



VERGİ MEVZUATINDA GÜNCEL GELİŞMELER

HAZIRLAYAN**Çağlar DOĞAN**

Vergi Müfettişi

Hazine ve Maliye Bakanlığı

VERGİ MEVZUATINDA GÜNCEL GELİŞMELER

TEBLİĞLER**● 531 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**

02/09/2021 tarih ve 31586 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 531 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 7318 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 213 sayılı Kanunda yapılan değişikliklere ilişkin açıklamalar ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

7318 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda;

- 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yapılan değişiklikler kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığına; belirli kriterleri dikkate alarak yedi günlük fatura düzenleme süresini indirme ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirme,

- 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kapsamında lisansa tabi faaliyetlerde bulunanlar ile 213 sayılı Kanunun mükerrer 257 nci maddesi uyarınca bandrol, pul, barkod, hologram, kupür, damga, sembol

gibi özel etiket ve işaretleri kullanma zorunluluğu getirilen ürünleri imal veya ithal edenlerden 213 sayılı Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendinde yer alan hükümler çerçevesinde teminat alma yetkisinin verilmesi,

- 213 sayılı Kanunun mükerrer 355, 359 ve 367 nci maddelerinde değişiklik yapılmasına ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

531 Sıra No.lu tebliğde yer verilen hükümlere başlıklar halinde aşağıda yer verilmiştir.

1. Fatura Düzenleme Süresi:

213 sayılı Kanunun 231 ve mükerrer 257 nci maddelerinin verdiği yetkiye dayanılarak, ihrakiye (Petrol Piyasası Kanununda yer alan ihrakiye tanımı: Ülkenin karasuları ve/veya karasuları bitişinde deniz vasıtalarına veya hava meydanlarında yerli ve yabancı uçaklara vergili veya vergisiz sağlanan akaryakıtı ve madeni yağ) teslimleri hariç olmak üzere, faturanın aşağıdaki hallerde teslim anında düzenlenmesi uygun bulunmuştur.

a) 5015 sayılı Kanun ve 5307 sayılı Kanun kapsamında lisansa tabi faaliyetlerde bulunanların (rafinerici, dağıtıcı, bayi, serbest kullanıcı gibi) kendi aralarında yaptıkları akaryakıt ve LPG teslimi.

b) Tankerlerle veya özel nakliye araçlarıyla taşınmak suretiyle akaryakıt ve LPG otogaz bayii veya istasyonu dışında müşterinin istediği mahalde (yürüttükleri faaliyetlerindeki ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla fabrika, şantiye, nakliye filosu işletmeleri ve benzeri yerlerde) yapılan akaryakıt ve LPG teslimi.

Birinci fıkra kapsamındaki teslimlerde, alıcının tamamen veya kısmen akaryakıt ve LPG alımından vazgeçmesi ya da söz konusu teslimlere ilişkin olarak düzenlenen faturada gösterilen miktardan daha az akaryakıt ve LPG teslim edilmesi halinde, bu durumun ortaya çıktığı anda;

- Alıcının 213 sayılı Kanunun 232 nci maddesine göre fatura düzenleme zorunluluğu bulunanlar kapsamında olması halinde, alıcı tarafından satıcı adına fatura,

- Alıcının 213 sayılı Kanun uyarınca belge düzenleme yükümlülüğü bulunanlar kapsamında olmaması halinde ise satıcı tarafından 213 sayılı Kanunun 234 üncü maddesinde belirlenen asgari bilgileri içerecek şekilde gider pusulası düzenlenecektir.

Bu kapsamda düzenlenen belge üzerinde, işlemin mahiyetine ilişkin açıklama ile birlikte, ilgili faturanın tarih ve numarasına da yer verilecektir.

2. 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu İle 5307 Sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (Lpg) Piyasası Kanunu Ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Kapsamında Lisansa Tabi Faaliyetlerde Bulunanlara İlişkin Teminat Uygulaması:

5015 sayılı Kanun kapsamında dağıtıcı, madeni yağ veya bayilik (münhasıran ihrakiye bayiliği hariç) lisansı bulunanlar ile 5307 sayılı Kanun kapsamında dağıtıcı veya LPG otogaz bayilik lisansı bulunanlar 213 sayılı Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendi hükümlerine göre teminat uygulaması kapsamına alınmıştır.

Birinci fıkra gereğince teminat uygulaması kapsamında olup;

a) Yeni işe başlayan mükelleflerden (faaliyete öteden bu yana devam etmekle birlikte, ilk kez teminat verilmesini gerektiren lisansa sahip olanlar dahil), sahip oldukları lisans sayısına bakılmaksızın;

i) Dağıtıcı lisansına sahip olanların 213 sayılı Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendinde yer alan azami tutarın iki katı kadar (2021 yılı için 20 milyon Türk lirası),

ii) Dağıtıcı lisansı dışındaki lisanslara sahip olanların (i) alt bendinde belirtilen tutarın yirmide biri kadar (2021 yılı için 1 milyon Türk lirası),

b) Faaliyetlerine öteden bu yana devam eden mükelleflerin, sahip oldukları lisans sayısına bakılmaksızın, 213 sayılı Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendinde yer alan azami tutardan (2021 yılı için 100 milyon Türk lirası) fazla olmamak üzere, bir önceki hesap dönemine ilişkin olarak verilen yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ile bildirilen yıllık brüt satışları toplamının %1'i oranında,

teminat vermesi gerekmektedir.

Sadece LPG ile ilgili;

a) Dağıtıcı lisansına sahip olanlardan;

i) İkinci fıkranın (a) bendi kapsamındakilerin, aynı fıkrada belirlenen teminat tutarının dörtte biri,

ii) İkinci fıkranın (b) bendi kapsamındakilerin, aynı fıkrada belirlenen teminat tutarının yarısı,

b) LPG otogaz bayilik lisansı bulunanların, ikinci fıkraya göre belirlenen teminat tutarının yarısı,

kadar teminat vermesi gerekmektedir.

İkinci fıkranın (a) bendi gereğince teminat vermekle yükümlü olanlardan dağıtıcı lisansı yanında bu madde kapsamında teminat verilmesi gereken diğer lisanslara da sahip olanlar, söz konusu bendin (i) alt bendine göre teminat vereceklerdir.

İkinci fıkranın (b) bendi kapsamında verilmesi gereken teminat, teminatın verileceği tarihin içinde bulunduğu yılda verilmesi gereken ve bir önceki yıla ait olan gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde, 193 sayılı Kanunun mükerrer 121 inci maddesindeki şartları taşımasına bağlı olarak, uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasından yararlanma hakkı bulunan mükellefler tarafından beşte bir oranında verilir.

Rafinerici lisansına sahip olan mükellefler ile genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları (YİKOB), büyükşehir belediyeleri ve belediyeler ile sermayelerinin %51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar, bu madde kapsamında teminat verilmesi gereken lisanslara sahip olsalar dahi, teminat vermeye yükümlü değildir.

