMV'nin konusuna girmesi yeterlidir. BSMV'nin konusuna girmekle birlikte BSMV'den istisna edilen işlemlerde de KDV Kanununun 17/4-e maddesi hükmü uygulanacaktır.

Buna göre, arbitraj muameleleri ile Türkiye'de kurulu borsalarda gerçekleştirilen vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerine ilişkin muameleler KDV'den de istisna olacaktır.

6. 488 SAYILI DAMGA VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

6.1. 488 sayılı Kanuna Ekli (2) Sayılı Tablonun “III-İşçiler, çiftçiler ve göçmenlerle ilgili kâğıtlar” Başlıklı Bölümünde Yapılan Değişiklik

6009 sayılı Kanunun 17 inci maddesiyle 488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun “**III-İşçiler, çiftçiler ve göçmenlerle ilgili kâğıtlar**” başlıklı bölümüne aşağıdaki 10 numaralı fıkra eklenmiştir:

“10. Tarımsal destekleme programları kapsamında hibe desteği sağlanması uygun görülen yatırım projelerine ilişkin olarak proje sahipleri ile Tarım ve Köyişleri Bakanlığı arasında düzenlenen kâğıtlar.”

6.1.1. Madde Değişikliğinin Gerekçesi

2006-2010 yıllarını kapsayan dönem içinde Tarım Bakanlığı, **tarımsal projeler** konusunda yatırımcılara ekonomik yatırımlarda % 50, altyapı yatırımlarında % 75 hibe vermektedir. Bu hibe programlarının amacı, işletmesini yeniden yapılandırmak isteyen gerçek ya da tüzel kişilere yeni yatırımlar için destek sağlamak ve mevcut işletmelerinin kapasitesini artırmak isteyen yatırımcıya da destek vermektedir.

Söz konusu projeleri desteklemek amacıyla, 488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı **tablonun “III-İşçiler, çiftçiler ve göçmenlerle ilgili kâğıtlar”** başlıklı kâğıtlar bölümünün sonuna yeni bir fıkra eklenerek, tarımsal destekleme programları kapsamında hibe desteği sağlanması uygun görülen yatırım projelerine ilişkin olarak gerçek ve tüzel kişi proje sahipleri ile Tarım ve Köyişleri Bakanlığı arasında düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir.

Bu hüküm ile tarımsal destekleme programları kapsamında hibe desteği sağlanması uygun görülen yatırım projelerinin uygulamasının kolaylaştırılması ve bu projelerinin yapılması teşvik edilerek tarımın geliştirilmesi amaçlanmıştır.

6.2. 488 Sayılı Damga Vergisi Kanununa Ekli (2) Sayılı Tablonun “IV-Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kâğıtlar” Başlıklı Bölümünde Yapılan Değişiklikler

6.2.1. (30) Numaralı Fıkroda Yapılan Değişiklik

488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun “IV-Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kâğıtlar” başlıklı bölümünün 30 numaralı fıkrasında yer alan:

“30. 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunun 10 uncu maddesi çerçevesinde tüketici finansman şirketlerince kullanılacak tüketici kredilerinin temini ve geri ödenmesi amacıyla düzenlenecek kağıtlar ile bu kağıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç).”

hükmü 6009 sayılı Kanunun 17 inci maddesiyle aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

“30. Finansman şirketlerince kullanılacak kredilerin temini ve geri ödenmesi amacıyla düzenlenecek kağıtlar ile bu kağıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç).”

6.2.1.1 Madde Değişikliğinin Gerekçesi

30.09.1983 tarih ve 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin “Tanımlar” başlıklı 3 maddesinde, devamlı ve mutad iştigal konusu olarak her türlü mal ve hizmet alımını kredilendirmek üzere ödünç para veren tüketici kredi şirketlerinin finansman şirketlerini ifade edeceği hükme bağlanmıştır.

5411 sayılı Bankacılık Kanununun 1 inci, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununun 10,12 ve 32 nci, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 12 ve 13 üncü maddelerine dayanılarak hazırlanan ve 10.10.2006 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan **“Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik”** ile konuya ilişkin usul ve esaslar ayrıntılı olarak belirlenmiştir. Yönetmeliğin **“Tanımlar”** başlıklı 3 üncü maddesinde, malı veya hizmeti satın alarak nihai olarak kullanan veya tüketen gerçek veya tüzel kişinin tüketiciyi ifade ettiği belirtilmektedir.

Diğer taraftan, 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanu-

nun 10 uncu maddesinde tüketici kredisi, tüketicilerin bir mal veya hizmet edinmek amacıyla kredi verenden nakit olarak aldıkları kredi; 3 üncü maddesinde ise tüketici, bir mal veya hizmeti ticari veya mesleki olmayan amaçlarla edinen, kullanan veya yararlanan gerçek ya da tüzel kişi olarak tanımlanmıştır.

Tüketici finansman şirketlerince verilen kredinin 4077 sayılı Kanun kapsamında tüketici kredisi olarak değerlendirilebilmesi için, kredi sözleşmesinin borçlu tarafının bu Kanunda tanımlanan tüketici olması, dolayısıyla kredi alan tarafın (gerçek ya da tüzel kişi) söz konusu kredi ile alacağı malı ticari ya da mesleki amaçlarla edinmesi/kullanmaması gerekmektedir. Dolayısıyla, tüketici finansman şirketlerince verilmekte olan ticari nitelikteki kredilere damga vergisi istisnası uygulanmamaktadır.

Damga Vergisi Kanununda yer alan istisna hükmünün dayanağının 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun olduğu dikkate alındığında, bu Kanunda düzenlenen “tüketici” tanımı kapsamında yer almayan, diğer bir ifadeyle bir mal veya hizmeti **ticari veya mesleki amaçlarla edinen müşterilere** tüketici finansman şirketleri tarafından kullanılan kredilere ilişkin sözleşmeler ve bu sözleşmeler üzerine konulacak şerhler Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun 6009 Sayılı Kanunla değişmeden önceki IV/30 fıkra hükmü kapsamında damga vergisine tabi tutulmakta, tüketici finansman şirketlerince, sadece 4077 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi kapsamında, kullanılacak tüketici kredilerinin temininde ve geri ödenmesinde düzenlenecek kâğıtlardan ve söz konusu kâğıtlar üzerine konulacak şerhlerden damga vergisi aranmamaktaydı.

Gerek değişik mevzuatlarda tüketici tanımında farklılıklar bulunması, gerekse tüketici finansman şirketlerinin tüketicilerin finansman ihtiyacını karşılamak üzere bankalar gibi faaliyette buldukları göz

önünde bulundurulduğunda, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun “**IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar**” başlıklı bölümünün 30 numaralı fıkrasında değişiklik yapılması ihtiyacı hâsıl olmuş, bu kapsamda tüketici ve tüketici kredisi ayırımına bakılmaksızın finansman şirketlerince kullanılacak kredilerin temini ve geri ödenmesi amacıyla düzenlenecek kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhlere (kredilerin kullanımları hariç) damga vergisi istisnası sağlayacak şekilde söz konusu fıkra hükmü yeniden düzenlenmiştir.

Yapılan bu değişiklik sonrasında, 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunun tüketici kredisi tanımına bağlı olmaksızın finansman şirketlerince kullanılacak tüm kredilerin temini ve geri ödenmesi amacıyla düzenlenecek kâğıtlara damga vergisi istisnası uygulanacaktır.

Bu itibarla, söz konusu istisna düzenlemesi ile finansman şirketlerinin ana faaliyet konularının bankaların kredi kullandırmaları ile benzerlik taşıdığı dikkate alındığında, bankalar için Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun “**IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar**” başlıklı bölümün 23 numaralı fıkrasında krediler yönünden sağlanan istisnaya benzer düzenlemenin finansman şirketlerince kullanılan kredilere de sağlanmasının kredi sisteminde rekabet eşitliğinin sağlanmasında önemli katkıları olacaktır.

6.2.2. (33) Numaralı Fıkroda Yapılan Değişiklik

488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun “IV-Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kâğıtlar” başlıklı bölümünün 33 numaralı fıkrasında yer alan:

“33.Ekici ile alıcı arasında düzenlenen tütün alım satımı mukavele-nameleri ile bunlara ilişkin rehin senetleri.”

hükmü 6009 sayılı Kanununun 17 inci maddesiyle aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

“33. Ekici ve alıcı arasında düzenlenen tütün alım satımı mukavelelenameleri ile 5488 sayılı Tarım Kanunu çerçevesinde, üretici ve alıcı arasında düzenlenen tarımsal üretim sözleşmeleri ve bunlara ilişkin rehin senetleri.”

6.2.2.1. Madde Değişikliğinin Gerekçesi

5488 sayılı Tarım Kanununun 3 üncü maddesinde sözleşmeli üretim, üretici ve yetiştiriciler ile diğer gerçek ve tüzel kişilerin karşılıklı menfaat esaslarına dayalı yazılı akitlerle yürütülen tarımsal üretim şekli olarak tanımlanmış, 13 üncü maddesinde de bu konuda düzenleme yapma yetkisi Tarım ve Köyişleri Bakanlığına verilmiştir. Konuya ilişkin olarak yayımlanan **“Sözleşmeli Üretim İle İlgili Usûl Ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin”** 4 üncü maddesinde, tarımsal üretim sözleşmesi, sözleşmeli üretime konu olan ürünün cinsi, miktarı, fiyatı, üretim şekli, teslim tarihi gibi hususları içeren ve bu Yönetmelik esaslarına göre düzenlenen taraflar arasındaki sözleşme olarak tanımlanmış, 5 inci maddesinde ise söz konusu sözleşmelerin hangi esaslara göre kimler arasında ve kaç nüsha düzenleneceği ile diğer hususlara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Tarım Kanununda yer alan söz konusu düzenlemeler çerçevesinde, sözleşmeli tarımı teşvik etmek amacıyla, 5488 sayılı Tarım Kanunu çerçevesinde tarım ürünlerine ilişkin olarak üretici ile alıcı arasında düzenlenen tarımsal üretim sözleşmelerinin damga vergisinden istisna edilmesi sağlanmaktadır.

6.2.2.2. Bu Düzenlemeyle Damga Vergisi Uygulamasında Nasıl Bir Değişiklik Olacaktır?

6009 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun (33) numaralı fıkrası çerçevesinde, ekici ile alıcı arasında düzenlenen tütün alım satım mukavelenameleri ile bunlara ilişkin rehin senetlerine damga vergisi istisnası uygulanırken; diğer tarım ürünlerine ilişkin olarak ekici/üretici ile alıcılar arasında düzenlenen sözleşmeler damga vergisine tabi tutulmaktaydı.

Yapılan düzenleme ile tütün alım satım mukavelenamelerine sağlanan istisnaya ek olarak 5488 sayılı Tarım Kanunu çerçevesinde tarım ürünlerine ilişkin olarak üretici ile alıcı arasında düzenlenen tarımsal üretim sözleşmeleri ve bunlara ilişkin rehin senetlerine damga vergisi istisnası sağlanmıştır. Bu şekilde, ülkemizde sözleşmeli tarımın, dolayısıyla kontrol edilebilir standartlara uygun ürün yetiştirilmesinin teşvik edilmesi amaçlanmıştır.

488 Sayılı Kanunun (2) Sayılı Tablosunda Yapılan Değişikliklere İlişkin Karşılaştırmalı Tablo

Değişiklik öncesi	Değişiklik sonrası
Değişiklik öncesinde herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.	488 Sayılı Kanuna Ekli (2) Sayılı Tablo “III-İşçiler, çiftçiler ve göçmenlerle ilgili kâğıtlar” “10. Tarımsal destekleme programları kapsamında hibe desteği sağlanması uygun görülen yatırım projelerine iliş-

	kin olarak proje sahipleri ile Tarım ve Köyişleri Bakanlığı arasında düzenlenen kâğıtlar.”
488 Sayılı Kanuna Ekli (2) Sayılı Tablo IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar: 30. 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanununun 10 uncu maddesi çerçevesinde tüketici finansman şirketlerince kullanılacak tüketici kredilerinin temini ve geri ödenmesi amacıyla düzenlenecek kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç).	488 Sayılı Kanuna Ekli (2) Sayılı Tablo IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar: 30. Finansman şirketlerince kullanılacak kredilerin temini ve geri ödenmesi amacıyla düzenlenecek kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç).
488 Sayılı Kanuna Ekli (2) Sayılı Tablo IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar: 33. Ekici ile alıcı arasında düzenlenen tütün alım satımı mukavelenameleri ile bunlara ilişkin rehin senetleri.	488 Sayılı Kanuna Ekli (2) Sayılı Tablo IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar: 33. Ekici ve alıcı arasında düzenlenen tütün alım satımı mukavelenameleri ile 5488 sayılı Tarım Kanunu çerçevesinde, üretici ve alıcı arasında düzenlenen tarımsal üretim sözleşmeleri ve bunlara ilişkin rehin senetleri.

7. 492 SAYILI HARÇLAR KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

6009 sayılı Kanunda 492 sayılı Harçlar Kanununa ilişkin olarak “**karar ve ilam harcı**” ile “**keşif harcı/haciz, teslim ve satış harcı**” konularında bazı düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu düzenlemelerin ne anlam ifade ettiğini iki başlık halinde, ayrıntılarıyla aşağıda irdedeceğiz.

7.1. Karar ve İlam Harcına İlişkin Düzenleme

7.1.1. Karar ve İlam Harcı Uygulaması

492 sayılı Harçlar Kanununun 2 nci maddesinde yargı işlemlerinden bu Kanuna bağlı (1) sayılı tarifede yazılı olanlarının yargı harçlarına tabi olacağı belirtilmiş, Kanuna bağlı (1) sayılı tarifede de, maktu başvuru harcı⁹ ile konusu belli bir değerle ilgili bulunan davalarda esas hakkında karar verilmesi halinde hüküm altına alınan anlaşmazlık konusu değer üzerinden **binde 59,4** oranında karar ve ilam harcı alınacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 28 inci maddesinde ise;

“(1) sayılı tarifede yazılı nispi harçlar aşağıdaki zamanlarda ödenir:

a) Karar ve İlam Harcı,

⁹ Sulh mahkemeleri ve icra tetkik mercilerinde 8,00 TL; asliye ve idare mahkemelerinde 17,15 TL; temyiz ve itiraz başvurularında 26,25 TL'dir. Bu tutarlar 2010 yılı için geçerli olup her yıl yeniden tespit edilmektedir.

Karar ve ilam harçlarının dörtte biri peşin, geri kalanı kararın verilmesinden itibaren iki ay içinde ödenir. Karar ve İlam Harcı ödenmedikçe ilgiliye ilam verilmez ...” hükmü yer almaktaydı.¹⁰

Ayrıca Kanununun 37 nci maddesinde, süresinde ödenmeyen harçların ilgili mahkeme ve daireler tarafından sürenin sonundan itibaren **on beş gün içinde** bir yazı ile ilgili vergi dairesine bildirileceği ve vergi dairesince tahsil edileceği belirtilmiştir.