3. Özel Etiket Ve İşaretleri Kullanma Zorunluluğu Getirilen Ürünleri İmal Veya İthal Eden Mükelleflerde Teminat Uygulaması:

Özel etiket ve işaretleri kullanma zorunluluğu bulunan ürünlere ilişkin olarak talep edilen ve talepleri ÜİS Uygulama Genel Tebliğinde yer alan usul ve esaslara göre değerlendirilen özel etiket ve işaretlerin, 213 sayılı Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendi hükümlerine göre teminat karşılığında verilmesi uygun bulunmuştur.

Başkanlıkça, özel etiket ve işaret zorunluluğu getirilen ürünler için talep edilen özel etiket ve işaretlerin, ÜİS Uygulama Genel Tebliğinde yer alan usul ve esaslara göre değerlendirilmesi sonucu verilmesi uygun görülen miktarın;

a) Yeni işe başlayan üreticilerde;

i) İlk üç aylık sürede faaliyet gösterenler bakımından, TADAB'dan alınan izin, satış ve/veya yetki belgelerinde yer alan yıllık kapasitenin 15 günlük kısmına kadar,

ii) Dört ila on iki aylık dönemde faaliyet gösterenler bakımından, aylık ortalama üretim ve aylık

ortalama satış miktarı dikkate alınarak bunların ortalamalarının bir aylık miktarına kadar,

b) Bir yılı aşan süredir faaliyeti devam eden üreticilerde;

i) Sigara ve distile alkollü içki üreticileri bakımından, son bir yıllık dönemde yaptıkları aylık ortalama üretim ve aylık ortalama satış miktarı dikkate alınarak bunların ortalamalarının 45 günlük miktarına kadar,

ii) Diğer tütün mamulleri, makaron, yaprak sigara kağıdı, fermente alkollü içki ve bira üreticileri bakımından, mükelleflerin son bir yıllık dönemde yaptıkları aylık ortalama üretim ve aylık ortalama satış miktarı dikkate alınarak bunların ortalamalarının iki aylık miktarına kadar,

teminat aranmaz.

İkinci fıkrada belirtilen limitleri aşan özel etiket ve işaretlere ilişkin talepler; Başkanlıkça mükelleflerin mevcut özel etiket ve işaret stokları, önceki dönemlerde aldıkları özel etiket ve işaret miktarları, üretim kapasiteleri, aylık üretim miktarları, mamul ve yarı mamul stokları ve aylık satış miktarlarının kontrolü ve analizi yapılarak değerlendirilir. Yapılan değerlendirme neticesinde söz konusu talepler;

a) Yeni işe başlayan üreticilerde;

i) İlk üç aylık sürede faaliyet gösterenler bakımından, TADAB'dan alınan izin, satış ve/veya yetki belgelerinde yer alan yıllık kapasitenin iki aylık,

ii) Dört ila on iki aylık dönemde faaliyet gösterenler bakımından, aylık ortalama üretim ve aylık ortalama satış miktarı dikkate alınarak bunların ortalamalarının üç aylık,

b) Bir yılı aşan süredir faaliyeti devam eden üreticiler bakımından, son bir yıllık dönemde yaptıkları aylık ortalama üretim ve aylık ortalama satış miktarı dikkate alınarak bunların ortalamalarının üç aylık,

miktarını aşmamak üzere, verilmesi uygun görülen özel etiket ve işaretlere konu ürüne ait ÖTV ve bu vergiye ilişkin KDV tutarı kadar teminat mukabilinde karşılanır.

İkinci ve üçüncü fıkralara göre yapılacak hesaplamalarda mükellefin üretim veya satışının olduğu aylar dikkate alınır. Bu şekilde yapılacak hesaplama neticesinde tespit edilen miktarın, üretim kapasitesinin 15 günlük kısmından az olması durumunda, söz konusu fıkraların yeni işe başlayan üreticilere ilişkin kısımlarına göre işlem yapılır.

Tütün mamulü, makaron ve yaprak sigara kağıdı ithalatçıların özel etiket ve işaret taleplerinin karşılanmasında, ÜİS Uygulama Genel Tebliği uyarınca Başkanlık tarafından yapılan değerlendirme sonucu verilmesi uygun görülen özel etiket ve işaret miktarı, bu ürünlere ilişkin olup ithalat sırasında ödenmesi gereken ÖTV ve bu vergiye ilişkin KDV tutarı kadar teminat karşılığı verilir.

Alkollü içki ithalatçıların özel etiket ve işaret taleplerinin karşılanmasında, ÜİS Uygulama Genel Tebliği uyarınca TADAB tarafından yapılan değerlendirme sonucu verilmesi uygun görülen özel etiket ve işaret miktarı, bu ürünlere ilişkin olup ithalat sırasında ödenmesi gereken ÖTV ve bu vergiye ilişkin KDV tutarı kadar teminat karşılığı verilir.

Bu maddede yer alan teminata ilişkin hususlar, 4760 sayılı Kanuna ekli (III) Sayılı Listede yer almayan ancak, ÜİS Uygulama Genel Tebliğinde yazılı usul ve esaslara tabi mallar bakımından, bu mallar üzerinden hesaplanacak KDV yönünden uygulanır.

Özel etiket ve işaret talebinin, ÜİS Uygulama Genel Tebliğinde yer alan usul ve esaslar kapsamında yapılan değerlendirme neticesinde reddedilmesi durumunda, bu talep, teminat karşılığı olsa dahi yerine getirilmez.

4. Teminat Verme Zamanı ve Yeri:

Bu Tebliğin 5 inci maddesi kapsamında belirlenen teminatların(Mezkur tebliğin 5015 sayılı Kanun ile 5307 sayılı Kanun kapsamında lisansa tabi faaliyetlerde bulunanlara ilişkin teminat uygulaması başlıklı bölümü)

a) Yeni işe başlayan mükelleflerce (faaliyetine öteden bu yana devam etmekle birlikte, ilk kez teminat verilmesini gerektiren lisansa sahip olanlar dahil), teminat zorunluluğu getirilen lisanslara sahip oldukları tarihten itibaren bir ay içerisinde,

b) Faaliyetlerine öteden bu yana devam eden mükelleflerce her yıl, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen beşinci ayın sonuna kadar,

gelir veya kurumlar vergisi (bu vergilerden mükellefiyeti bulunmayanların KDV) yönünden bağlı buldukları vergi dairesine verilmesi zorunludur.

(2) Mükelleflerin, bu Tebliğin 5 inci maddesine istinaden vermeleri gereken teminatın, daha önce verdikleri teminat tutarından fazla olması durumunda, teminat verilmesi gereken sürede, teminatı tamamlaması gerekmektedir.