Kanun hükümleri uyarınca, uyuşmazlık yargı yoluna taşındığında (hukuk ve ticaret davalarıyla, idari davalarda ihtilafsız yargı konularında ve icra tetkik mercilerinde) maktu başvuru harcı ile dava konusu değer **binde 59,4’ü** oranında hesaplanan harcın $\frac{1}{4}$ ’ü davayı açan tarafça peşin olarak; geri kalanı ise kararın verilmesinden itibaren kararda hükmedilen tarafça **iki ay içinde** ödenecektir. Bakiye harcın iki ay içinde ödenmemesi durumunda ise harç, ilgili vergi dairesince takip ve tahsil edilecek, karar ve ilam harcı ödenmedikçe ilgiliye ilam verilmemektedir.

Harç, verilen bir hizmet veya yapılan bir işlem karşılığında hizmet alan veya işlemin gerçekleştirilmesini isteyen kişiden tahsil edilen bir kamu geliridir. Harcın konusu ise kişi tarafından talep edilen hizmet veya işlemdir. Bu bağlamda yargı harçlarının da mükellefi, davayı açan veya harca mevzu olan işlemin yapılmasını isteyen kişidir. Ancak, yargılama süreci sonunda davayı açan kişinin haklı çıkması halinde bu yükümlülük yer değiştirmekte ve mahkeme kararı ile harç davada haksız çıkan tarafa yükletilmektedir. Nitekim, **“harcın peşin olarak ödeneceği”** ilkesinin istisnasını oluşturan

¹⁰ Anayasa Mahkemesinin 14.1.2010 gün ve Esas No: 2009/27, Karar No: 2010/9 sayılı kararı ile altı çizili (**Karar ve İlam Harcı ödenmedikçe ilgiliye ilam verilmez.**) hüküm iptal edilmiştir

“nispi karar ve ilam harcının 1/4’ünün peşin olarak; geri kalanının ise kararın verilmesinden sonra ödenmesi” şeklindeki harç uygulamasının nedeni, yargılama sonunda ödenecek harç tutarıyla birlikte, harç yükümlüsünün -tarafaların haklılık durumuna göre- mahkeme kararıyla değişebilmesidir.

492 sayılı Kanununun 28 inci maddesindeki “*Karar ve İlam Harcı ödenmedikçe ilgiliye ilam verilmez.*” hükmü uyarınca, karar ve ilam harcı ödenmediği sürece davanın taraflarına ilam verilmemekteydi. Bu nedenle, (karar ve ilam harcının mükellefi genel olarak davada haksız çıkan taraf olduğu göz önüne alındığında) davada haklı çıkan taraf harç yükümlüsü olmadığı halde, davayı kaybeden tarafın söz konusu harcı ödemesini beklemek zorunda kalmakta ve ilamı alamamaktan dolayı mahkeme kararının yerine getirilmesini sağlayamamaktaydı.

Bu durum, hem mahkeme kararlarının uygulanmasını engellemiş, hem de davayı kazanan taraf açısından mağduriyetlere yol açmıştır. Bu mağduriyetlerden bir kısmının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine (AİHM) taşındığı ve bazı başvurular neticesinde “**mahkemeye erişim hakkının ihlali**” gerekçesiyle ülkemizin AİHM tarafından tazminata mahkûm edildiği görülmüştür.

Nihayet bu durum, somut norm denetimi mekanizması aracılığıyla Anayasa Mahkemesine taşınmış, 492 sayılı Harçlar Kanununun 28 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin “*Karar ve ilam harcı ödenmedikçe ilgiliye ilam verilmez.*” şeklindeki ikinci tümcesi ile aynı Kanununun 32 nci maddesinin “*Yargı işlemlerinden alınacak harçlar ödenmedikçe mütaakip işlemler yapılmaz*” şeklindeki ilk tümcesinin, Anayasamızda güvence altına alınan hukuk devleti ilkesine, eşitlik ilkesine, mülkiyet hakkına ve hak arama hürriyetine aykırı olduğu gerekçesiyle iptali talep edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi, 14.1.2010 gün ve Esas No: 2009/27, Karar No: 2010/9 sayılı kararı¹¹ ile;

-“Anayasa’nın 36. maddesinde ifade edilen hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkı, sadece yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunmada bulunma hakkını değil, yargılama sonunda hakkı olanı elde etmeyi de kapsayan bir haktır. Dava açarken peşin harcı ödeyen ancak nisbi harca tabi davalarda işin niteliği gereği dava sonuna bırakılan bakiye harçtan yasal olarak sorumlu olmadığı mahkeme kararıyla belirlenen davacıya, sorumlusu olmadığı bir harcın tahsili koşuluyla ilamın verilmesi; bireylerin hak arama özgürlüğünü engelleyici nitelik taşımaktadır.” gerekçesi ile 28 inci maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin ikinci tümcesinin iptaline,

-“Harç, devletin yüklenmiş olduğu görevleri yerine getirebilmek için anayasal sınırlar içinde egemenlik yetkisine dayanarak değerlendirildiği çeşitli kaynaklardan elde etmiş olduğu vergi ve resim gibi bir çeşit kamu geliridir. Ayrıca harç, bireylerin özel menfaatlerine ilişkin olarak, kamu hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında bu hizmetlerin maliyetlerine katılmaları amacıyla zor unsuruna dayanılarak alınan mali yükümlülüktür. Bu nedenle, yargılama sürecinde, yasayla harca tabi kılınmış bir hizmetten yararlanmak isteyen ilgili (davalı veya davacı), genel kurallar uyarınca harcını ödeyerek bu hizmetten yararlanabilir. Dava açan veya yargılama sırasında harca tabi bir işlemin yapılmasını isteyen tarafın, harç ödemeden devam eden işlemlerin yapılmasını isteyerek bireysel bir menfaat elde etmesi, harçların konuluş amacına aykırılık oluşturur.

Yargı işlemlerinden alınacak harçlar ödenmedikçe müteakip işlem-

¹¹ 17.3.2010 tarihli ve 27524 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

lerin yapılmayacağını belirten kural, bireylerin özel menfaatleriyle ilgili olarak yargı hizmetinden yararlanmalarını, bu hizmetin karşılığı olan harcın ödenmesi koşuluna bağladığından, hak arama özgürlüğünü sınırlandıran bir nitelik taşımamaktadır.” gerekçesi ile de 32 nci maddenin ilk tümcesine ilişkin iptal talebinin reddine,

karar vermiştir.

Görüldüğü üzere, mahkeme kararıyla kendisine harç yükletilmeyen ve dolayısıyla harcın ödenmesinden sorumlu olmayan tarafa, bakiye harcın tahsili amacıyla ilamın verilmemesi hak arama özgürlüğüne engel teşkil ettiğinden “*Karar ve ilam harcı ödenmedikçe ilgiliye ilam verilmez.*” hükmü iptal edilmiş; bireysel bir çıkar elde etmek üzere harca tabi bir hizmetten yararlanmak isteyen kişilerin yargılama sürecinde kendilerine düşen harçları ödeyerek hizmetten yararlanmalarını temine yönelik “*Yargı işlemlerinden alınacak harçlar ödenmedikçe müteakip işlemler yapılmaz*” hükmünde ise Anayasaya aykırılık görülmemiştir.

Böylelikle, karar ve ilam harcının ödenip ödenmediğine bakılmadan ilgililere ilamın verilebilmesinin yolu açılmıştır. Ancak “*yargı harçları ödenmedikçe müteakip işlemlerin yapılamayacağı*”na ilişkin kanun hükmünün, karar ve ilam harcı açısından da göz önünde bulundurulabilecek olması uygulamada bazı sıkıntılar ortaya çıkaracağından bu konuda açık bir düzenleme ihtiyacı hâsıl olmuş ve konuya ilişkin hususlar 6009 sayılı Kanunda düzenlenmiştir.

7.1.2. 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler

6009 sayılı Kanunun 18inci maddesi ile 492 sayılı Harçlar Kanununun 28 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

“a) Karar ve ilam harcı,

Karar ve ilam harçlarının dörtte biri peşin, geri kalanı kararın verilmesinden itibaren iki ay içinde ödenir. Şu kadar ki, ölüm ve cismani zarar sebebiyle açılan maddi ve manevi tazminat davalarında peşin alınan harcın oranı yirmide bir olarak uygulanır. Bakiye karar ve ilam harcının ödenmemiş olması, hükmün tebliğe çıkarılmasına, takibe konulmasına ve kanun yollarına başvurulmasına engel teşkil etmez.”

Kanununun 28 inci maddesine eklenen (altı çizili) hükümlerle;

- Ölüm ve cismani zarar sebebiyle açılan maddi ve manevi tazminat davalarında peşin alınan karar ve ilam harcı yükü azaltılmış,
- Bakiye karar ve ilam harcının ödenmemiş olmaması nedeniyle ilamın alınmamasından dolayı yaşanan mağduriyetler ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır.

7.1.2.1. Ölüm ve Cismani Zarardan Dolayı Açılan Tazminat Davalarında Karar ve İlam Harcı

Ölüm ve cismani zarar hallerinde ortaya çıkan zararlar ve bunlara yönelik tazminatlara ilişkin hükümler genel olarak 818 sayılı Borçlar Kanununda yer almaktadır. Kanununun 45 inci maddesinde ölüm halinde ortaya çıkan zararlar sonucunda talep edilebilecek maddi tazminat tutarına, 46 ncı maddesinde cismani zarar halinde talep edilebilecek tazminata, 47 nci maddesinde de gerek ölüm, gerekse cismani zarar halinde talep edilebilecek manevi tazminata ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Bununla birlikte, iş kazaları ve meslek hastalıkları da ölüm ve cismani zarara yol açabildiğinden, sosyal güvenlik mevzuatında da konuya ilişkin düzenlemelere yer almaktadır.

Bu hükümler çerçevesinde, herhangi bir kaza veya iş kazası sonucunda ortaya çıkan ölüm neticesinde ölen kişinin yakınları ve cismani zarar sonrasında zarar gören kişi maddi/manevi tazminat talebinde bulunabilmektedir.

Yukarıda da açıklandığı üzere, konusu belli bir değerle ilgili olan davalarda, dava açılma aşamasında maktu başvuru harcına ilave olarak dava konusu değer binde **59,4'ü** oranında hesaplanan karar ve ilam harcının 1/4'ü peşin alınmakta ve geri kalanı yargılama süreci sonuna bırakılmaktaydı. 6009 sayılı Kanunla getirilen düzenleme sonucunda, ölüm ve cismani zarar sebebiyle açılan maddi ve manevi tazminat davalarında ise dava konusu değer üzerinden hesaplanan karar ve harcının 1/20'si peşin alınacak, geri kalan kısım ise yargılama süreci sonuna bırakılacaktır.

Böylelikle, ölüm ve cismani zarar halinde mağdur olan kişinin yargı mercilerine taşıdığı hak arama mücadelesinde kendisinden peşin olarak talep edilen harç tutarı ciddi ölçüde aşağıya çekilmiştir. Zira, ölüm ve cismani zarar nedeniyle mağdur olan davacı, karar ve ilam harcının **1/4'ünü değil, 1/20 sini peşin ödeyerek** dava açabilecektir.

Örnek: Çalıştığı işyerinde maruz kaldığı zehirli gazlar nedeniyle bedensel zarara uğrayan Bay (A), işletme aleyhine 50.000 TL tazminat davası açmaya karar vermiştir.

Harçlar Kanunu uyarınca, uyuşmazlık yargı yoluna taşındığında (hukuk ve ticaret davalarıyla, idari davalarda ihtilafsız yargı konularında ve icra tetkik mercilerinde) maktu başvuru harcı ile dava konusu değer binde **59,4'ü** oranında hesaplanan harcın **1/4'ü** (ölüm ve cismani zarar sebebiyle açılan maddi ve manevi tazminat davalarında ise dava konusu değer üzerinden hesaplanan karar ve harcının **1/20'si**) davayı açan tarafça peşin olarak; geri kalanı ise kararın

verilmesinden itibaren kararda hükmedilen tarafça iki ay içinde ödenecektir.

Bu çerçevede, Bay (A), dava açma aşamasında 17,15 TL maktu başvuru harcı ile 148,50 TL (50.000x0,0594/20) peşin karar ve ilam harcı ödeyecektir. Yargılama süreci sonunda, bakiye karar ve ilam harcının kimden, ne kadar tahsil edileceğine ise mahkeme kararında hükmedilecektir.

Görüldüğü üzere, cismani zarar nedeniyle 50.000 TL'lik tazminat davası açan Bay (A)'nın peşin olarak ödemek zorunda kalacağı harç yükü 165,65 TL olacaktır. Oysa, ölüm ve cismani zarar halinde açılacak tazminat davalarında karar ve ilam harcı uygulamasına ilişkin söz konusu düzenleme yapılmamış olsaydı peşin harç yükü, 17,15 TL maktu başvuru harcı ve 742,50 TL (50.000x0,594/4) peşin karar ve ilam harcı olmak üzere toplam 759,65 TL olacaktır.

7.1.2.2. Karar ve İlam Harcının Ödenmemiş Olması

Yukarıda, “**7.1.1. Karar ve İlam Harcı Uygulaması**” bölümünde, ayrıntılarıyla anlatıldığı üzere, bakiye karar ve ilam harcı ödenmediği sürece taraflar ilamı alamamakta ve bu yüzden kararın gereği yerine getirilememekteydi. Bu durumun nedeni olan ve AİHM nezdinde de dava konusu edilen “Karar ve İlam Harcı ödenmedikçe ilgiliye ilam verilmez.” hükmü, nihayet Anayasa Mahkemesince iptal edilmişti.

Anayasa Mahkemesinin kararı sonrası, bakiye karar ve ilam harcının ödenmesi ile ilamın verilmesi arasındaki bağ ortadan kalkmıştır. İlamın ilgililere verilmesinde harcın ödenmiş olması koşulunu arayan hükmün iptal edilmesi ile karar sonrasında isteyen ilgilinin ilamı alabilmesi önünde bir engel kalmamıştır.

Bununla birlikte, halen 492 sayılı Kanunun 32 nci maddesinde yer alan ve Anayasa Mahkemesince iptal istemi reddedilen “*Yargı işlemlerinden alınacak harçlar ödenmedikçe mütaakip işlemler yapılmaz.*” hükmünün, bakiye harç ödenmedikçe ilama bağlı mütaakip işlemlerin (kanun yollarına başvurma, icra takibine başvurma gibi) yapılmasını engelleme ihtimali ortaya çıkmıştır. Zira, “*Karar ve İlam Harcı ödenmedikçe ilgiliye ilam verilmez.*” hükmünün iptali uyarınca ilgiliye ilamın verileceği ancak “*Yargı işlemlerinden alınacak harçlar ödenmedikçe mütaakip işlemler yapılmaz.*” hükmü çerçevesinde ilamı alan ilgilinin bakiye harç ödenmemiş ise ilama dayalı işlem yapamayacağı yönünde yargı kararları verilebilecektir. Böylesi bir durum ise bakiye harcın ödenip ödenmediğine bakılmaksızın ilamın verilmesini işlevsizleştirecek ve Anayasa Mahkemesi kararının da anlamını ortadan kaldıracabilecekti.

Her ne kadar, “*Yargı işlemlerinden alınacak harçlar ödenmedikçe mütaakip işlemler yapılmaz.*” hükmünün karar öncesinde, yargılama aşamasında ödenmesi gereken harçlara yönelik olduğu; gerek bakiye karar ve ilam harcının, gerekse ilama dayalı işlemlerin (kanun yollarına başvurma, icra takibine başvurma gibi) ise karar sonrasında ortaya çıktığı ve dolayısıyla 492 sayılı Kanunun 32 nci maddesinde yer alan söz konusu hükmün karar ve ilam harcı uygulaması ile ilişkilendirmemesi gerekmekteyse de, bu konuda farklı uygulamalara rastlanma olasılığı bulunmaktaydı.

Örneğin, bakiye karar ve ilam harcı ödenmeksizin ilamı alan ve icra takibi başlatmak isteyen bir kişi, Anayasa Mahkemesi kararı sonrası ilamın verilebileceği ancak Mahkeme tarafından iptal edilmeden “*Yargı işlemlerinden alınacak harçlar ödenmedikçe mütaakip işlemler yapılmaz.*” hükmü gereğince “*bakiye harç ödenmeksizin ilama dayalı icra takibi yapılamayacağı*” şeklinde bir yargı kararı ile karşı karşıya kalabilecekti.

Bu çerçevede, yapılan düzenleme ile bakiye karar ve ilam harcının ödenmemiş olmasının, hükmün tebliğe çıkarılmasına, takibe konulmasına ve kanun yollarına başvurulmasına engel teşkil etmeyeceği 492 sayılı Kanununun 28 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine eklenmiştir.

Böylece, karar ve ilam harcının ödenip ödenmediğine bakılmaksızın, talep eden ilgiliye mahkeme kararının bir örneği yani ilam verilecek, ilama dayalı olarak işlem yapılırken karar ve ilam harcının ödenmiş olması şartı aranmayacaktır. **Ancak, ilamı alan kişinin ilama dayalı olarak yapmak istediği işlem için Kanunda öngörülen ve kendisine düşen harcı ödemediği takdirde talebinin yerine getirilmeyeceği açıktır.**

Karar ve ilam harcına ilişkin bu düzenleme ile Anayasa Mahkemesi kararının gereği yerine getirildiği gibi, konuya ilişkin uygulamaya da açıklık kazandırılmıştır.

Ayrıca, Adalet Bakanlığınca hazırlanan ve hâlihazırda Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı Genel Kurulu gündeminde bulunan **“Hukuk Muhakemeleri Kanunu Tasarısı”**na, karar ve ilam harcı uygulamasında yaşanan sorunları gidermek amacıyla, 2009 yılında Adalet Komisyonunda **“ tarafların harcın ödenip ödenmediğine bakılmaksızın ilamı her zaman alabilecekleri”, “bakiye karar ve ilam harcının ödenmemiş olmasının, hükmün tebliğe çıkarılmasına, takibe konulmasına ve kanun yollarına başvurulmasına engel teşkil etmeyeceği”** hükümleri eklenmiştir.

Görüldüğü üzere, Adalet Bakanlığınca “Hukuk Muhakemeleri Kanunu Tasarısı” aracılığıyla yapılmak istenen düzenleme şu an hayata geçirilmiş bulunmaktadır. Zira, Anayasa Mahkemesi kararları taraf- ların harcın ödenip ödenmediğine bakılmaksızın ilamı her zaman alabilmesini; 6009 sayılı Kanunla 492 sayılı Kanununun 28 inci mad-

desinde yapılan düzenleme de bakiye karar ve ilam harcının ödenmemiş olsa da hükmün tebliğe çıkarılabilmesini, takibe konulabilmesini ve kanun yollarına başvurulabilmesini sağlamıştır.

Son olarak, karar ve ilam harcı uygulamasını bir de örnek yoluyla inceleyelim.

Örnek 1: Bay (A), kendisine zamanında teslim edilmeyen mallar nedeniyle uğradığı kayıplar için (B) Şirketi aleyhine 100.000 TL tazminat davası açmıştır. Dava sonunda mahkeme, şirketi 100.000 TL tazminat ödemeye mahkûm ediyor. Bay (A), hükmedilen tazminat tutarını icra yoluyla tahsil etme; şirket ise kararı temyiz etme kararı alıyor.

Örneğimizdeki harç uygulamasının nasıl olacağını eski ve yeni düzenlemelere göre, iki dönem açısından açıklayalım:

- Anayasa Mahkemesi kararı ve 6009 sayılı Kanunla Harçlar Kanununda karar ve ilam harcı konusunda yapılan düzenleme öncesindeki uygulama:

Davacı Bay (A), dava açma aşamasında 17,15 TL maktu başvuru harcı ile 1.485 TL ($100.000 \times 0,0594/4$) peşin karar ve ilam harcı ödeyecektir. Yargılama sonunda, mahkeme kararı uyarınca, davayı kazanan Bay (A)'nın ödediği peşin karar ve ilam harcı kendisine iade edilecek, 5.950 TL karar ve ilam harcı ise davayı kaybeden şirkete yükletilerek ondan tahsil edilecektir.

Görüldüğü gibi, mahkeme kararıyla harcın yükümlüsü değişmiş, harç davada haksız çıkan taraf olan şirkete yükletilmiştir. Buna göre, şirket 5.950 TL harcı kararın verilmesinden itibaren iki ay içinde ödeyecek, ödemez ise mahkeme bu durumu harç tahsil müzakeresi ile ilgili vergi dairesine intikal ettirecektir. Bu noktadan son-

ra söz konusu harcın takip ve tahsili vergi dairesince gerçekleştirilecektir.

Bay (A)'nın kazandığı tazminat tutarını tahsil edebilmesi; şirketin ise kararı temyiz edebilmesi için ilamı alması gerekmektedir. Gerek Bay (A)'nın, gerek de şirketin ilamı almadan karara dayalı olarak bir işlem yapması mümkün değildir. Bay (A), tazminatı icra yoluyla tahsil etmek durumunda kaldığında icra takibinin dayanağı söz konusu ilam olacaktır. Aynı şekilde, (B) Şirketi de kanun yoluna başvurmak için ilamı alacak ve ilgili mahkemede temyiz başvurusunu yapacaktır.

Bununla birlikte, 492 sayılı Kanununun 28 inci maddesindeki “Karar ve İlam Harcı ödenmedikçe ilgiliye ilam verilmez.” hükmü uyarınca, karar ve ilam harcı ödenmediği sürece davada haklı bulunan Bay (A)'ya ve haksız bulunan (B) Şirketine de ilam verilmeyecekti. Zira, mahkemenin (B) Şirketine yüklediği karar ve ilam harcının şirket tarafından ödenmesi gerekiyordu. İlamın alınamaması nedeniyle ne davayı kazanan Bay (A) tarafından icra takibine gidilebilecek, ne de (B) Şirketi temyize başvurulabilecekti.

Karar ve ilam harcı ödenmedikçe ilgiliye ilam verilmemesi,, harcın davayı kaybeden (B) Şirketine yükletilmesi ve şirketin de harcı ödemeyerek aleyhine hükmedilen yargı kararının uygulanmasını bloke etmesi nedenleriyle, davayı kazanan Bay (A), kendisi lehine verilen kararın gereğini yerine getiremeyecek, karar uygulanamayacaktı.

Anayasa Mahkemesi kararı ve 6009 sayılı Kanunla yapılan düzenleme öncesinde karar ve ilam harcının ödenmesine ilişkin kanuni zorunluluk, harcı ödemediği sürece ilamı alamaması ve temyiz yolunun kapanması nedeniyle (B) Şirketini; harç ödenmediği için ilamı alamaması ve tazminatı tahsil imkânının ortadan kalkması nedeniyle

le de Bay (A)'yı mağdur etmekteydi. Kuşkusuz ki, kendisinin sorumlu olmadığı bir yükümlülük nedeniyle bu sorunu yaşayan Bay (A)'nın mağduriyeti daha büyük olmaktadır.

- Anayasa Mahkemesi kararı ve 6009 sayılı Kanunla Harçlar Kanununda karar ve ilam harcı konusunda yapılan düzenleme sonrasındaki uygulama:

Davacı Bay (A), dava açma aşamasında 17,15 TL maktu başvuru harcı ile 1.485 TL ($100.000 \times 0,0594/4$) peşin karar ve ilam harcı ödeyecektir. Yargılama sonunda, mahkeme kararı uyarınca, davayı kazanan Bay (A)'nın ödediği peşin karar ve ilam harcı kendisine iade edilecek, 5.950 TL karar ve ilam harcı ise davayı kaybeden şirkete yükletilerek ondan tahsil edilecektir.

Görüldüğü gibi, mahkeme kararıyla harcın yükümlüsü değişmiş, harç davada haksız çıkan taraf olan şirkete yükletilmiştir. Buna göre, şirket 5.950 TL harcı kararın verilmesinden itibaren iki ay içinde ödeyecek, ödemez ise mahkeme bu durumu harç tahsil müzakeresi ile ilgili vergi dairesine intikal ettirecektir. Bu noktadan sonra söz konusu harcın takip ve tahsili vergi dairesince gerçekleştirilecektir.

Bay (A)'nın kazandığı tazminat tutarını tahsil edebilmesi; şirketin ise kararı temyiz edebilmesi için ilamı alması gerekmektedir. Gerek Bay (A)'nın, gerek de şirketin ilamı almadan karara dayalı olarak bir işlem yapması mümkün değildir. Bay (A), tazminatı icra yoluyla tahsil etmek durumunda kaldığında icra takibinin dayanağı söz konusu ilam olacaktır. Aynı şekilde, (B) Şirketi kanun yoluna başvurmak için ilamı alacak ve temyiz başvurusunu yapacaktır.

Karar ve ilam harcının ödenip ödenmediğine bakılmaksızın mahkeme tarafından hem Bay (A)'ya, hem de (B) Şirketine ilam verilecek

ve aynı zamanda, gerek icra takibi, gerekse temyiz aşamasında karar ve ilam harcının ödenmiş olup olmadığı sorgulanmayacaktır. Ancak, ilamı alarak icra takibine/temyize giden Bay (A)/(B) Şirketi, **icra/temyiz aşamasında ortaya çıkan ve kendilerine düşen** harçları ödeyecektir. Aksi halde ilamı alsalar dahi icra/temyiz başvuruları işleme konulmayacaktır.

Anayasa Mahkemesi kararı ve söz konusu karar sonrasında 6009 sayılı Kanunla Harçlar Kanununda karar ve ilam harcı konusunda yapılan düzenlemeler ile (B) Şirketine karar ve ilam harcını ödemek sizin temyize gidebilme; Bay (A)'ya da karar ve ilam harcı ödenmemiş dahi olsa tazminatı takip ve tahsil yolunu açmaktadır. Böylelikle, bu konuda daha önce yaşanan mağduriyetler ortadan kaldırılmıştır.

7.2. Keşif Harcı ve Haciz, Teslim ve Satış Harcına İlişkin Düzenleme

7.2.1. Yol Gideri ve Tazminat Uygulaması

Adli personele ve Devlet davalarını takibe yetkili Hazine Avukatları, Hazine Avukatı olmayan il ve ilçelerde davaları takibe yetkili daire amirleri ve 3402 sayılı Kanuna göre yetkili kılınan kişiler ile muhakemat hizmetlerinde görev yapan memurlara yol gideri ve tazminat verilmesine ilişkin hükümler 3717 sayılı Kanunda¹² düzenlenmiştir.

Kanun uyarınca, tebliğden başka bir işlem yapmak için makamından uzaklaşma durumunda olan hâkimler, savcılar, askeri mahkemelerdeki subay üyeler ve icra müdürleri ile yardımcılarına, adli tabiplere, yazı işleri müdürlerine, zabıt kâtiplerine, mübaşırlere, hiz-

¹² 16.5.1991 tarih ve 20873 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

metlilere ve bu işlemlere katılan hazine avukatlarına, hazine avukatı olmayan il ve ilçelerde davaları takibe yetkili daire amirleri ve 3402 sayılı Kanuna göre yetkili kılınan kişiler ile muhakemat hizmetlerinde görev yapan memurlara işin bulunduğu belediye sınırına ve işi gerçekleştiren kişinin unvanına göre geçici görev yolluğu esas alınarak tespit olunan tutarda yol tazminatı ve yol giderleri verilmekteydi. Söz konusu yol tazminatı ve yol giderleri ise işin yapılmasından önce, keşif veya haciz talebinde bulunan kişiler tarafından ödenmekteydi.

Yol tazminatı ve yol giderleri, 6245 sayılı Harcırah Kanunu kapsamında geçici görev yolluğu esas alınarak tespit edilmektedir. 6245 sayılı Kanunun 33/a-1 maddesi uyarınca yurtiçi gündeliklerinin miktarı her yıl bütçe kanunu ile tespit olunmaktadır. 2010 Mali Yılı Bütçe Kanununun eki (H) Cetvelinin I-B-b maddesi gereği 3717 sayılı Kanunla verilecek yol tazminatına esas tutar 30 TL olarak belirlenmiştir.

Hâlihazırdaki uygulama (2010 yılı için) şöyledir:

Şehir İçi	1/2'si Peşin Ödenen	1/2'si Bankaya Yatan	Toplam (TL)	Şehir Dışı	1/2'si Peşin Ödenen	1/2'si Bankaya Yatan	Toplam (TL)
Hâkim, C.Savcısı, İcra Md.	15	15	30	Hâkim, C.Savcısı, İcra Md.	22,5	22,5	45
Zabıt Kâtibi	10	10	20	Zabıt Kâtibi	15	15	30
Mübaşir, Hizmetli, Şoför	7,5	7,5	15	Mübaşir, Hizmetli, Şoför	11,25	11,25	22,5
TOPLAM	32,5	32,5	65	TOPLAM	48,75	48,75	97,5

7.2.2. 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler

6009 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi ile 492 sayılı Kanunun 123 üncü maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir:

“Bu maddede veya diğer kanunlarda yer alan harçtan muafiyete ilişkin hükümler, bu Kanunun (1) sayılı Tarifesinin “(A) Mahkeme Harçları” bölümünün (V) numaralı fıkrasındaki “keşif harcı” ve (1) sayılı Tarifesinin “(B) İcra ve iflas harçları” bölümünün (III) numaralı fıkrasındaki “haciz, teslim ve satış harcı” bakımından uygulanmaz.”

Aynı Kanunun 20 nci maddesi ile 492 sayılı Kanunun (1) sayılı Tarifesinin **“(A) Mahkeme Harçları”** bölümüne aşağıdaki (V) numaralı fıkra ve (1) sayılı Tarifesinin **“(B) İcra ve iflas harçları”** bölümüne aşağıdaki (III) numaralı fıkra eklenmiştir.