Bu Tebliğin 6 ncı maddesi kapsamında(Mezkur Tebliğin Özel etiket ve işaretleri kullanma zorunluluğu getirilen ürünleri imal veya ithal eden mükelleflerde teminat uygulaması başlıklı bölümü);

a) Özel etiket ve işaret kullanılma zorunluluğu getirilen ürünlerin üreticileri ile tütün mamulü, makaron ve yaprak sigara kağıdı ithalatçıları tarafından verilmesi gereken teminat, Başkanlık tarafından verilmesi uygun görülen özel etiket ve işaret miktarı ile teminat tutarına ilişkin olarak düzenlenen yazının mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren 10 iş günü içerisinde mükellefin gelir veya kurumlar vergisi (bu vergilerden mükellefiyeti bulunmayanların KDV) yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesine verilir.

b) Özel etiket ve işaret kullanılma zorunluluğu getirilen alkollü içkilerin ithalatçıları tarafından verilmesi gereken teminat, TADAB tarafından verilmesi uygun görülen özel etiket ve işaret miktarı ile teminat tutarına ilişkin olarak düzenlenen yazının mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren 10 iş günü içerisinde mükellefin gelir veya kurumlar vergisi (bu vergilerden mükellefiyeti bulunmayanların KDV) yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesine verilir.

c) Özel etiket ve işaret miktarı ile teminat tutarına ilişkin düzenlenen yazı ayrıca ilgili vergi dairesine de bildirilir. Teminatın alındığı bilgisi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesince ilgisine göre Başkanlık veya TADAB'a bildirilir.

Teminatın, banka mektubu olması halinde ilgili vergi dairesi tarafından teyidi yapılır.

5. Alınacak Teminat:

Bu Tebliğ kapsamında tanımlanan teminatların biri veya birden fazlası birlikte verilebilir.

Banka teminat mektupları, bu Tebliğ ekindeki (EK 1 ve EK 2) örneklere uygun olarak bankalar tarafından kesin ve süresiz olarak düzenlenir ve ilgili bankanın teyidini müteakip kabul edilir.

Gayrimenkullerin teminat olarak kabul edilebilmesi için, bunlar üzerinde herhangi bir takyidatın bulunmaması ve müşterek veya iştirak halinde mülkiyete konu olmaması şarttır.

Teminat olarak gösterilen gayrimenkullerin değerlendirilmesi 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılır.

6. Alınan Teminatın İadesi:

Bu Tebliğin 5 inci maddesi kapsamında alınan teminat, mükellefin faaliyetine son vermesi, teminat verilen lisanslarının yenilenmemesi, sonlandırılması veya iptal edilmesi durumunda, vergi borcunun bulunmaması koşuluyla mükellefin talebi üzerine iade edilir.

Bu Tebliğin 6 ncı maddesi kapsamında alınan teminat, teminata konu ürünlere ilişkin ÖTV ve KDV'nin beyan edilmesi ve tahakkuk eden vergilerin ödenmesi şartıyla mükellefin talebi üzerine iade edilir.

Kendisinden teminat alınmış olan mükelleflerin, teminatın alındığı tarihten sonra tahakkuk eden ve süresinde ödenmeyen vergi borcu tutarının, alınan teminat tutarının %10'unu aşması halinde, teminat paraya çevrilerek 6183 sayılı Kanunun 47 nci maddesine göre mükelleflerin vergi borçlarına mahsup edilir. Mükelleflere tebliğ edi-

lecek bir yazı ile bu suretle eksilen teminatın, 30 gün içinde tamamlanması istenir.

Bu Tebliğin 5 inci maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendi kapsamında alınan teminatlar, daha sonraki dönemlerde alınması gereken teminatın fazla olması durumunda da 5 yıl süreyle, iade edilmez.

7. Ceza Uygulaması:

213 sayılı Kanunun 231 inci maddesinin verdiği yetkiye istinaden bu Tebliğin 4 üncü maddesi (Mezkur Tebliğin Fatura Düzenleme Süresi başlıklı bölümü) ile teslimin yapıldığı anda düzenlenme zorunluluğu getirilen faturanın öngörülen süreden sonra düzenlenmesi durumunda, söz konusu bent gereğince, bu belge, 213 sayılı Kanun bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağından muhatapları hakkında aynı Kanunun ilgili ceza hükümleri çerçevesinde işlem tesis edilir.

Bu Tebliğin 5 inci maddesi kapsamında teminat vermekle yükümlü olanlardan; süresinde hiç teminat vermeyen, eksik teminat veren ya da daha önce verdikleri teminatları tamamlamaları gereken süre içinde tamamlamayanlar adına, 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinin birinci fıkrası gereğince, özel usulsüzlük cezası kesilir. Bahse konu cezanın uygulamasında, yeni işe başlayan ve işe başladığı hesap dönemi kapanmadığı için brüt satışları net olarak belli olmayan mükellefler hakkında, 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan tutarın 10 katı tutarında ceza kesilir.

8. Akaryakıt ve LPG'ye Yönelik Faaliyetlerde Kaçakçılık Suçu Ve Cezalandırma Usulü:

213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesine 7318 sayılı Kanun ile eklenen (ç) fıkrasıyla, Bakanlıkça yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olma-

sın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Bakanlığa veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenlerin üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinin (ç) fıkrasında yazılı suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenecek ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilecektir. Diğer taraftan, kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmayacaktır.

Diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan araştırma, inceleme, denetim gibi çalışmalarda 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinin (ç) fıkrasında yazılı suçların işlendiğinin tespiti halinde, bu duruma ilişkin bilgi ve belgeler ivedilikle Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bildirilecektir.

9. Diğer Hususlar:

Bu Tebliğin 5 inci maddesi kapsamında verilmesi gereken teminat tutarlarının belirlenmesinde göz önünde bulundurulacak azami hadler,

teminatın verileceği yıla ilişkin olarak söz konusu hadlerin 213 sayılı Kanunun mükerrer 414 üncü maddesi kapsamında yapılan artırım sonrası tutarları ile dikkate alınır.

Bu Tebliğin 5 inci maddesi gereğince teminat vermekle yükümlü olmasına rağmen bu yükümlülüğü yerine getirmeyen mükelleflere ilişkin bilgiler, ilgili vergi dairesi tarafından gerekli işlemlerin yapılması için EPDK'ya bir yazı ile bildirilir. Söz konusu mükelleflerin teminat verme yükümlülüklerini sonradan yerine getirmeleri halinde de bu durum ayrıca EPDK'ya bildirilir.

Bu Tebliğin 5 inci maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendi kapsamında adi ortaklıklar, adi ve eshamlı komandit şirketler ile kollektif şirketler tarafından verilmesi gereken teminat, ortaklığın/ şirketin brüt satışları dikkate alınarak hesaplanır. Anılan maddenin beşinci fıkrası hükümlerinin söz konusu mükellefler hakkında uygulanabilmesi için ortakların tamamının fıkra da öngörülen şartları taşıması gerekmektedir.

Başkanlık, tankerlere veya özel nakliye araçlarına akaryakıt pompalarından yapılan dolun işlemi sonrasında pompa ünitelerine bağlı akaryakıt pompa ödeme kaydedici cihazlardan 3100 sayılı Kanun ve ilgili genel tebliğleri gereğince düzenlenen ödeme kaydedici cihaz fişlerine ilişkin usul ve esasları, ynokc.gib.gov.tr adresinde yayımlayacağı teknik kılavuzlarda belirlemeye yetkilidir.