“V. Keşif harcı:

120 TL”

(Mahkemelerce re’sen veya istem üzerine verilen keşif ya da tespit kararlarını yerine getirmek için)

“III- Haciz, teslim ve satış harcı:

40 TL”

(Yukarıdaki (I) ve (II) numaralı fıkralarda yer alan icra ve iflas işlemlerinin daire dışında memur eliyle yerine getirildiği her bir işlem için)

Söz konusu düzenlemelerle;

- **“Keşif harcı” ve “Haciz, teslim ve satış harcı”** olarak iki yeni harç ihdas edilmiştir,
- Kanunlarda yer alan muafiyet hükümlerinin ihdas edilen bu harçlar açısından uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Yapılan düzenlemeler ile 3717 sayılı Kanun uyarınca keşif veya haciz talebinde bulunan kişilerden tahsil edilmekte olan yol giderleri ve yol tazminatları, “Keşif harcı” ve “ Haciz, teslim ve satış harcı” adı altında 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (1) sayılı “**Yargı Harçları**” tarifesi kapsamında iki yeni harca dönüştürülmüştür.

Buna göre, mahkemelerce re’sen veya istem üzerine verilen keşif ya da tespit kararlarını yerine getirmek üzere, ilgili kişiden 120 TL; icra dairesi dışında memur eliyle yerine getirilecek her bir icra ve iflas işlemi için ise ilgili kişiden 40 TL harç alınacaktır.

Ayrıca, gerek verilen keşif/icra hizmetinin maliyetinin finansmanının sağlanması, gerekse muafiyet uygulamasının yarattığı adaletsizlik ve sıkıntıların önüne geçmek amacıyla da söz konusu harçlara herhangi bir muafiyet uygulanmaması hüküm altına alınmıştır. Böylelikle, 492 sayılı Kanunun 123 üncü maddesi de dâhil olmak üzere, yargı harçlarına ilişkin olarak kanunlarda yer alan muafiyet hükümleri, söz konusu harçlar açısından geçersiz hale getirilmiştir.

Hemen belirtmek gerekir ki kanunla tanınan bir muafiyetin, yine başka bir kanunla ve böyle bir yolla geçersiz hale getirilmesi elbette kanuni; ancak eşine pek rastlanmayan bir durumdur. Zira, böyle bir düzenleme yargı harçları arasında ikili bir ayırım (muafiyet uygulanan/uygulanmayan yargı harcı) yaratacağı gibi, söz konusu harç uygulaması ilginç bazı durumlar yaşanmasına da neden olabilecektir.

Örneğin; özel kanun ile kendisine yargı harcından muafiyet tanınmış bir kurum, açacağı dava için başvuru harcı ödemeyecekken, mahkemelerce re’sen veya istem üzerine verilen keşif kararlarını yerine getirmek için keşif harcını ödeyecektir. Mali külfet açısından söz konusu kurumun yükü 6009 sayılı Kanunla yapılan düzenleme

öncesine göre fazla değişmeyecektir. Zira, daha önce de keşif işle- mi için 3717 sayılı Kanun kapsamında belli bir tutarda ödeme yapıl- maktaydı. Ancak burada önemli olan husus, aynı kuruma, aynı ka- nunda, aynı tarifede yer alan harçların bir bölümü için muafiyet uy- gulanırken, bazı harçlar için uygulanmaması yani harçlar arasında ikili bir uygulama yaratılmasıdır.

Özetle, vatandaşa mali yük olması açısından eski; ancak 492 sayılı Harçlar Kanunu açısından yeni iki mali husus, harç olarak düzen- lenmiş ve kanunlarda yer alan muafiyet hükümleri söz konusu harçlar için devre dışı bırakılarak tahsilât performansı gözetilmiştir.

8. 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNUNDA YAPILAN DEĞİ- ŞİKLİKLER

8.1. Vergi Usul Kanununa “Elektronik ortamda tebliğ” Başlı- ğıyla Eklenen 107/A Maddesi

6009 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle Vergi Usul Kanununa 107 nci maddeden sonra gelmek üzere aşağıdaki 107/A maddesi eklen- miştir:

“Elektronik ortamda tebliğ

MADDE 107/A- Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kim- selere, 93 üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, teb- liğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.

Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 21 inci maddesinde “*Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.*” hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm uyarınca, ihbarnameler ve ödeme emirleri gibi tebliğ edilmesi gereken çok sayıda belge mükelleflere posta yolu ile ulaştırılmaktadır. Ancak, posta yolu ile tebliğ yöntemi, yarattığı mali yük ile zamanın ve insan kaynaklarının verimli kullanımı açılarından vergi dairelerinde ciddi zorluklara yol açmaktadır. Bu nedenle, bilişim sistemindeki gelişmelerin sunduğu imkânlardan faydalanmak suretiyle tebliğ işlemlerinin elektronik ortamda yapılması kaçınılmaz olmuştur.

Bu çerçevede, söz konusu madde Vergi Usul Kanununa eklenerek tebliğ işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleştirilebilmesi için kanuni alt yapı hazırlanmıştır.

8.2. Vergi Usul Kanununun Zaman Aşımı Sürelerini Düzenleyen 114 üncü Maddesinde Yapılan Değişiklik

213 sayılı Kanunun 114 üncü maddesinin “*Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder.*” şeklindeki ikinci fıkrası aşağıdaki gibi değiştirilmiştir:

“Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz.”

Hatırlanacağı üzere, Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddesinin ikinci fıkrası, 08.01.2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Anayasa Mahkemesinin Esas No: 2006/124 Karar No: 2009/146 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.

Söz konusu 114 üncü maddenin ikinci fıkrasında, “*Şu kadar ki vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder.*” hükmü yer almakta idi.

Tarh zamanaşımı süresi ise, aynı maddenin birinci fıkrası hükmüne göre vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yıldan itibaren 5 yıl olarak düzenlenmiştir.

Yukarıda belirtilen ikinci fıkra hükmünde yer alan istisnai düzenlemeye göre, matrah takdiri için takdir komisyonuna yapılan başvuru, tarh zamanaşımı süresini durdurmakta ve takdir komisyonu kararının vergi dairesine intikal ettiği tarihten itibaren tarh zamanaşımı süresi yeniden işlemeye başlamaktadır. Diğer bir ifadeyle takdir komisyonunda geçen süre işlemeyen süre olduğundan, **5 yıllık tarh zamanaşımı süresi uzatmakta idi.**

Anayasa Mahkemesinin söz konusu iptal kararında;

- Vergi Usul Kanununda komisyonların çalışma, karara bağlama ve takdir kararının vergi dairesine tevdi süresi konusunda bir hüküm bulunmadığı, takdir komisyonunun matrah tespit ederek buna ilişkin kararın vergi dairesine gönderilmesinde herhangi bir sürenin öngörülmediği,
- Vergilemede belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili ki-

şilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirdiği,

- Zamanaşımı hükümlerindeki açıklığın, sadece zamanaşımı süresinin, başlangıç ve bitişinin yasada gösterilmesiyle kendisini göstermeyeceği, vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zamanaşımını durduran nedenlerle, durma süresinin ve duran zamanaşımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması gerektiği

şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.

Yapılan bu düzenleme ile matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulduğunda takdir komisyonunda geçebilecek azami süre **1 yıllık süre** ile sınırlandırılmış bulunmaktadır.

Örnek:

Mart 2006 dönemine ilişkin KDV beyannamesini vermeyen mükellef, matrah takdiri yapılmak üzere 31.8.2008 tarihinde vergi daire-since takdir komisyonuna sevk edilmiştir. Takdir komisyonu kararı vergi dairesine 11.4.2010 tarihinde tevdi edilmiştir.

Düzenleme Öncesi Tarh Zamanaşımı Süresi:

2006 dönemine ait tarh zamanaşımı süresi 1.1.2007 tarihinde başlayarak 31.12.2011 tarihinde sona erecektir. Bu olayda takdir komisyonunda geçen süre 1 yıl 7 ay 10 gündür. Yani tarh zamanaşımı süresi 1 yıl 7 ay 10 gün işlemeyecekti ve bu nedenle söz konusu tarhiyat için tarh zamanaşımı 10.8.2013 tarihine uzayacaktı.

Düzenleme Sonrası Tarh Zamanaşımı Süresi:

2006 dönemine ait tarh zamaşıımı süresi 1.1.2007 tarihinde başlayarak 31.12.2011 tarihinde sona erecektir. Bu olayda takdir komisyonunda geçen süre 1 yıl 7 ay 10 gündür. Yeni düzenlemeye göre takdir komisyonunda işlemeyen süre maksimum 1 yıl olarak dikkate alınacak, yani tarh zamaşıımı süresi en fazla 1 yıl uzayacaktır. Bu nedenle, söz konusu tarhiyat için tarh zamaşıımı 31.12.2012 tarihinde dolacaktır.

8.2.1. 114 üncü Madde İle İlgili Olarak Vergi Usul Kanununa Eklenen Geçici Madde

114 üncü madde ile ilgili olarak Vergi Usul Kanununa bir geçici madde eklenmiş olup, söz konusu madde aşağıdaki gibidir:

“Geçici Madde 28:

1/1/2005 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmiş olup, komisyonca takdir edilen matrah üzerinden 31/12/2012 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamaşıımına uğrar. Bu hüküm, 374 üncü maddede yer alan ceza kesmede zamaşıımı açısından da uygulanır.”

Geçici 28 inci maddenin yürürlüğe girmesiyle matrah takdiri için takdir komisyonuna intikal ettirilmiş olmakla birlikte komisyon tarafından henüz takdir edilmeyen matrahlar ile takdir edildiği halde tarh ve ilgisine tebliğ edilmeyen vergiler için tarh zamaşıımının ne şekilde uygulanacağına ilişkin geçici bir düzenleme yapılmış bulunmaktadır.

Geçici 28 inci madde ile 01.01.2005 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak matrah takdiri için takdir komisyonlarına sevk edilen işlemlerde tarh zamanaşımı süresi 31.12.2012 olarak belirlenmiştir. Böylece 2005 ve takip eden yıllara ilişkin vergilendirme dönemlerinde, tarh zamanaşımının hesaplanmasında 114 üncü maddenin ikinci fıkrasında yapılan yeni düzenleme uygulanacak olup, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle zamanaşımına uğramış olacak dönemler için ilave zamanaşımı süresi getirilerek yeni kanuni duruma geçiş sürecinin sorunsuz olması amaçlanmaktadır.

Örnek:

2002 yılı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini vermeyen mükellef matrah takdiri yapılmak üzere 27.11.2007 tarihinde vergi dairesince takdir komisyonuna sevk edilmiştir. Takdir komisyon kararı 24.1.2009 tarihinde vergi dairesine tevdi edilmiştir.

2002 dönemine ait tarh zamanaşımı süresi 31.12.2007 tarihinde sona ermektedir. Ancak geçici maddede yapılan düzenleme ile (vergilendirme dönemi 01.01.2005 öncesi olması nedeniyle) söz konusu vergiye ilişkin tarh zamanaşımı süresi 31.12.2012 tarihine uzayacaktır.

8.3. Vergi Usul Kanununun “İncelemede Uyulacak Esaslar”ı Düzenleyen 140 ıncı Maddesinde Yapılan Değişiklik

6009 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile 213 sayılı Kanunun 140 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki (2) numaralı bent eklenmiş, mevcut (2) ve (3) numaralı bentler (3) ve (4) numaralı bentler olarak teselsül ettirilmiş, aynı fıkraya aşağıdaki (5) ve (6) numaralı bentler ile maddenin sonuna aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.

“2. Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi inceleme raporuna verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.”

“5. Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına **düzenleyecekleri bir rapor ile** bildirirler.

6. İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi inceleme yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme raporuna bildirilir. Vergi inceleme yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.

Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birimler nezdinde meslekte on yılını tamamlamış en az üç kişiden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında

uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı bünyesinde oluşturulan rapor değerlendirme komisyonlarının üyeleri arasından görevlendirilecek üçer üyeden oluşan dokuz kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.

135 inci madde ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir.

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413 üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar.

Bu maddede yazılı komisyonların başkan ve üyelerine her toplantı günü için (1000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir. Bu

şekilde ödenecek toplantı ücretinin bir aylık tutarı (5000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşamaz.

Bu maddede belirlenen esaslar çerçevesinde, vergi incelemelerinde uyulacak diğer usul ve esaslar, komisyonların teşekkülü ile çalışma usul ve esasları ve Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından doğrudan değerlendirmeye tabi tutulacak vergi inceleme raporlarının tutarları, Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.”

Vergi Usul Kanununun “**İncelemede Uyulacak Esaslar**” başlıklı 140 ıncı maddesine eklenen yukarıdaki fıkralarla inceleme sürecinde uyulacak usul ve esaslar konusunda yeni düzenlemeler yapılmıştır.

Yapılan bu düzenlemelerin getirdiği en önemli sonuç, daha önce doğrudan uygulamaya konulan vergi inceleme raporlarının bir kontrol ve denetim mekanizması içine alınmış olmasıdır. Amacı, ödemesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olan vergi incelemeleri sonucu düzenlenen raporların, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu, oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından tespit edilecektir.

Bunun yanında, inceleme elemanları düzenleyecekleri raporlarda vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler veya özelgelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa, bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildireceklerdir.

8.4. Vergi Usul Kanununun “Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Yeminli Malî Müşavir Tasdik Raporları” başlıklı 227 nci Maddesinde Yapılan Değişiklik

6009 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ile Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesinin birinci fıkrasına (3) numaralı yeni bir bendin eklenmesi sonucu anılan fıkra aşağıdaki gibi olmuştur:

“Maliye Bakanlığı:

1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya,

2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,

3. Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulatmaya,

Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

8.4.1. Bu Bendin Eklenmesindeki Amaç

Getirilen yeni bent ile, yeminli mali müşavirlerin düzenlemiş oldukları tasdik raporlarının vergi dairesine ibrazında gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak, bildirimlerin kolay, hızlı, eko-

nomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalini sağlamak amacı güdülmüştür.

Bu düzenleme iki aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşama olan yeminli mali müşavirlerin düzenlemiş oldukları tasdik sözleşmelerine ilişkin bildirimlerinin ve sürekli bilgi verme yükümlülüklerinin elektronik ortamda yerine getirilmesi ile ilgili düzenlemeler 6.2.2008 tarih ve 26779 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Seri No.lu **“Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Bildirimlerinin ve Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüklerinin Elektronik Ortamda Yerine Getirilmesi Hakkında Genel Tebliği”** ile yapılmış olup, yeminli mali müşavirler ile mükellefler arasında düzenlenen sözleşme bilgileri Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda gönderilmektedir.

Bu defa ikinci aşama olarak tasdik raporlarının da elektronik ortamda alınmasına ilişkin esas ve usullerin belirlenmesine dayanak teşkil eden madde değişikliği yapılmıştır.

Diğer taraftan, Gelir İdaresi Başkanlığınca uygulanan diğer elektronik bildirimlerinin (e-beyanname, sözleşmelerin elektronik ortamda gönderilmesi v.s.) gönderilmesinde izlenen prosedürlere benzer bir şekilde söz konusu tasdik raporlarının da elektronik ortamda alınması düşünülmektedir.

8.4.2. Yapılan Düzenlemenin Faydaları

Yapılan düzenlemenin faydalarını ise şu şekilde sıralayabiliriz:

- Gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak, bildirimlerin kolay, hızlı, ekonomik, güvenilir bir şekilde idareye intikalini sağlamak,
- İdaredeki arşiv ve kırtasiyeciliği azaltmak,

- Çapraz denetimlerin yapılmasını sağlamak,
- Yararlanılması YMM raporuna bağlanan istisna şartlarının yerine getirilip getirilmediğini kontrol edebilmek,
- Karşılaştırılabilir rapor bilgilerini edinmek.

8.5. Vergi Usul Kanununun “Özel Usulsüzlükler ve Cezaları”nı Düzenleyen 353 üncü Maddesinde Yapılan Değişiklikler

Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin (8) inci bendinde; belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine özel usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmış olup, 6009 sayılı Kanunun 11 inci maddesi ile yapılan değişiklikle (8) numaralı bendin sonuna aşağıdaki cümle eklenmiştir.

“Ancak, bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 114.000 TL’yi aşamaz.”

Vergi Usul Kanununun mükerrer 257/2 maddesi gereğince hazırlanan **Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basımı ve Dağıtım Hakkındaki Yönetmeliğin**¹³ 14 üncü maddesine göre; matbaa işletmecileri, basım ve dağıtımını yaptıkları belgelere ilişkin olarak bilgi formları düzenlemek ve bilgi formlarını Bakanlığın belirlediği esaslara uygun olarak elektronik ortamda internet üzerinden en geç düzenlendiği günü izleyen günün sonuna kadar Bakanlığa göndermek zorundadırlar.

Aynı yönetmeliğe göre, elektronik ortamda gönderilecek bilgi formlarının kapsamını, şeklini, bilgileri doğrudan doğruya göndere-

¹³ İlk kez 02.02.1985 tarih ve 18654 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Daha sonra 25.05.1999 tarihli ve 23075 sayılı, 11.03.2005 tarih ve 25752 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan yönetmeliklerle değişikliğe uğramıştır.

bilecek mükellef gruplarını ve bunlara ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye, son genel nüfus sayımına göre nüfusu 5.000 ve daha az olan yerlerde bulunan matbaa işletmecilerinin bastıkları belgelere ilişkin bilgi formunu kâğıt ortamında göndermelerine izin vermeye ve bu yetkiyi mahalline devretmeye Bakanlık yetkilidir.

En son **347 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**¹⁴ ile söz konusu işlemlere ve yükümlülüklerle ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Genel Tebliğe göre, nüfusu 5.000'in üzerinde olan yerlerde bulunan matbaa işletmecileri basım ve dağıtımını yaptıkları belgelere ilişkin olarak söz konusu Tebliğ ekinde yer alan bilgi formlarını düzenlemek ve elektronik ortamda en geç düzenlendiği günü izleyen günün sonuna kadar Gelir İdaresi Başkanlığının "www.gib.gov.tr" adresinde hizmet veren İnternet Vergi Dairesi/Kurumlar Vergi Dairesine, kullanıcı kodu, parola ve şifrelerini kullanmak suretiyle göndermek zorundadırlar.

Söz konusu yönetmelikle verilen yetkiye istinaden aynı Tebliğde nüfusu 5.000 ve daha az olan yerlerde bulunan matbaa işletmecilerinin bastıkları belgelere ilişkin bilgi formlarını kâğıt ortamında gönderebilecekleri, bu işletmelerin bastıkları belgelere ilişkin bilgi formunun dört nüshasından birini mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine, diğerini ise kendisinin bağlı bulunduğu defterdarlığa belgelerin teslim edildiği ayı takip eden ayın 15 inci günü akşamına kadar verecekleri açıklanmıştır.

Bilgi formunun bir örneği aşağıda yer almakta olup, bu formunun yapısı incelendiğinde, bir matbaa işletmecisinin müşterisi için bastıracağı cinsi farklı her bir belge için ayrı ayrı bilgi formu düzenlemek zorunda olduğu anlaşılacaktır. Örneğin, matbaa işletmecisinin müş-

¹⁴ 07.04.2005 tarih ve 25779 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

terisi için bastırıldığı fatura için ayrı, gider pusulası için ayrı bir bilgi formu düzenleyip, süresinde vergi dairesinin ilgili birimlerine göndermesi gerekmektedir.

**Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından
Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımına İlişkin Olarak
Matbaa İşletmesince Doldurulacak Bilgi Formu**

Belgeyi Bastıran ve Teslim Alan Mükellefin	Adı Soyadı Varsa Unvanı :
	Adresi :
	İş :
	Vergi Dairesi :
	Vergi Kimlik Numarası :
Basım ve Dağıtım Yapılan Belgenin	Cinsi :
	Seri ve Sıra No.su :
	Miktarı :
	Veriliş Tarihi :
Matbaa İşletmecisinin	Adı Soyadı Varsa Ticaret Unvanı :
	Adresi :
	Vergi Dairesi :
	Vergi Kimlik Numarası :
Anlaşmanın	Yapıldığı Defterdarlık :
	Tarihi ve Sayısı :
	Başlangıç ve Bitiş Tarihi :

Teslim Alan
Tarih

Teslim Eden
Tarih

Vergi Usul Kanununun 353/8maddesinde, belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine özel usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmış olup, söz konusu ceza 2010 yılı itibariyle 570 TL olarak uygulanmaktadır. Özel usulsüzlük cezası uygulanırken, süresinden sonra bildirimde bulunan veya süresinde bildirimde bulunmakla birlikte eksik bildirimde bulunan matbaa işletmecileri adına her bir bilgi formu esas alınmak suretiyle ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası kesilmekteydi. **Diğer bir ifadeyle, özel usulsüzlük cezası kesilirken tespit değil, her bir bilgi formu esas alınmaktaydı.** Dolayısıyla, kesilen ceza tutarlarının toplamı mükelleflerin mali gücünü oldukça zorlayabilmekteydi.

Yapılan değişiklik ile, söz konusu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamının bir takvim yılı içinde 114.000 TL'yi aşmayacağı hüküm altına alınmıştır. Böylece, bir takvim yılı içinde kesilecek cezaya üst limit getirilmek suretiyle kanuna aykırı fiil ile ceza tutarı arasındaki orantı daha adil bir yapıya kavuşturulmuştur. Örneğin, 1.000 adet bilgi formunu süresinde vermediği tespit edilen bir matbaa işletmecisine, düzenleme yapılmadan önce 570.000 TL (1.000x570 TL) ceza kesilmesi gerekirken, düzenlemeden sonra kesilecek ceza tutarı bir takvim yılını kapsayacak şekilde 114.000 TL olacaktır.

8.6. 6009 sayılı Kanunun 12 nci Maddesiyle Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355 inci Maddesinde Yapılan Değişiklikler

Mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmede, gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak, vergi beyannameleri ile bildirim ve eklerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalini sağlamak, vergi beyannamelerinin doldurulmasındaki hataları en aza indirerek mükellef mağduriyetini

önlemek, vergi dairesinin beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilât işlemlerini azaltarak iş ve işlemlerini kolaylaştırmak ve diğer alanlarda mükellefe daha iyi hizmet vermesini sağlamak ve çağdaş bir vergi idaresinin gereği olarak, Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak sürekli yükümlülükleri olan mükelleflerin önemli bir kısmı için vergi beyannamelerinin elektronik ortamda verilmesi mecburiyeti getirilmiş, vergi beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesi mecburiyetine ilişkin usul ve esaslar 340¹⁵, 346¹⁶, 351¹⁷, 357¹⁸, 367¹⁹, 368²⁰, 376²¹ ve 386²² Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde açıklanmıştır.

Diğer taraftan, anılan Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde; bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara, maddede belirlenen tutarlarda özel usulsüzlük cezası kesileceği hükme bağlanmış olup, buna göre elektronik ortamda gönderilme zorunluluğu bulunan beyannamelerin elektronik ortamda kanuni süresi geçtikten sonra verilmesi nedeniyle mükellefler adına özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Bu kapsam-

15 30.09.2004 tarih ve 25599 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

16 03.03.2005 tarih ve 25744 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

17 13.10.2005 tarih ve 25965 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

18 02.03.2006 tarih ve 26096 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

19 01.02.2007 tarih ve 26421 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

20 01.03.2007 tarih ve 26449 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

21 18.10.2007 tarih ve 26674 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

22 22.08.2008 tarih ve 26975 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

da, mükerrer 355 inci madde uyarınca kesilen ceza tutarları 2010 yılı için aşağıdaki gibidir;

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000 Türk Lirası
2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 500 Türk Lirası
3. Yukarıdakilerin dışında kalanlar hakkında 250 Türk Lirası

Söz konusu maddede yapılan kanuni değişiklikten önce, elektronik ortamda gönderilme zorunluluğu bulunan beyannameleri, elektronik ortamda kanuni süresi geçtikten sonra veren mükellefler adına kesilecek özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinden itibaren **15 gün içerisinde** elektronik ortamda verilmesi halinde oranında; bu 15 günlük sürenin dolmasını takip eden ikinci 15 günlük süre içerisinde verilmesi durumunda ise oranında, bu sürede de verilmemesi durumunda tam olarak uygulanmaktaydı.

Örneğin, 2010 yılı için, kurumlar vergisi beyannamesini süresinde elektronik ortamda vermeyen bir sermaye şirketine, beyanname verme süresinden sonraki 15 gün içinde söz konusu beyannamesini elektronik ortamda verdiği takdirde **250 TL**, bu 15 günlük sürenin dolmasını **takip eden ikinci 15 günlük süre içerisinde** elektronik ortamda verdiği takdirde **500 TL**, bu sürede de elektronik ortamda vermediği takdirde tam olarak **(1.000 TL)** özel usulsüzlük cezası uygulanmaktaydı.

6009 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesinin beşinci fıkrasında yapılan değişiklik ile elektronik ortamda gönderilme zorunluluğu bulunan beyannameleri elektronik ortam-

da kanuni süresi geçtikten sonra veren mükellefler adına kesilecek özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinden itibaren **30 gün içerisinde elektronik ortamda verilmesi halinde 1/10 oranında; bu 30 günlük sürenin dolmasını takip eden ikinci 30 günlük süre içerisinde verilmesi durumunda ise 1/5 oranında, bu sürede de verilmemesi durumunda tam olarak** uygulanacaktır.

Örneğin, 2010 yılı kurumlar vergisi beyannamesini süresinde elektronik ortamda vermeyen bir sermaye şirketine, söz konusu beyannamesini beyanname verme süresinden sonraki **30 gün içinde** elektronik ortamda verdiği takdirde **100 TL**, bu **30 günlük sürenin dolmasını takip eden ikinci 30 günlük süre içerisinde** elektronik ortamda verdiği takdirde **200 TL**, bu sürede de elektronik ortamda vermediği takdirde tam olarak (**1.000 TL**) özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

Görüldüğü üzere, kanun değişikliğinden önce bir mükellefe özel usulsüzlük cezasının indirimli olarak uygulanabilmesi için elektronik ortamda verilmesi gereken beyannamelerin kanuni süresinden sonra **30 günlük süre (15 gün+15 gün) içinde** verilmesi gerekirken, kanun değişikliğinden sonra özel usulsüzlük cezasının indirimli olarak uygulandığı **bu süre 60 güne (30gün+30gün)** çıkarılmış, üstelik süreler uzatılırken indirimli olarak uygulanan özel usulsüzlük cezaları tutarları da önemli bir oranda düşürülmüştür. Aşağıdaki tabloda, beyannamesini kanuni süresinden sonra elektronik ortamda veren birinci sınıf tüccarların süreler itibariyle adlarına kesilecek özel usulsüzlük cezaları, kanun değişikliği öncesi ve sonrası dönemler itibariyle yer almaktadır:

	Beyannamenin kanuni süresinden sonraki birinci 15 gün içinde verilmesi	Beyannamenin kanuni süresinden sonraki ikinci 15 gün içinde verilmesi	Beyannamenin kanuni süresinden sonraki üçüncü 15 gün içinde verilmesi	Beyannamenin kanuni süresinden sonraki dördüncü 15 gün içinde verilmesi	Beyannamenin kanuni süreyi takip eden 60 günden sonra verilmesi
Kanuni değişiklik öncesi özel usulsüzlük cezası tutarı	250 TL	500 TL	1.000 TL	1.000 TL	1.000 TL
Kanuni değişiklik sonrası özel usulsüzlük cezası tutarı	100 TL	100 TL	200 TL	200 TL	1.000 TL

8.6.1. “Ba” ve “Bs” Formlarının Düzeltilmesi Amacıyla Verilen Düzeltme Formlarının Süresinden Sonra Verilmesi Üzerine Kesilecek Cezalar

Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesinde yapılan bir diğer değişiklik ise özellikle **“Ba” ve “Bs”** formlarının düzeltilmesi amacıyla verilen düzeltme formlarının süresinden sonra verilmesi üzerine kesilecek cezalara ilişkindir. Kayıt dışı ekonomiyle ve vergi kaçakçılığıyla mücadelenin, vergi kaçakçılığında sektörel risk analizlerinin gerçekleştirilmesi, sahte belge düzenleme ve kullanmanın ve haksız katma değer vergisi iadelerinin önlenmesi gibi amaçlarla 2004 yılından itibaren mükelleflerden, **“Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)”** ile **“Mal ve Hiz-**

met Satışlarına İlişkin Bildirim Formunun (Form Bs)” alınması uygulamasına geçilmiştir.

Bu kapsamda, Vergi Usul Kanununun 148, 149 ve Mükerrer 257 nci maddelerinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını **“Form Ba”** ile; mal ve hizmet satışlarını ise **“Form Bs”** ile bildirmeleri zorunluluğu getirilmiştir. Bu konuda en son düzenleme ise 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği²³ ile yapılmıştır.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesinde; mükerrer 257 nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesileceği hükme bağlandığından, **“Ba” ve “Bs”** bildirim formlarını süresinde elektronik ortamda vermeyenlere 2010 yılı itibariyle 1.000 TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

Bununla birlikte, kanun değişikliğinden önce; **“Ba” ve “Bs”** bildirim formlarının düzeltilmesi amacıyla verilen formların belirlenen sürelerin sonundan itibaren **10 gün içinde** verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmeyeceği, **takip eden 15 gün içinde** verilmesi halinde ise özel usulsüzlük cezasının $\frac{1}{2}$ oranında uygulanacağı hükme bağlanmıştır. En son, 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bildirim formlarının verilme süresi **“bildirimin ait olduğu ayı takip eden ayın birinci gününden itibaren son günü akşamına (saat 24:00’e) kadar”** şeklinde belirlendiğinden, bildirim formunun düzeltilmesi amacıyla verilmesi gereken formu

²³ 4.2.2010 tarih ve 27483 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

bu sürede vermeyen bir mükellefe, süresinden sonraki 10 gün içinde elektronik ortamda vermesi durumunda özel usulsüzlük cezası kesilmemekte, **düzeltilme formunu 10 günlük süreyi takip eden 15 günlük süre içerisinde elektronik ortamda vermesi halinde 500 TL, bu 15 günlük süre içinde de vermemesi durumunda tam olarak (1.000 TL) özel usulsüzlük cezası uygulanmaktaydı.**

6009 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesinin altıncı fıkrasında yapılan değişiklik ile düzeltme amacıyla verilecek formların süresinden sonraki **10 günlük süreyi takip eden 15 günlük süre içerisinde** verilmesi durumunda kesilecek özel usulsüzlük cezası tutarının $\frac{1}{2}$ yerine “**1/5**” olarak uygulanması yönünde değişiklik yapılmıştır.