Mezkur tebliğe eklenen geçici madde ile Petrol Piyasası Kanunu ile Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (Lpg) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kapsamında lisansa sahip olanlar ve faaliyetlerde buluna mükelleflerin vermeleri gereken ilk teminatı, 2021 yılı hesap dönemine (özel hesap dönemine tabi olanlar açısından 2021 yılında kapanan döneme) ait brüt satışlarını dikkate alarak, anılan maddenin ikinci fıkrasının (b) bendine göre 31/5/2022 tarihine kadar verecekleri hüküm altına alınmıştır.

CUMHURBAŞKANI KARARLARI**● 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci Maddesinde Yer Alan Tevkifat Oranları Hakkında Karar**

04/09/2021 tarih ve 31588 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4454 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinde yer alan tevkifat oranları hakkındaki ekli Kararın yürürlüğe konulmasına karar verilmiş olup, kararda belirtilen hususlara aşağıda yer verilmiştir.

22/7/2006 tarihli ve 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasının;

a) (a) bendinin (1) numaralı alt bendinde yer alan;

1) "hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde edilen kazançlar ile" ibaresi "hisse senedi yoğun fonların katılma paylarından elde edilen kazançlar," şeklinde,

2) "altına dayalı kira sertifikalarından elde edilen kazançlar için" ibaresi "altına dayalı kira sertifikalarından elde edilen kazançlar ile iki yıldan fazla süreyle elde tutulan girişim sermayesi yatırım fonu ve gayrimenkul yatırım fonu katılma paylarından elde edilen kazançlar için" şeklinde değiştirilmiş, değişiklik sonucu oluşan alt bende aşağıda yer verilmiştir.

*"(1), (2) ve (3) numaralı fıkralarda yer alan oran; paylara ve pay endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, Borsa İstanbul'da işlem gören aracı kuruluş varantları dahil olmak üzere paylar (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları payları hariç) ve **hisse senedi yoğun fonların katılma paylarından elde edilen kazançlar**, Hazine ve Maliye Bakanlığınca ihraç edilen altına dayalı devlet iç borçlanma senetleri ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun uyarınca kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen **altına dayalı kira sertifikalarından elde edilen kazançlar ile iki yıldan fazla süreyle elde tutulan girişim sermayesi***

yatırım fonu ve gayrimenkul yatırım fonu katılma paylarından elde edilen kazançlar için %0, 6362 sayılı Kanuna göre Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış finansman bonolarından ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen bir yıldan kısa vadeli kira sertifikalarından sağlanan gelirler ile bunların elden çıkarılmasından doğan kazançlardan %15,"

b) (ç) bendinde yer alan;

1) "hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde edilen kazançlar ile" ibaresi "hisse senedi yoğun fonların katılma paylarından elde edilen kazançlar," şeklinde,

2) "altına dayalı kira sertifikalarından elde edilen kazançlar için" ibaresi "altına dayalı kira sertifikalarından elde edilen kazançlar ile iki yıldan fazla süreyle elde tutulan girişim sermayesi yatırım fonu ve gayrimenkul yatırım fonu katılma paylarından elde edilen kazançlar için" şeklinde değiştirilmiştir, değişiklik sonucu oluşan alt bende aşağıda yer verilmiştir.

"(11) numaralı fıkrada yer alan oran; paylara ve pay endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, Borsa İstanbul'da işlem gören aracı kuruluş varantları dahil olmak üzere paylar (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları payları hariç) ve hisse senedi yoğun fonların katılma paylarından elde edilen kazançlar, Hazine ve Maliye Bakanlığınca ihraç edilen altına dayalı devlet iç borçlanma senetleri ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun uyarınca kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen altına dayalı kira sertifikalarından elde edilen kazançlar ile iki yıldan fazla süreyle elde tutulan girişim sermayesi yatırım fonu ve gayrimenkul yatırım fonu katılma paylarından elde edilen kazançlar için %0, 6362 sayılı Kanuna göre Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış finansman bonoları ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen bir yıldan kısa vadeli kira sertifikalarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için %15, diğer kazançlar için %10"



ÖZELGE VE YARGI KARARI ÖZETLERİ

ÖZELGE ve YARGI KARARI ÖZETLERİ

Özelge Özetleri

Konu: Mükellefin ölümü halinde, işe aralıksız devam eden mirasçılarının mükellefiyet tesisi ve genç girişimcilerde kazanç istisnası

Özelgeyi Veren İdare: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Özelgenin Tarih ve Sayısı: 24.09.2020-62030549-120[Mük.20-2018/996]-E.701811

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, babanızın 06/12/2017 tarihinde vefat etmesi üzerine 25/12/2017 tarihinde Vergi Dairesi Müdürlüğüne verilen işe başlama bildirimine istinaden 06/12/2017 tarihi itibarıyla adınıza mükellefiyet tesis edildiği belirtilerek, işe başlama bildiriminizin süresinde verilip verilmediği ve genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlanıp yararlanamayacağınız hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup, konuya ilişkin Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 12 nci maddesinde, “Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.”,

- 16 ncı maddesinde ise, “Vergi kanunların-

da hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir.”,

- 164 üncü maddesinde, “Ölüm işi bırakma hükmündedir. Ölüm mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirilir. Mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtarır.”,

- 168 inci maddesinin birinci fıkrasının birinci bendinde, “Gerçek kişilerde işe başlama bildirimleri, işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde kendilerince veya 1136 sayılı Avukatlık Kanununa göre ruhsat almış avukatlar veya 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarının, şirketlerin kuruluş aşamasında işe başlama bildirimleri ise işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ticaret sicili memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılır. Şirketlerin işe başlama bildirimleri dışında yapılacak bildirimler ile işi bırakma ve değişiklik bildirimleri, bildirilecek olayın vukuu tarihinden itibaren bir ay içerisinde mükellef tarafından vergi dairesine yapılır.”

hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca, 2001/1 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesinde, “..., murisin ölümünden itibaren

mirasçılarının aynı işe aralıksız devam etmeleri halinde, ölüm tarihinin muris için işi bırakma, mirasçılar için ise işe başlama olarak kabul edilmesi, işe devam edecek olan mirasçılarının ölüm tarihini takip eden 1 ay içinde bildirimde bulunmaları durumunda bildirim zamanında yapıldığının kabul edilmesi ve mirasçılarının mükellefiyetlerinin murisin ölüm tarihinden itibaren tesis edilmesi gerekmektedir.” açıklamaları yapılmıştır.

Başkanlığımız nezdindeki sicil kayıtlarının/ bilgilerinin tetkikinden; babanızın Vergi Dairesinin vergi kimlik numaralı mükellefi olduğu, mükellefiyet kaydının 6/12/2017 tarihi itibarıyla “ölüm halinde terk” olduğu ve tarafınızdan ilgili vergi dairesine 25/12/2017 tarih ve sayılı işe başlama bildirimini ile bildirimde bulunulduğu anlaşılmıştır.