Örneğin, düzeltme amacıyla verilmesi gereken formu süresinde vermeyen bir mükellef, süresinden sonraki 10 gün içinde düzeltme formunu verirse bu form için özel usulsüzlük cezası kesilmeyecek, 10 günlük süreyi takip eden 15 günlük süre içerisinde vermesi halinde ceza 200 TL, bu 15 günlük süre içinde de vermemesi durumunda tam olarak (1.000 TL) özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

Görüldüğü üzere, değişiklik sadece indirimli olarak uygulanan özel usulsüzlük cezasına yöneliktir. Aşağıda, düzeltme formlarının elektronik ortamda süresinden sonra verilmesi durumunda kesilecek özel usulsüzlük cezalarının kanun değişikliği öncesi ve sonrası uygulamasına yer verilmiştir.

	Düzeltilme formunun belirlenen süreden sonraki 10 gün içinde verilmesi	Düzeltilme formunun belirlenen süreden sonraki 10 günlük süreyi takip eden 15 günlük süre içerisinde verilmesi	Düzeltilme formunun belirlenen süreyi takip eden 25 günden sonra verilmesi
Kanuni değişiklik öncesi özel usulsüzlük cezası tutarı	Ceza yok	500 TL	1.000 TL
Kanuni değişiklik sonrası özel usulsüzlük cezası tutarı	Ceza yok	200 TL	1.000 TL

8.6.2. Tahsilât ve Ödemeleri Açısından Banka, Benzeri Finans Kurumları veya Posta İdarelerince Düzenlenen Belgelerle Tevsik Etme Zorunluluğuna Uymayan Mükelleflere Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası

Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesinde yapılan bir başka değişiklik tahsilât ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflere kesilecek özel usulsüzlük cezasına ilişkindir.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi ile Maliye Bakanlığına, mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilât ve ödemelerini banka veya benzeri finans kurumlarınca düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirme ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirleme yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı, kayıt dışı ekonomi, vergi kayıp ve kaçığı ile daha etkin mücadele edilebilmek, ticari ve finansal işlemler ile bu işlemlerin taraflarını izle-

mek gibi amaçlarla mükerrer 257 nci maddeden aldığı yetkiye dayanarak, 320²⁴, 323²⁵, 324²⁶, 332²⁷ Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle konuya ilişkin usul ve esasları belirleyip gerekli açıklamaları yapmıştır.

Buna göre, tutarı **8.000 Türk Lirasını** geçen tahsilât ve ödemelerin banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak zorunda olan çiftçiler, serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnafın kendi aralarında yapacakları ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden (Türkiye’de mukim olmayan yabancılar hariç) mal veya hizmet bedeli olarak yapacakları 8.000 Türk Lirasını aşan tahsilât ve ödemelerini banka, özel finans kurumları veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracı kılınarak yapması ve bu kurumlarca düzenlenen dekont veya hesap bildirim cetvelleri ile tevsiki zorunludur.

Öte yandan, Vergi Usul Kanununun mükerrer 355/4 maddesinde, tahsilât ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın %5’i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

24 04.07.2003 tarih ve 25158 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

25 01.08.2003 tarih ve 25186 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

26 28.10.2003 tarih ve 25273 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

27 27.04.2004 tarih ve 25445 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

6009 sayılı Kanunla söz konusu fıkraya, “*Ancak, bu fıkra uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 770.000 TL’yi geçemez.*” şeklinde hüküm eklenmiş ve cezaya konu tevsik zorunluluğuna uymayan mükelleflere, kesilecek özel usulsüzlük cezası için takvim yılı bazında üst limit getirilmiştir.

Örneğin, yapacağı 40.000.000 TL tutarında bir ödemeyi, banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğu kapsamında sistemden geçirmeyen bir mükellef adına kanun değişikliği öncesinde 2.000.000 TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekirken, kanun değişikliği sonrası bu ceza, getirilen sınırlama gereği **2010 takvim yılı için 770.000 TL** olarak uygulanacaktır. Yapılan söz konusu değişiklik, özel usulsüzlük cezası tutarının belirli şartlarda, astronomik rakamlara ulaşmasına engel olacaktır.

8.7. Vergi Usul Kanununun 367 nci Maddesinde Yapılan Değişiklikler

6009 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle Vergi Usul Kanununun 367 nci maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mü-talaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mü-talaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.”

6009 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun vergi incelemesine ilişkin 140 ıncı maddesinde kapsamlı değişiklikler yapılmıştır. Bu

değişikliklerden biri de vergi inceleme raporlarının işleme konulmadan önce yetkili birimlerce değerlendirilmesine ilişkindir. Yapılan değişikliklere göre, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilecek ve inceleme raporları buna göre işleme konulacaktır. **Söz konusu değişiklikle, düzenlenen vergi inceleme raporlarının işleme konulmadan önce yetkili komisyonlar marifetiyle değerlendirilmesi suretiyle bunların vergi mevzuatına uygunluğunun sağlanması amaçlanmaktadır.**

Vergi Usul Kanununun 367 nci maddesinde ise, 359 uncu maddede yazılı kaçakçılık suçlarının işlendiğini tespit eden vergi incelemeye yetkililerin ne şekilde ilgili fiilleri Cumhuriyet Başsavcılığına bildirmeleri gerektiği hükme bağlanmıştır. Kanun değişikliğinden önce, yaptıkları incelemede kaçakçılık suçlarının işlendiğini tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından herhangi bir birimden mütalaa almadan doğrudan doğruya, vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığının veya defterdarlığın mütalaaıyla, keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirileceği hükme bağlanmıştır.

6009 sayılı Kanunla, vergi incelemesine ilişkin yapılan değişiklikler ve oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları dikkate alınarak, Vergi Usul Kanununun 367 nci maddesinde de değişikliğe gidilmiş ve Cumhuriyet Başsavcılığına kaçakçılık suçunun işlendiğini bildirmeden önce rapor değerlendirme komisyonlarının mütalaasının alınması zorunluluğu getirilmiştir.

Bu değişikliğe göre, maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası alınmak suretiyle doğrudan doğruya, vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ise ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirileceği hükme bağlanmıştır.

8.8. Vergi Usul Kanununun Yanılma Başlıklı 369 uncu Maddesinde Yapılan Değişiklikler

Vergi Usul Kanununun “Yanılma” başlıklı 369 uncu maddesinin 6009 sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle değiştirilmeden önceki hükmüne göre, *yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması, yanılma halleri olarak belirlenmiş ve bu hallerde vergi cezası kesilmeyeceği hükme bağlanmıştır.* Değişikliğe uğrayan bu hükmün en temel özelliği, “**yanılma**”yı sadece vergi cezasını kaldırmaya yönelik bir müessese olarak ortaya koymasındır.

Diğer bir ifadeyle eski hükme göre, yanılma vergi aslını ortadan kaldırmamakta ve süresinde tahakkuk etmeyen vergiler için alınan gecikme faizinin hesaplanmasına da engel olmamaktaydı. 6009 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun 369 uncu maddesi başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

“Yanılma ve görüş değişikliği:

MADDE 369- Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına iliş-

kin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.”

Bu maddede yapılan temel değişikliklerden birisi, **yanılma durumunda artık gecikme faizinin hesaplanamayacak olmasıdır.** Örneğin, Gelir İdaresi Başkanlığının kendisine verdiği **bir özelve** uygun davranan, ancak bu davranışı nedeniyle verginin eksik tahakkuk ettirilmesine neden olan bir mükellefe herhangi bir vergi cezası kesilmeyecek, geriye dönük vergi tarhiyatı yapılacak ancak **gecikme faizi hesaplanmayacaktır.**

Öte yandan, yapılan değişikliklerle yetkili makamların **genel tebliğ veya sirkülerde** değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, bu durumun yanılma olduğu zımnen ortaya konulmuş, bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirkülerin, yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olacağı kuralı getirilmiştir.

Buna göre, -kanunun gerekçesinde de açıklandığı gibi- bir kanun hükmünde değişiklik yapılmadığı sürece, idarece, belirli bir dönemde **genel tebliğ veya sirkülerle** oluşturulmuş bir görüş ve kanaatin sonradan değişmesine bağlı olarak geriye dönük vergi tarh edileme-

yecektir. Görüldüğü üzere, söz konusu değişiklik belirli şartlarda yeni bir vergi tarhiyatı yapılmasının önünü de kesmekte olup, gecikme faizinin hesaplanamayacağı kuralı ile birlikte yeni bir uygulamayı başlatmış bulunmaktadır.

Örneğin, bir kanun hükmünün açıklanması için düzenlenen bir genel tebliğde, bir harcama, mükelleflerin safi kazançlarına ulaşmada indirilebilecek bir gider olarak açıklanmış ve mükellefler buna göre kazançlarını tespit etmiş ve vergi ödemişlerse, daha sonra İdarenin başka bir genel tebliğle o harcamanın indirilemeyecek bir gider olduğunu açıklaması durumunda, daha önceki tebliğe uygun olarak davranan mükelleflere vergi cezası kesilmeyeceği, gecikme faizi hesaplanmayacağı gibi geriye dönük olarak vergi tarhiyatı da yapılamayacaktır. Ancak, vergi tarhiyatı yapılamayacak durumların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle ortaya çıkan yanılma durumunda uygulanacağı gözden kaçırılmamalıdır.

8.9. Vergi Usul Kanununun “Mükelleflerin İzahat Talebi”yle İlgili Hükümlerini Düzenleyen 413 üncü Maddesinde Yapılan Değişiklikler

Değişiklik öncesi Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesinde, *mükelleflerin, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilecekleri, yetkili makamların yazı ile istenecek izahatı, yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetinde oldukları, alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmeyeceği hükme bağlanmıştı.*

Söz konusu madde, “**özelge**” veya “**mukteza**” olarak adlandırılan ve tek tek mükelleflere verilen idari görüşün ya da “**sirküler**” olarak adlandırılan ve aynı konuda tereddüdü olan veya olabilecek mükelleflere toplu olarak verilen idari görüşün temel dayanak noktasıdır.

6009 sayılı Kanununun 15 inci maddesiyle Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesi başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

“Mükelleflerin izahat talebi:

MADDE 413- Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir.

Sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur.

Söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özelgelere uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özelgeler verilebilir.

Sirküler ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümler gözönünde bulundurulmak şartıyla özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığınca internet ortamında yayımlanır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.”

Maddede yapılan değişiklik, özelge ve sirküler tayin etme yetkisini eskisine göre daha sıkı kurallara bağlamaktadır. Buna göre, sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya Gelir İdaresi Başkanının vekil olarak yetkilendireceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulacak, Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilatı ise ancak konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde özelge verebilecektir.

Maddenin incelenmesinden, Gelir İdaresinin vergi uygulamalarına ilişkin görüşünü ortaya koyan özelgelere merkeziyetçi bir uygulamanın benimsendiği, taşra teşkilatının özelge tayin etme yetkisinin kısıtlandığı, taşra teşkilatının kendi içinde ve/veya merkez teşkilatı tarafından tayin edilen ve aynı konuda birbirinden farklı görüşlere yer verebilecek özelgelere son verme ve özelge ile sirküler uygulamalarında merkezi teşkilatta daha sistemli ve daha disiplinli bir yapının oluşturulma gayesinin bulunduğu anlaşılmaktadır.

Şüphesiz söz konusu düzenleme, vergi kanunlarının tüm mükelleflere aynı şekilde uygulanmasına, istikrarlı ve yekpare bir vergi uygulamasına ve mükelleflerle idare ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanmasına yardımcı olacaktır. Bununla birlikte, söz konusu sistem oturuncaya kadar merkezi idarenin iş yükünün büyük ölçüde artması söz konusu olabilir.

İlgili maddede sirkülerin ne anlama geldiği de dolaylı olarak açıklanmıştır. Maddede, mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında, aynı durumda olan **tüm mükellefler** bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere yayımlanan yazıların “**sirküler**” olarak nitelendirilmektedir..

Bir diğer değişiklik, saydamlık, mükelleflerin bilgi alma hakları ile kamuoyunu ve vergi teşkilatını bilgilendirilmeye yöneliktir. Maddeye göre, sirküler ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmak şartıyla “**özelgeler**” ve “**sirgüler**”, Gelir İdaresi Başkanlığınca internet ortamında yayımlanacaktır.

9. 5838 SAYILI BAZI KANUNLARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASI HAKKINDA KANUNDA (HURDA TAŞITLAR KANUNU) YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

9.1. 5838 Sayılı Kanunun Geçici 2 nci Maddesinde Yapılan Değişiklikler

5838 sayılı Kanunun 6009 sayılı Kanunun Geçici 5 inci maddesiyle değişik Geçici 2 nci maddesi;

“İlgili trafik sicilinde adlarına kayıt ve tescilli bulunan, model yılı 1985 veya daha eski olan motorlu taşıtlarını; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31/12/2011 tarihine kadar ilgili yönetmelik hükümleri gereğince kayıt ve tescillerinin silinmesi ve hurdaya çıkarılması suretiyle il özel idarelerine bedelsiz olarak teslim eden veya 10/7/2003 tarihli ve 4925 sayılı Karayolu Taşıma Kanununun 33 üncü maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen uygulama çerçevesinde Makina ve Kimya Endüstrisi Kurumu (MKEK) Hurda İşletmesi Müdürlüğüne ait hurda müdürlüklerinden herhangi birine teslim eden gerçek ve tüzel kişiler adına, hurdaya çıkarılan taşı-

ta ilişkin olarak 31/12/2011 tarihine kadar tahakkuk etmiş ve ödenmemiş olan motorlu taşıtlar vergisi ile bu vergiye ilişkin gecikme zammı, gecikme faizi, vergi cezaları ve 28/2/2009 tarihine kadar tescil plakasına kesilen idari para cezaları terkin edilir.

Motorlu taşıtlarını noter satış senediyle veya kamu kurum ve kuruluşlarından satın alıp ilgili trafik tescil kuruluşunda adlarına kayıt ve tescil ettirmemiş olan gerçek ve tüzel kişiler, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31/12/2011 tarihine kadar kayıt ve tescil işlemlerini tamamlayarak bu maddenin öngördüğü diğer şartları da yerine getirmeleri halinde bu madde hükmünden yararlanabilirler.

Bu madde kapsamında trafik tescil kayıtları silinen motorlu taşıtların, adlarına tescil kaydı bulunanlar tarafından ilgili kurumlara teslimi ile il özel idarelerinin bu kapsamda teslim aldıkları hurda taşıtların satışından elde ettikleri kazançlar ve bu faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır, bu madde kapsamında yapılan motorlu taşıt teslimlerine ilişkin olarak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz.

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla mevcut olmayan veya herhangi bir nedenle motorlu taşıt vasfını kaybetmiş olup model yılı 1998 ve daha eski olan taşıtların, bu durumlarının kanaat verici belgelerle tevsik edilmesi veya ilgili trafik tescil kuruluşu nezdinde adlarına kayıtlı olanlar tarafından yazılı bildirimde bulunulması halinde, bu taşıtlara ait motorlu taşıtlar vergilerinin 1/4'ünün 31/12/2011 tarihine kadar ödenmesi şartıyla, kalan vergi aslı, gecikme zammı, gecikme faizi, vergi cezaları ve tescil plakasına kesilen idari para cezalarının tamamının tahsilinden vazgeçilir ve ödemeyi müteakip trafik tescil kayıtları silinir. Bu fıkra kapsamında

trafik tescil kayıtları silinen motorlu taşıtların daha sonra bulunması veya varlığının tespiti halinde, terkin tarihi itibarıyla trafik tescil kaydı yapılır. Bu takdirde terkin edilen vergi ve diğer amme alacakları ayrıca bir işleme gerek olmaksızın buldukları veya tespit edildikleri yılın Ocak ayında motorlu taşıtlar vergisi adıyla tahakkuk etmiş sayılır ve Ocak ayının son günü vade tarihi kabul edilerek takip ve tahsil edilir. Bulunan veya varlığı tespit edilen taşıtın noter satış senediyle veya kamu kurum ve kuruluşlarından satın alındığının tevsiki halinde taşıt, satış tarihi itibarıyla alıcı adına tescil edilir ve alıcı adına motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyeti tesis edilir.

5/7/2003 tarihinden önce çalınan veya trafikten çekme belgesi alınan motorlu taşıtlara ilişkin, çalınma veya trafikten çekme tarihinden 5/7/2003 tarihine kadar olan vergilendirme dönemlerine ait olup bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ödenmemiş olan motorlu taşıtlar vergisi ile bu vergiye ilişkin gecikme zammı, gecikme faizi, vergi cezaları ve tescil plakasına kesilen idari para cezaları terkin edilir. 5/7/2003 tarihinden önce trafikten çekme belgesi alınan taşıtlar için bu fıkra da değişikliğin yapıldığı tarihten önce ödenmiş olan motorlu taşıtlar vergisi ile buna ilişkin gecikme zammı, gecikme faizi, vergi cezaları ve idari para cezaları red ve iade edilmez.

13/10/1983 tarihli ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 20 nci maddesinin, 21/5/1997 tarihli ve 4262 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile değiştirilen (d) bendinin yürürlük tarihinden önce, noterler vasıtasıyla satışı yapılan motorlu taşıtlar için, noter satış senedinin düzenlendiği tarihten sonra satıcılar adına tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergileri, gecikme zamları, gecikme faizleri ile vergi cezaları, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda be-

lirtilen düzeltme zamanaşımı hükümlerine tabi olmaksızın düzeltilir. Motorlu taşıtlar vergisinde düzeltme yapılan bu taşıtlarla ilgili olarak 31/12/2003 tarihinden önce tescil plakasına kesilen idari para cezalarının tahsilinden vazgeçilir. Bu fıkra kapsamına giren amme alacaklarına karşılık bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce tahsil edilmiş tutarlar red ve iade edilmez. Bu hüküm, bu fıkra kapsamına giren taşıtlardan, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce alıcısı adına tescil edilmiş olanlar için de uygulanır.

Bu madde hükmünden gerçeğe aykırı bildirimde bulunmak suretiyle yararlananlar, bu fiilleri başkaca bir suç teşkil etmediği takdirde 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 206 ncı maddesi gereğince, il özel idareleri ve MKEK Hurda İşletmesi Müdürlüğüne bu madde hükmüne göre teslim alınan taşıtları, taşıt vasfını kaybettirecek şekilde kullanılamaz hale getirmeyenler ile bu hususa ilişkin gerekli tedbirleri almayanlar aynı Kanunun 257 nci maddesi gereğince cezalandırılır.

Bu madde kapsamında tescil kayıtları silinen motorlu taşıtlara ait daha önce ödenmiş olan motorlu taşıtlar vergisi ile buna ilişkin gecikme zammı, gecikme faizi, vergi cezaları ve idari para cezaları red ve iade edilmez. Tescil kayıtları silinen bu taşıtlar üzerine 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tatbik edilmiş olan hacizler kaldırılır.

Dördüncü fıkra gereğince trafik tescil kayıtları silinecek taşıtların, motorlu taşıt vasfını kaybettikleri haller ile mevcut olmadıklarının kabul edileceği durumları tespiti ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, İçişleri ve Maliye bakanlıkları müştereken yetkilidir.”

şeklindedir.

Aynı Kanunun 62 nci maddesinde, 5838 sayılı Kanunun Geçici 2 nci maddesinde yapılan değişikliğin 1.7.2010 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır.

9.2. 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemenin Kapsamı

5838 sayılı Kanunun Geçici 2 nci maddesi kapsamına aşağıdaki taşıtlar ile gerçek ve tüzel kişiler girmektedir.

9.2.1. Madde Kapsamında Teslim Edilebilecek Taşıtlar

5838 sayılı Kanunun Geçici 2 nci maddesinin kapsamına, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (I) sayılı tarifesinde yer alan; otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri ile motosikletler, aynı Kanunun 6 ncı maddesinin (II) sayılı tarifesinde yer alan; minibüs, panel van, motorlu karavan, otobüs ve benzerleriyle kamyonet, kamyon, çekici ve benzeri taşıtlar girmektedir.

Ancak, Makina ve Kimya Endüstrisi Kurumu Hurda İşletmesi Müdürlüğü hurda müdürlüklerine (MKEK hurda müdürlükleri) teslim edilecek taşıtlar, 4925 sayılı Kanunun 33/5 maddesi uyarınca Ulaştırma Bakanlığı tarafından tespit edileceğinden, anılan Bakanlık tarafından belirlenenler dışındaki taşıtların, mükellefler tarafından bu madde kapsamında MKEK hurda müdürlüklerine teslimi mümkün bulunmamaktadır.

9.2.2. Madde Hükmünden Yararlanabilecek Mükellefler

Madde hükmünden;

i) İlgili trafik sicilinde adlarına model yılı 1985 veya daha eski olan ve 197 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin (I) sayılı tarifesinde yer alan; otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri ile motosikletler, aynı Kanunun 6 ncı maddesinin (II) sayılı tarifesinde yer alan;

minibüs, panel van, motorlu karavan, otobüs ve benzerleriyle kamyonet, kamyon, çekici ve benzeri taşıt kayıt ve tescilli bulunan,

ii) Madde kapsamında yer alan taşıtlarını bu maddenin yürürlük tarihinden önce noter satış senediyle veya kamu kurum ve kuruluşlarından satın alan ancak, ilgili trafik tescil kuruluşunda adlarına kayıt ve tescil ettirmemiş olan mükelleflerden, **31.12.2011 tarihine kadar**, adlarına kayıt ve tescil ettiren,

iii) İlgili trafik tescil kuruluşunda adlarına kayıt ve tescilli; **model yılı 1998 veya daha eski** taşıtı olup, bu taşıtı **28.2.2009 tarihi itibarıyla** mevcut olmayan veya herhangi bir nedenle motorlu taşıt vasfını kaybetmiş bulunan,

iv) Taşıtları **5.7.2003 tarihinden önce** çalınan veya trafikten çekme belgesi alınan, ilgili trafik tescil kaydında taşıtının çalındığına veya trafikten çekildiğine ilişkin açıklayıcı bilgi bulunan,

v) 2918 sayılı Kanunun 20 nci maddesinin, 4262 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile değiştirilen (d) bendinin yürürlüğe girdiği **25.5.1997 tarihinden önce**, taşıtını noter satış senediyle satan ancak ilgili trafik tescil kaydı halen adına devam eden,

gerçek ve tüzel kişiler ile bunların mirası reddetmemiş mirasçıları yararlanabileceklerdir.

Madde hükmünden yararlanmak için gerekli başvuruların mükellef adına veli, vasi, kanuni temsilciler ile konuya ilişkin olarak özel vekâletname ile tayin edilen vekiller tarafından yapılması mümkündür. Ancak, maddenin dördüncü fıkrası kapsamında özel vekâletname ile yapılacak olan başvurularda bildirim bizzat mükellef, veli veya vasi tarafından imzalanması gerekmektedir.

9.3. 5838 Sayılı Kanunun Geçici 2 nci Maddesinin Uygulaması ve Meydana Gelen Değişiklikler

9.3.1. Genel Uygulama

Adlarına kayıt ve tescilli taşıtları üzerinde 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tatbik edilmiş hacizler dışında, üçüncü şahıslar tarafından konulmuş mülkiyeti muhafaza, rehin, haciz gibi benzeri şerhlerin bulunan ve 5838 sayılı Kanunun Geçici 2 nci maddesinden faydalanmak için başvuracak mükellefler, bu şerhler kaldırılmadıkça madde hükmünden yararlanamayacaklardır.

Anılan Kanunun Geçici 2 nci maddesinin ikinci fıkrasında belirlenen ve motorlu taşıtlarını noter satış senediyle veya kamu kurum ve kuruluşlarından satın alıp ilgili trafik tescil kuruluşunda adlarına **kayıt ve tescil ettirmemiş olan gerçek ve tüzel kişilerin**, madde hükmünden yararlanabilmeleri için bu maddede değişikliğin yapıldığı tarihten itibaren **31.12.2011 tarihine kadar** taşıtları adlarına kayıt ve tescil ettirmeleri gerekmektedir. Bu durumda olup da **31.12.2011 tarihine kadar taşıtları adlarına kayıt ve tescil ettirmeyen mükellefler** madde hükmünden yararlanamayacaklardır.

Geçici 2 nci madde hükmünden faydalanan mükelleflerin bu madde kapsamında tescil kayıtları silinen taşıtlarına ilişkin **28.2.2009 tarihinden önce** ödemiş oldukları motorlu taşıtlar vergileri, gecikme zamları, gecikme faizleri, vergi cezaları ile idari para cezaları ile bu tarihten sonra ödenmekle beraber anılan Kanun maddesi hükmünden faydalanmak için müracaat edilmeden önce ödenen motorlu taşıtlar vergileri, gecikme zamları, gecikme faizleri, vergi cezaları ve idari para cezaları mükellefe red ve iade edilmeyecektir.

Ancak, yapılan değişiklikle anılan Kanun maddesinin birinci fıkrası hükmünden 2010 yılı içerisinde ve maddede değişiklik

yapılmadan önce faydalananlardan tahsil edilen motorlu taşıtlar vergisi 2010 yılı birinci taksit tutarı 6183 sayılı Kanunun 23 üncü maddesi hükmü uyarınca red ve iade edilecektir.

6009 sayılı Kanunun Geçici 5 inci maddesiyle yapılan değişiklikle, 5838 sayılı Kanunun Geçici 2 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkraya hükmünden **31.12.2011** tarihine kadar faydalanan mükelleflerin bu madde kapsamında tescil kayıtları silinen taşıtlarına ilişkin olarak **31.12.2011** tarihine kadar tahakkuk etmiş ve ödenmemiş olan motorlu taşıtlar vergisi ile gecikme zammı, gecikme faizi, vergi cezaları ve **28.2.2009** tarihine kadar tescil plakasına kesilen idari para cezaları terkin edilecektir. Değişiklik yapılmadan önce süre **30.6.2010** tarihinde sona ermekteydi.

Anılan Kanunun Geçici 2 nci maddesinin ikinci fıkrasında belirlenen ve motorlu taşıtlarını noter satış senediyle veya kamu kurum ve kuruluşlarından satın alıp ilgili trafik tescil kuruluşunda adlarına kayıt ve tescil ettirmemiş olan gerçek ve tüzel kişilerin, madde hükmünden yararlanabilmeleri için bu fıkradaki değişikliğin yürürlüğe girdiği 1.7.2010 tarihinden 31.12.2011 tarihine kadar bu madde kapsamındaki taşıtları adlarına kayıt ve tescil ettirmeleri gerekmektedir. Bu durumda olup da **31.12.2011 tarihine kadar taşıtları adlarına kayıt ve tescil ettirmeyen mükellefler madde hükmünden yararlanamayacaklardır.**

Öte yandan, 5838 sayılı Kanunun Geçici 2 nci maddesinde yapılan değişiklik uyarınca anılan maddenin birinci ve ikinci fıkraya hükümlerinden faydalanmak için, yük ve yolcu taşımacılığı dışında bilanço esasına göre defter tutmayı gerektiren başkaca ticari veya mesleki faaliyetten dolayı mükellefiyetin bulunmamasına dair şart kaldırılmış olduğundan, adlarına 1985 model ve daha eski taşıtlar bulunan gerçek ve tüzel kişilerden **bilanço esasına göre defter tutmakla**

beraber faaliyet konusu yük ve yolcu taşımacılığı olmayanlar da Kanunun Geçici 2 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkra hükmünden **31.12.2011 tarihine kadar faydalanabileceklerdir.** Daha önceki düzenlemede, sadece yolcu ve yük taşımacılığı faaliyetinde bulunan mükellefler Kanun hükmünden yararlanabilmekte ve taşıtların model yılının da 1979 model ve daha eski olması şartı aranmaktaydı.

Buna göre, anılan Kanunun Geçici 2 nci madde hükmünden faydalanmak isteyen mükelleflerin yük ve yolcu taşımacılığı dışında bilanço esasına göre defter tutmayı gerektiren başkaca ticari veya mesleki faaliyetten dolayı mükellefiyet kayıtlarının bulunmadığına dair belge ibraz etmeleri gerekmediğinden, mükellefler **33 Seri No.lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği** ekinde örneği bulunan **(EK:1)** dilekçeyle ilgili vergi dairesi müdürlüklerine başvurmayacaklardır.

Bu itibarla, taşıtlarını il özel idarelerine teslim etmek isteyenlerin anılan Tebliğin ekinde örneği yer alan **(EK:2)** dilekçeyle herhangi bir trafik tescil kuruluşuna başvurarak teslim edecekleri taşıtları için anılan maddenin birinci ve ikinci fıkra hükmünden yararlanabileceklerine dair belgeyi **(EK:4)** almaları gerekmektedir. Taşıtlarını MKEK hurda müdürlüklerine teslim etmek isteyenler ise taşıtlarının hurdaya çıkarılabilmesi için **(EK:3)**'deki dilekçeyle anılan 33 Seri No.lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen trafik tescil kuruluşuna başvuracaklardır.