Buna göre, babanızın 6/12/2017 tarihi itibarıyla vefatı üzerine mirasçısı olarak işletmenin faaliyetine aralıksız olarak devam ettiğinize ilişkin bildirim, yasal süre (1 ay) içerisinde verilmiştir.

Diğer taraftan, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20 nci maddesinde;

“Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000 Türk lirasına kadar olan kısmı, aşağıdaki şartlarla gelir vergisinden müstesnadır.

1. İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması,

2. Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (Çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırmak ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmamak bu şartı bozamaz.),

3. Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması hâlinde tüm ortakların işe

başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması,

4. Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hâli hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve ya kayın hısımlarından devralınmamış olması,

5. Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması.

İstisna kapsamındaki faaliyetlerden kazanç elde edilmemesi veya istisna haddinin altında kazanç elde edilmesi hallerinde dahi yıllık beyanname verilir.

Bu istisnanın, bu Kanunun 94’üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

hükümleri yer almaktadır.

Aynı Kanunun genç girişimcilerde kazanç istisnasına ilişkin 292 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “İstisnadan faydalanacaklar ve faydalanma şartları” başlıklı 3 üncü maddesinin (3)-b-2) alt bendinde ise;

«Ölüm dolayısıyla eş ve çocuklar tarafından işletmenin veya mesleki faaliyetin devralınması halinde, devralan eş veya çocuklar istisnaya ilişkin şartların tamamını taşımaları kaydıyla, ölen mükellefin istisnadan faydalanıp faydalanmadığına bakılmaksızın devralan eş veya çocuklar istisnadan üç vergilendirme dönemi boyunca yararlanır.

...”

açıklaması yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, babanızın vefatı üzerine işe başlama bildirimini yasal süre içerisinde vermiş olduğunuzdan, genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlanmaya ilişkin diğer şartları taşımanız halinde söz konusu istisnadan yararlanmanız mümkün bulunmaktadır.”

Konu: Tahvil ihraç etmek suretiyle elde edilen kaynağın vadesinden önce ödenmesi durumunda kalan borcun örtülü sermaye kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği

Özelgeyi Veren İdare: Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Özelgenin Tarih ve Sayısı: 03.09.2020 - 38418978-125[12-18/4]-E.231274

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda;

- Şirketinizin sermayesinin tamamına sahip Çek Cumhuriyeti mukimi grup firmanız ... a.s. tarafından Londra sermaye piyasaları aracılığıyla İrlanda Menkul Kıymetler Borsasına kote 6 yıl vadeli Eurobond (tahvil) ihracında bulunduğu ve söz konusu tahvil ihracından elde edilen kaynağın bir kısmının vade, faiz oranı ve benzeri kullanma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmaksızın kredi olarak şirketinize kullanıldığı,

- Bahse konu tahvil karşılığı kullanılan borca istinaden nihai tahvil vadesinden önce kısmi anapara geri ödemesinde bulunduğu ve kalan borç bakiyesi için yine tahvillerin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullanma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmaksızın kalan borcun devam ettiği belirtilmiş olup, borcun bir kısmının kapatılması durumunda, kalan borcun örtülü sermaye tutarının tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sunulmuştur.

Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinin birinci fıkrasında, kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmının, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı belirtilmiş olup altıncı fıkrasında, kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen

kullandığı borçlanmaların örtülü sermaye sayılmayacağı hükmüne bağlanmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “12.2.2. Banka ve finans kurumlarından temin edilerek kullanılan borçlar” başlıklı bölümünde, kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin banka veya finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla, yani kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullanma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmadan kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmaların, örtülü sermaye kapsamı dışında tutulduğu; kredibilitesi olan grup şirketinin, anılan kaynaklardan temin edip ihtiyacı olan diğer grup şirketlerine aynı şartlarla kısmen veya tamamen aktardığı kredilerin, örtülü sermaye tutarının tespitinde borç olarak dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

Buna göre, ortağınızın tahvil ihraç etmek suretiyle temin ettiği borcun bir kısmını, tahvilin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullanma şartlarında herhangi bir değişiklik yapmadan aynı şartlarla firmanıza aktarması durumunda, bu borçlanmanın örtülü sermaye sayılmayacağı tabiidir. Ayrıca, tahvil karşılığı kullanılan borca istinaden nihai tahvil vadesinden önce kısmi anapara geri ödemesinde bulunulması durumunda kalan borç tutarı, tahvilin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullanma şartlarında herhangi bir değişiklik olmaması halinde, örtülü sermaye olarak değerlendirilmeyecektir.

Yurt dışı sermaye piyasalarında Avro cinsinden ihraç edilen Eurobond (tahviller) ile elde edilen kaynağı, aynı şartlarla yani tahvil vadesi, faiz oranı ve benzeri kullanma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmaksızın kullandıran yurt dışı mukimi ortak ile şirketiniz, Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü madde hükmü gereğince ilişkili kişi kapsamında olup söz konusu ilişkili kişiye finansman hizmet bedeli veya benzer adlar altında bir ödeme yapılması durumunda ödenecek bedelin emsallere uygun olması gerekmektedir.”

Konu: Döviz cinsinden verilen çekin ödeme gerçekleşmeden geri alınması durumunda ne şekilde işlem yapılacağı hk.

Özelgeyi Veren İdare: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Özelgenin Tarih ve Sayısı: 20.05.2021 - 11395140-105[VUK-1-24436]-403423

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun tetkikinden; ödeme aracı olarak düzenlediğiniz ancak sonra iade alınan çekin defter kayıtlarında satıcı cari hesabına alacak kaydı işlenirken, çekin verildiği tarihteki döviz kuruna göre mi yoksa çekin iade edildiği tarihteki döviz kuruna göre mi işlem yapılacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 171 inci maddesinde, “Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek;

2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek;

3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;

4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;

5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.”,

- 175 inci maddesinde, “Mükellefler bu kısımda yazılı maksat ve esaslara uymak şartıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usulu ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibarıyla uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Ticaret Kanununun ticari defterler hakkındaki hükümleri mahfuzdur.

Maliye Bakanlığı, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgarî hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”,

- 186 ncı maddesinde, “Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.

....

Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder.”,

- 192 nci maddesinde, “Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibarıyla tertiplenmiş hulasasıdır.

Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder.

Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir.

...”,

- 258 inci maddesinde, “Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir.”,

- 259 uncu maddesinde, “Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.”,

- 280 inci maddesinde, “Yabancı paralar borsa rayıcı ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır.

Yabancı paranın borsada rayıcı yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.

Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağ-

lı alacak ve borçlar, bu Kanunun 281 ve 285'inci maddeleri uyarınca değerlendirme günü kıymetine icra edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LİBOR) esas alınır." hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca, 516 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 4 üncü maddesinde "(1) 20/4/1976 tarihli ve 15565 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 130 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde ve 27/12/1998 tarihli ve 23566 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen hükümler geçince, değerlendirme günü itibarıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca kurların ilan edilmediği durumlarda T.C. Merkez Bankasınca ilan edilen kurlar esas alınır.

Bu şekilde yapılacak değerlemelerde efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kuru (efektif alış kurunun bulunmaması halinde döviz alış kuru), döviz cinsinden yabancı paralar içinse döviz alış kuru uygulanır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan 213 sayılı Kanunun 175 ve mükerrer 257 nci maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak; muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablolar ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişine ilişkin açıklamalar, 26.12.1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer Tebliğlerde yapılmış bulunmakta olup, söz konusu Genel Tebliğin "C-Hesap Planı Açıklamaları" bölümünde, "103. Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri" hesabına ilişkin olarak; "İşletmenin üçüncü kişilere bankalardan çekle veya ödeme emri ile yapacağı ödemeler bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Kişilere çek ve ödeme emri verildiğinde he-

saba alacak; çek ve ödeme emirlerinin bankadan tahsil edildiği anlaşıldığında bu hesaba borç, bankalar hesabına alacak kaydedilir." açıklaması yer almaktadır.

Buna göre, alımlarınıza ilişkin bedelin ödemesinde ödeme aracı olarak döviz cinsinden düzenlenerek satıcıya verilen çeklerin izlendiği hesabın, değerlendirme günleri (yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde) ve çekin ödemesinin yapıldığı tarihler itibarıyla, Kanunun 280 inci maddesindeki esaslar doğrultusunda yabancı para değerlemesine tabi tutulması ve bu değerlendirme sonucunda ortaya çıkan kur farkının, gelir veya gider olarak dikkate alınarak ilgili dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla, somut durumda, geri alındığı belirtilen çekin izlendiği hesapta, çekin geri alındığı tarih itibarıyla bu çeke ilişkin olarak yer alan (yukarıda belirtilen çerçevede yapılmış değerlendirme işlemleri sonrası oluşmuş) bakiye tutarın, "320. Satıcılar" hesabına aktarılacak suretiyle işlem tesis edilmesi icap etmektedir. Öte yandan alım-satım ilişkisi anlaşmanın TL cinsinden yapılmış olmasının, döviz cinsinden alınan/verilen çeklerin yukarıda bahsedildiği şekilde değerlendirilmesine bir etkisi olmamakla birlikte, taraflar arasında mutabakata varılan gerçek alacak-borç tutarının kayıtlara geçirilmesini teminen, döviz cinsinden çekin iade edildiği tarih itibarıyla vergi ve muhasebe kaidelerine uygun düzeltme işlemlerinin yapılabileceği tabiidir.

Diğer taraftan, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Kararın 4 üncü maddesine, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair 85 sayılı Kararın 1 inci maddesiyle eklenen, (g) bendi, "Türkiye'de yerleşik kişilerin, Bakanlıkça belirlenen haller dışında, kendi aralarındaki menkul ve gayrimenkul alım satım, taşıt ve finansal kiralama dahil her türlü menkul ve gayrimenkul kiralama, leasing ile iş, hizmet ve eser sözleşmelerinde sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynak-

lanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden ve dövize endekslilik olarak kararlaştırılmaz.” hükmüne amir olup, söz konusu hükmün kapsamı ise muhtelif Genel Tebliğlerle değişik Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2008-32/34)’in “Döviz Cinsinden ve Dövize Endekli Sözleşmeler” başlıklı 8 inci maddesi yeniden düzenlenmek suretiyle belirlenmiştir. Somut durumdaki alım-satım işleminin bahse konu düzenleme karşısındaki durumuna ilişkin olarak Bakanlığımız Finansal Piyasalar ve Kambiyo Genel Müdürlüğü bilgisine başvurulması uygun olacaktır.”

Yargı Kararı Özetleri*

Konu: İş akdinin ikale sözleşmesi ile karşılıklı olarak sona erdirilmesi sonucu işveren tarafından ödenen ek iyiniyet ikramiyesinin ücret niteliğinde olmadığı hakkında.

Karar Veren İdare: Danıştay 4. Daire

Kararı Tarihi: 07.10.2020

Esas No: 2020/1614

Karar No: 2020/3526

“Dava konusu istem: Davacının iş akdinin ikale sözleşmesi ile karşılıklı olarak sona erdirilmesi sonucu işveren tarafından ek iyiniyet ikramiyesi adı altındaki ödeme üzerinden yapılan gelir vergisi kesintisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme/şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali ile yapılan kesintinin kesinti tarihinden itibaren yasal faiziyle beraber iadesi istenilmiştir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ... Vergi Mahkemesince verilen ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı kararda; çalışma ilişkisini sona erdiren işveren tarafından davacıya yasal bir zorunluluk olmaksızın yapılan ödemenin ücret niteliğinde olmadığı ve gelir vergisinden müstesna tutulması karşısında söz konusu iyiniyet tazminatından gelir vergisi kesintisi yapılmasında hukuka uygunluk

bulunmadığından vergilendirme hatası yapılarak haksız ve hukuka aykırı olarak davacıdan tahsil edilen verginin kesinti tarihinden itibaren 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine ilişkin Kanuna göre hesaplanacak faiziyle birlikte davacıya iadesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: Bölge İdare Mahkemesince; davacı adına düzenlenen Nisan/2013 dönemi hesap pusulasında, üzerinden kesinti yapılan tutarlar içerisinde yer alan ek iyi niyet ikramiyesinin, çalışan tarafından gelecekte iddia edilebilecek her türlü hukuki talebe karşılık olmak üzere ve ileride işverenin, çalışana ödemek zorunda kalabileceği herhangi bir muhtemel ödemeden ve nihayet çalışanın yasal yollardan elde etmesi muhtemel her tür hak ve ödemeden mahsup etme hakkı saklı kalmak kaydıyla yapıldığı, bu özelliğinden dolayı, çalışan ile işveren arasındaki hizmet akdinin geçerli olduğu süre içinde, çalışmaları karşılığında işverence belirlenen kıstaslar uyarınca, çalışana, aylık yahut yıllık olarak belirlenen tutarlarda yapılan bir toplu ödeme tipi olduğu, işverene bağlı ve hizmet karşılığı olarak yapılan bu ödemenin, yukarıda açıklanan mevzuat hükümlerine göre ücret sayılan ödemelerin ortak özelliğini taşıdığı anlaşıldığından yasal olarak vergiden istisna edilmemiş olan ve davacıya işveren bünyesindeki çalışması karşılığında “ek iyi niyet ikramiyesi” adı altında ödenen, toplam ... TL üzerinden tevkif edilen gelir vergisinde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davalı idare istinaf başvurusunun kabulüne, Mahkeme kararının kaldırılmasına ve davanın reddine karar verilmiştir.