9.3.2. Geçici 2 nci Maddenin Birinci ve İkinci Fıkra Hükmünün Uygulaması (Model Yılı 1985 ve Daha eski Olan Taşıtlar)

Anılan Kanun değişikliği ile 5838 sayılı Kanunun Geçici 2 nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan **“1979”** ibaresi **“1985”** şeklinde

değiştirilmiştir. Yani bu kapsama, model yılı 1985 ve daha eski olan taşıtlar girmekte olup, mükelleflerin taşıtlarını en geç **31.12.2011** tarihine kadar il özel idarelerine veya MKEK hurda müdürlüklerine teslim etmeleri gerekmektedir.

İl özel idaresine teslim edilen taşıtlarda, hurdaya çıkarma işlemi trafik tescil kuruluşuna hurdaya ayırma başvurusu tarihi itibarıyla yapılacak ve taşıt sahibinin mülkiyet hakkı ortadan kalktığından adına ayrıca tescil belgesi düzenlenmeyecektir.

Öte yandan, anılan Kanun hükmünden faydalanmak isteyen mükelleflerin başvuru esnasında ibraz ettikleri, 33 Seri No.lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği ekindeki, **EK:2, EK:3, EK:5, EK:8** dilekçeler ekinde istenilen “**Vergi Dairesinden Alınan Yazı**” ile yine anılan Tebliğ ekindeki **EK:3, EK:6, EK:7** dilekçeler ekinde istenilen “**2010 yılı motorlu taşıtlar vergisi birinci taksitinin ödendiğine dair belge**” aranılmayacaktır.

Geçici 2 nci madde hükmünden 31.12.2011 tarihine kadar faydalanan mükelleflerin bu madde kapsamında tescil kayıtları silinen taşıtlarına ilişkin 28.2.2009 tarihinden önce ödemiş oldukları motorlu taşıtlar vergileri, gecikme zamları, gecikme faizleri, vergi cezaları ile idari para cezaları ile bu tarihten sonra ödenmekle beraber anılan Kanun maddesi hükmünden faydalanmak için müracaat edilmeden önce ödenen motorlu taşıtlar vergileri, gecikme zamları, gecikme faizleri, vergi cezaları ve idari para cezaları mükellefe red ve iade edilmeyecektir. **Ancak, anılan Kanun maddesinin birinci fıkra hükmünden 2010 yılı içerisinde ve maddede değişiklik yapılmadan önce faydalananlardan tahsil edilen motorlu taşıtlar vergisi 2010 yılı birinci taksit tutarı 6183 sayılı Kanununun 23 üncü madde hükmü uyarınca red ve iade edilecektir.**

9.3.3. Geçici 2 nci Maddenin Dördüncü Fıkra Hükümünün Uygulanması (Taşıtın Mevcut Olmaması veya Taşıt Niteliğini Kaybetmiş Olması)

5838 sayılı Kanunun Geçici 2 nci maddesinin 9 uncu fıkrasında, dördüncü fıkra gereğince trafik tescil kayıtları silinecek taşıtların, motorlu taşıt vasfını kaybettikleri haller ile mevcut olmadıklarının kabul edileceği durumları tespite ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, İçişleri ve Maliye bakanlıklarının müştereken yetkili oldukları hükme bağlanmıştır.

Maddenin yürürlüğe girdiği 28.2.2009 tarihi itibarıyla mevcut olmayan veya motorlu taşıt vasfını yitirmiş, model yılı **1998 ve daha eski** olan taşıt sahiplerinin; durumlarını kanaat verici belgelerle tevsik etmeleri veya trafik tescil kuruluşu tarafından taşıtın mevcut olmadığı kabulü halinde, bu taşıtlara ait motorlu taşıtlar vergisi asıllarının 1/4'ünü 31.12.2011 tarihine kadar ödemeleri şartıyla, kalan vergi aslı, gecikme zammı, gecikme faizi, vergi cezaları ve Karayolları Trafik Kanununun 116 ncı maddesine istinaden tescil plakasına kesilen trafik idari para cezalarının tamamının tahsilinden vazgeçilecek ve ödemeyi müteakip trafik tescil kayıtları silinecektir.

Yapılan Kanun değişikliği ile 5838 sayılı Kanunun Geçici 2 nci maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan “**31.12.2009**” tarihine kadar olan süre **31.12.2011**” tarihine uzatılmıştır.

Bu fıkra kapsamında tescil kaydı silinen bir taşıtın varlığının tespit edilmesi söz konusu olabilir. Bu durumda ilgili trafik tescil kuruluşu tarafından, bulunan veya varlığı tespit edilen taşıta ilişkin tescil bilgilerinin vergi dairesine gelmesi üzerine, vergi dairesince mükellef adına motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyeti tesis edilerek daha önce terkin edilen vergi ve diğer amme alacakları ayrıca bir işleme

gerek olmaksızın taşıtın bulunduğu veya tespit edildiği yılın Ocak ayında motorlu taşıtlar vergisi adıyla tahakkuk etmiş sayılarak işlem yapılır ve Ocak ayının son günü vade tarihi kabul edilerek takip ve tahsil edilecektir.

Örnek: İlgili vergi dairesi tarafından 2.8.2010 tarihinde mükellef (A)'nın 5838 sayılı Kanununun 2 nci maddesinin dördüncü fıkrası hükmü çerçevesinde 2.000 TL motorlu taşıtlar vergi aslı, 5.000 TL gecikme zammı, 250 TL trafik idari para cezası terkin edilmiş, ancak tescil kaydı silinen taşıtın 26.8.2011 tarihinde mevcut olduğu tespit edilerek tescil kaydının silindiği tarih itibarıyla mükellef (A) adına tekrar kayıt ve tescil işlemi yapılmıştır.

Durumun ilgili vergi dairesine bildirilmesi üzerine vergi dairesi tarafından mükellef (A) adına tekrar motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyeti tesis edilerek terkin edilen 7.250 TL (2000+5000+250) tutar 2011 yılı Ocak ayında motorlu taşıtlar vergisi olarak tahakkuk etmiş sayılarak mükellef (A)'dan tahsil edilecektir.

Ancak, bulunan veya varlığı tespit edilen taşıtın noter satış senediyle veya kamu kurum ve kuruluşlarından satın alındığının tevsiki halinde taşıt, satış tarihi itibarıyla alıcı adına tescil edilir ve alıcı adına motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyeti tesis edilir.

9.3.4. 5.7.2003 Tarihinden Önce Çalınan veya Trafikten Çekme Belgesi Alınan Motorlu Taşıtlara İlişkin Uygulama

5838 sayılı Kanununun Geçici 2 nci maddesinin beşinci fıkrasına göre, vergi dairesi kayıtlarında taşıtının 5.7.2003 tarihinden önce çalındığına veya trafikten çekildiğine ilişkin bilgi bulunan mükelleflere ait, çalınma tarihinden veya trafikten çekilme tarihinden 5.7.2003 tarihine kadar olan vergilendirme dönemlerine ait olup bu fıkarda

değişikliğin yapıldığı tarih itibarıyla ödenmemiş olan motorlu taşıtlar vergisi ile bu vergiye ilişkin gecikme zammı, gecikme faizi, vergi cezaları ve tescil plakasına kesilen trafik idari para cezaları ilgili vergi dairesi tarafından mükellef başvurusu beklenmeksizin terkin edilecektir.

Ancak, 5.7.2003 tarihinden önce trafikten çekme belgesi alınan taşıtlar için bu fıkrada değişikliğin yapıldığı tarihten önce ödenmiş olan motorlu taşıtlar vergisi ile buna ilişkin gecikme zammı, gecikme faizi, vergi cezaları ve idari para cezaları **red ve iade edilmeyecektir.**

9.3.5. 25.5.1997 Tarihinden Önce Noter Satış Senediyle Satışı Yapılan Taşıtlara İlişkin İşlemler

5838 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 28.2.2009 tarihinden sonra, satıcı adına olan trafik tescil kaydının noter satış senedi tarihi itibarıyla silinip aynı tarih itibarıyla alıcı adına yapıldığını bildirir formun, trafik tescil kuruluşu tarafından taşıtın trafik tescil kaydının bulunduğu yerdeki vergi dairesine intikal ettirilmesi halinde, satıcılar adına tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergileri, gecikme zamları, gecikme faizleri ile vergi cezaları; 213 sayılı Kanunda belirtilen düzeltme zamanasını hükümlerine tabi olmaksızın düzeltilecektir.

Maddenin altıncı fıkrası kapsamında motorlu taşıtlar vergisinde düzeltme yapılan taşıtlarla ilgili olarak 31.12.2003 tarihinden önce tescil plakasına kesilen idari para cezaları mükellef başvurusu beklenilmeden terkin edilecektir. Bu fıkra kapsamına giren amme alacaklarına karşılık bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce tahsil edilmiş tutarlar red ve iade edilmeyecektir. **Ancak, 31.12.2009 tarihinden sonra satıcılardan tahsil edilen fıkra kapsamına giren amme alacakları, 6183 sayılı Kanunun 23 üncü madde hükmü uyarınca red ve iade edilecektir.**

9.4. Gerçeğe Aykırı Bildirimde Bulunanlar İle Madde Hükümüne Aykırı İşlem Tesis Edenler Hakkında Uygulanacak Cezai Hükümler

Kanunun Geçici 2 nci maddesi hükmünden gerçeğe aykırı bildirimde bulunmak suretiyle yararlananlar Türk Ceza Kanununun 206 ncı maddesi gereğince; il özel idareleri ve MKEK Hurda İşletmesi Müdürlüğüne teslim alınan taşıtları, taşıt vasfını kaybettirecek şekilde kullanılamaz hale getirmeyenler ile bu hususa ilişkin gerekli tedbirleri almayanlar hakkında aynı Kanunun 257 nci maddesi gereğince işlem yapılacaktır.

10. 3568 SAYILI SERBEST MUHASEBECİLİK, SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

10.1. 3568 Sayılı Kanunun “Yasaklar” Başlıklı 45 inci Maddesinin 3 üncü Fıkrasında Yapılan Değişiklik

6009 sayılı Kanunun 47 nci maddesi ile 3568 sayılı Kanununun “**Yasaklar**” başlıklı 45 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında yapılan değişiklik aşığıdaki şekildedir:

“MADDE 47- 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 45 inci maddesinin üçüncü fıkrası aşığıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Hayri ve ilmi kuruluşlar, 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükümünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigortası Fonunun yönetimindeki kurumların bu Kanun kapsamındaki fa-

aliyetlerini yürütmemeleri şartıyla, bu kurum ve kuruluşların yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği, denetçiliği görevleri ile bilirkişilik ve tasfiye memurluğu meslekle bağdaşmayan işler sayılmaz.”

10.2. Değişikliğin Amacı

Söz konusu fıkra da yapılan değişiklik ile meslek mensuplarının (serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir) 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimindeki kurumların **3568 sayılı Kanunun “Mesleğin Konusu” başlıklı 2 nci maddesinde belirtilen mesleki faaliyetlerini yürütmemeleri şartıyla**, bu kurum ve kuruluşların yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği, denetçiliği görevleri ile bilirkişilik ve tasfiye memurluğu görevleri yasak kapsamından çıkarılarak bu görevleri meslekle bağdaşan işler arasına dâhil edilmektedir.

Bu fıkra değişikliği ile, yukarıda sayılan kurumlarda görev alacak yönetim kurulu başkan ve üyeleri ile denetçilerinin durumu 3568 sayılı Kanuna uygun hale getirilmiş olacaktır.

Ancak, buradaki en önemli husus, bu kurumlarda söz konusu görevleri alacak kişilerin ilgili kurumların mali müşavirleri olmaması gerekmektedir.

UZMAN GÖRÜŞ / E-DERGİ

Yayın hayatına 2010 yılı Ocak ayında adım atan Uzman Görüş Dergisini sizlere takdim etmekten dolayı büyük gurur duyuyoruz.

Yazar kadrosunu ülkemizin yetkin vergi uzmanlarının oluşturduğu Uzman Görüş Dergisi, vergicilik alanında bir ilke imza atarak e-dergi olarak yayımlanıyor.

Uzman Görüş Dergisi, vergi kanunları açısından yoruma ve açıklamaya gerek duyulan tüm konuları kendisine içerik olarak belirlemiş bulunmaktadır.

Uzman Görüş Dergisinde birbirinden ilginç konularda hazırlanmış çok sayıda makale her ay sizleri bekliyor.

Temel felsefesi sürekli gelişim olan Devlet Gelir Uzmanları Derneği olarak dergimizin yeni sayılarında buluşmak dileğiyle...

Devlet Gelir Uzmanları Derneği



UZMAN GÖRÜŞ

DEVLET GELİR UZMANLARI DERNEĞİ AYLIK YAYINI

TEMMUZ 2010 - SAYI 7

- Turizm Sektöründe Faaliyet Gösteren Mükellefler Amortisman Tabii İktisadi Kıymeter İçin Yüklendikleri KDV'nin İadesini Talep Edebilirler Mi?
- Avrupa Birliği Hibeleri İle Uygulanan Sözleşmeler Çerçevesinde Satın Alınan Araçlarda Motorlu Taşıtlar Vergisi İstisnası
- Bonus/Para Puanların Vergisel Boyutu
- Gelir ve Kurumlar Vergisinde Mahsup ve İade
- Fevkalade Amortisman Uygulamasında Kısmi Zarar Durumu ve Bakiye Değerin İtfası
- Pasaport İşlemlerinde Harç ve Değerli Kağıt Uygulaması
- Son Düzenlemeler Çerçevesinde Gelir Vergisi Tarifesinde Artan Oranlığının Değerlendirilmesi (I)

UZMAN GÖRÜŞ DERGİSİNİ

www.devletgeliruzmanlari.org

İNTERNET ADRESİNDEN

ÜCRETSİZ OLARAK

OKUYABİLİRSİNİZ.

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını
Mart 2010 / Sayı 3

Uzman Görüş



Devlet Gelir Uzmanları Aylık Yayını
Şubat 2010 / Sayı 2

Uzman Görüş



Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını
Uzman Görüş



Devlet Gelir Uzmanları Derneği
Aylık Yayını

Uzman Görüş

UZMAN GÖRÜŞ
DEVLET GELİR UZMANLARI DERNEĞİ AYLIK YAYINI



- Devletin Yabancılaşma Riskinde Kötü Olması
- Yüksek Yönetim Kurumlarının Sorumluluğu ve Sorunları
- Avrupa Yatırım Bankası ve Türkiye'ye Yabancı Yatırımların ve Kredilerin Sorumluluğu
- Kurumların Yabancılaşma Riskinde Kötü Olması
- Kurumların Yabancılaşma Riskinde Kötü Olması
- Kurumların Yabancılaşma Riskinde Kötü Olması
- Kurumların Yabancılaşma Riskinde Kötü Olması
- Kurumların Yabancılaşma Riskinde Kötü Olması

DEVLET GELİR UZMANLARI DERNEĞİ