İnceleme ve Gerekçe :

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 25. maddesinin 1. bendinde; ölüm, sakatlık hastalık ve

* Yargı kararlarının özetleri www.corpus.com.tr adresinden alınmıştır.

işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımların gelir vergisinden müstesna olduğu açıklanmıştır. Aynı Kanun'un 61. maddesinde, ücretin, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olduğu, 2. fıkrasında, ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olmasının veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartıyla kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği, 94. maddesinin 1. fıkrasının 1. bendinde de, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) 103 ve 104. maddelere göre tevkifat yapılacağı öngörülmüştür.

Bu düzenlemeler dikkate alındığında ücret ve ücret sayılan ödemelerin ortak özelliği, bu ödemelerin çalışanın işverene bağlılığı ve hizmet karşılığı sağlanan ve para veya para ile temsil edilebilen menfaatler olmasıdır. Yine yasal düzenlemelere göre ancak ücret veya ücret niteliği taşıyan ödemelerden tevkifat yapılacaktır.

Dosyanın incelenmesinden, davacıya iş akdinin sona erdirilmesi nedeniyle yasal haklarının dışında ve yasal bir zorunluluk olmaksızın ödenen ve ek iyiniyet ikramiyesi niteliğinde olduğu belirtilen ... TL'lik ek ödeme üzerinden yapılan gelir vergisi kesintisinin iadesi istemiyle yapılan şikayet başvurusunun reddi üzerine, davacı tarafından şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali ve anılan tutar üzerinden kesilen gelir (stopaj) vergilerinin kesinti tarihinden itibaren hesaplanacak yasal faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açıldığı anlaşılmaktadır.

Yukarıda yer verilen tespitler bir arada değerlendirildiğinde, düzeltme yoluyla şikayet başvurusuna konu edilen kesintinin ilgili olduğu "ek ödemenin", iş akdinin işveren tarafından tek

tarafı olarak fesih edilmesi nedeniyle işsiz kalan davacıya yasal zorunluluk olmadan, aralarında ki anlaşma uyarınca gerçekleştirildiği, işine son verilen kişiye yapılan ödemenin hizmet karşılığı yapılması da söz konusu olamayacağından bu ödemenin ücret niteliği taşımadığı sonucuna varılmıştır. Ayrıca söz konusu ödemenin hangi ad altında yapıldığının vergisel açıdan bir önemi bulunmadığı gibi yasal sorumluluk ve zorunluluk olmaksızın yapılmış olması da tevkifata tabi tutulmasını gerektiren bir durum olarak değerlendirilemeyeceğinden davanın reddine karar veren Vergi Dava Dairesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır."

Konu: Çoklu gayrimenkul satışlarının ticari kazanç kapsamı dışında tutulabilmesi için, bu satışların kazanç sağlamak amacıyla yapılmadığını kanıtlayarak yükünün vergi mükellefine ait olduğu hk.

Karar Veren İdare: Danıştay 4. Daire

Kararı Tarihi: 22.06.2016

Esas No: 2016/7263

Karar No: 2016/3300

" İstemin Özeti : Davacı tarafından, 2005-2009 yıllarında birden fazla gayrimenkul satışı gerçekleştirdiğinden bahisle ticari kazanç yönünden adına tesis edilen gelir vergisi mükellefiyetinin iptali istemiyle dava açılmıştır. Ankara 2. Vergi Mahkemesi 28.12.2011 günlü ve E:2010/2752, K:2011/2584 sayılı kararıyla; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun aradığı anlamda ticari organizasyon içeren ve devamlılık arzeden bir gayrimenkul alım ve satımı faaliyeti olduğu yolunda bir tespit bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne ve davacı adına ticari kazanç yönünden yapılan gelir vergisi mükellefiyetinin iptaline karar vermiştir. Danıştay Dördüncü Dairesinin 02.11.2015 günlü ve E:2012/4646, K:2015/4934 sayılı kararıyla davalı idarenin temyiz istemi reddedilmiştir. Davalı idare tara-

fından, davacının anılan dönemlerde yapmış olduğu 8 adet gayrimenkul satışının ticari amaçla olmadığına ispat yükümlülüğünün davacıya ait olduğu, ticari bir organizasyonun varlığı açıkça tespit edilemese bile, kazanç sağlamak amacıyla birden fazla alım veya satım işleminde bulunulması durumunda faaliyetin devamlılık gösterdiğinin kabul edilmesi ve faaliyet sonucu elde edilen gelirin ticari sayılması gerektiği, bu nedenle ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmesinin hukuka uygun olduğu ileri sürülerek, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 54 üncü maddesi uyarınca kararın düzeltilmesi istenilmektedir.

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

Karar düzeltme dilekçesinde ileri sürülen nedenler kararın düzeltilmesini gerektirecek nitelikte görüldüğünden, Danıştay Dördüncü Dairesinin 02.11.2015 günlü ve E:2012/4646, K:2015/4934 sayılı kararının kaldırılmasına karar verilerek, Ankara 2. Vergi Mahkemesi 28.12.2011 günlü ve E:2010/2752, K:2011/2584 sayılı kararına yöneltilen temyiz başvurusu yeniden incelendi:

Davacının 2005-2009 yılları arasında gerçekleştirdiği gayrimenkul alım-satımı nedeniyle hakkında ticari kazanç hükümlerine göre tesis edilen gelir vergisi mükellefiyetinin iptali istemiyle açılan davada, davanın kabulüne karar veren Mahkeme kararı temyiz edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu hükme

bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Ticari Kazancın Tarifi" başlıklı 37 nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilerek bentler halinde hangi kazançların ticari kazanç olduğu sayılmış, 4 üncü bentte, gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettiği kazancın ticari kazanç sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer alan düzenlemelerde, ticari ve sınai faaliyete bağlı olarak gerçekleştirilen kazancın ticari kazanç olduğu belirtilmiştir. Ancak, ticari faaliyetin çerçevesini oluşturan ölçülere anılan düzenlemelerde yer verilmediğinden, ticari kazancın çoğu kez vergiye tabi diğer gelir unsurları ile çakışması mümkün olabilmektedir.

Anılan Kanun'un 37. maddesi dördüncü bendinde, gayrimenkul alım, satım ve inşa işlerinin devamlı olması halinde faaliyetin ticari faaliyet, elde edilen kazancın ise ticari kazanç olduğu belirtilmiş olup, gayrimenkul alım satım faaliyetinin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için gayrimenkul alım satım işlerinin devamlılık unsuru taşıyıp taşımadığının ortaya konulması gerekmektedir. Bir faaliyetin devamlılık niteliği taşıyıp taşımadığı ise işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına göre belirlenebilir. Maddi ve şekli anlamda bir ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda kazanç doğuran işlemin çokluğu, devamlılık unsurunun belirleyen en nesnel ölçüdür. Devamlılık unsurunun gerçekleşmesi halinde, bu işlemlerin kazanç sağlamak amacıyla yapılmadığını kanıtlama yükü vergi mükelleflerine düşer.

Temyize konu olayda, davacı nezdinde düzenlenen 04.10.2010 tarihli tutanakta, davacının 2005 ile 2009 yılları arasında satışını gerçekleştirdiği toplam 8 adet gayrimenkule ilişkin olarak, 312 ada 14 parseldeki gayrimenkulün

davacının eşi N.G.'ün bir müteahhide yapmış olduğu siva işi karşılığında, 8632 ada 13 parseldeki gayrimenkulün ise bir dostlarının hatırı için adına tescil ettirildiğini, diğer dairelerin müteahhit olan eşi N.G. tarafından kat karşılığı arsa satım sözleşmeleri ile inşa edilip eşine düşen ve arsa sahiplerinin üzerinde kalmaması amacıyla adına tescil edilen gayrimenkuller olduğunu, eşi tarafından bu daireler için fatura düzenlendiğini beyan ettiği, diğer taşınmaz devir bilgilerine göre ise; davacının 2000 yılında elde ettiği bir adet gayrimenkulü 2005 yılında, 2006 yılında elde ettiği iki adet gayrimenkulü 2006 ve 2007 yıllarında, 2007 yılında elde ettiği üç adet gayrimenkulün ikisini 2008 yılında, 2008 yılında elde ettiği iki adet gayrimenkulü 2009 yılında, 2009 yılında elde ettiği iki adet gayrimenkulün birini 2009 yılında sattığı, iki adet gayrimenkulün ise 2010 yılı itibarıyla halen davacının üzerine tescilli olduğu, böylece davacının 2005-2006-2007 yıllarında birer, 2008 yılında iki, 2009 yılında üç adet gayrimenkul satışı gerçekleştirdiği görülmektedir.

Bu durumda, yukarıda yer alan yasal düzenlemeler ve değerlendirmeler uyarınca, uyumsuzlukta, davacının gayrimenkul alım satım işlemlerinde devamlılık bulunduğu, bu nedenle gerçekleştirilen faaliyetin ticari faaliyet kapsamında gerçekleştirildiği, kat karşılığı arsa satım sözleşmesi ile inşa edilen dairelerin arsa sahiplerinin üzerinde kalmaması için müteahhit olan eşi adına da tescil edilebileceği dikkate alındığında, söz konusu faaliyetin ticari kazanç elde edilmesi dışında başka sebeplerle gerçekleştirildiği yolunda dosyaya herhangi bir ispat edici bilgi veya belgenin de sunulmadığı anlaşıldığından, davanın kabulüne karar veren Mahkeme kararında hukuکی isabet görülmemiştir.

Bu nedenle, temyiz isteminin kabulüne, Ankara 2. Vergi Mahkemesinin kararının bozulmasına oybirliğiyle karar verildi.”

Konu: Davacı otelin tanıtım amacıyla yaptığı bedelsiz konaklamaların, katma değer vergisine tabi teslim ve hizmet olarak sayılamayacağı hakkında.

Karar Veren İdare: Danıştay 9. Daire

Kararı Tarihi: 17.07.2008

Esas No: 2008/946

Karar No: 2008/4040

“İstemin Özeti: Davacı şirket adına 2002/Ekim, Kasım, Aralık dönemleri için reşsen tarh edilen vergi ziyai cezalı katma değer vergisinin kaldırılması istemiyle açılan davayı kabul eden İstanbul 8. Vergi Mahkemesi kararını; olayda davacı şirketin bedelsiz hizmet verdiği kişilerin, otelin reklamını yapacak yerli ve yabancı gazeteciler (Press trip), otelin tanıtımı yapacak, konaklama ve ziyafet organizasyonları düzenleyebilecek kişi ve kuruluşlar (promotional) ve yine otele müşteri getirebilecek seyahat acentaları ve tur operatörleri (Fam Trip) olduğu anlaşıldığından, davacı şirketin bedelsiz olarak verdiği bu hizmetin gerçekte bedelsiz bir hizmet olduğundan söz edilmeyeceği, her ne kadar davacı şirket, hizmetin verildiği anda maddi bir bedel tahsil etmese de, bu hizmetlerden para dışında bir menfaat elde ettiğinin açık olduğu, bir otelin karşılığı olmadan ve menfaat beklenmeksizin böyle bir hizmet verdiğinin kabulünün ticari ve ekonomik icaplarla bağdaşmayacağı, verilen hizmetlerin karşılığında paradan başka elde edilen bedellerin tamamının müşahhas ve ölçülebilir olması gerektiğinin kabulünün, her geçen gün karmaşık hale gelen ticari yaşamın gerçeklerine uymadığı, otelde verilen bedelsiz hizmetin niteliği ve miktarı dikkate alındığında 50 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği hükümleri kapsamında değerlendirilmesinin, bu Tebliğ ile getirilmek istenen amaca uygun düşmeyeceği, hal böyle olunca, davacı şirketin verdiği hizmet için aynı yıl içinde uygulanan fiyatlar dikkate alınarak bulunan emsal bedeli üzerinden cezalı tarhiyat yapılması yasal olduğundan, aksi yöndeki Mahkeme kararında isabet görülmediği

gerekçesiyle bozan Danıştay Dokuzuncu Dairesi- nin 8.6.2006 tarih ve E:2005/1733, K:2006/2350 sayılı kararına uymak suretiyle davayı reddeden İstanbul 8. Vergi Mahkemesi'nin 27.12.2007 tarih ve E:2007/3584, K:2007/3200 sayılı kararının; ta- nitim amacıyla yapılan bedelsiz konaklamaların işle ilgili sarfiyat niteliğinde olduğu, katma değer vergisine tabi teslim veya hizmet olarak sayıla- mayacağı, katma değer vergisine tabi teslim ve hizmetlerin satış amaçlı işlemler olduğu, bedel- siz hizmet verilen kişilerin, otelin reklamını ya- pacak yerli ve yabancı gazeteciler, konaklama ve ziyafet organizasyonları düzenleyebilecek kişi ve kuruluşlar, otele müşteri getirebilecek seyahat acenteleri ve tur operatörleri olduğu, yılın belli dönemlerinde belli müşterilere reklam amacıyla verilen hizmetten ücret almadıkları için herhangi bir katma değer vergisi beyanının da sözkonusu olmadığı, bu şekilde verilen hizmetin oteldeki toplam geceleme kapasitesine oronlandığında %1,36 olduğu, bunun da yüksek bir miktar ol- madığı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesin- ce işin gereği görüldü:

Uyuşmazlık, davacı şirket adına 2002/Ekim, Kasım, Aralık dönemleri için re'sen tarh edilen vergi ziyai cezalı katma değer vergisinin kaldırıl- ması istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararının bozulmasına ilişkindir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3. maddesi- nin (B) bendinde, vergilendirmede, vergiyi doğu- ran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu hükme bağlanmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 4. maddesinin(1) bendinde, hizmetin; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onar- mak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği, aynı Yasa'nın 5. maddesinde; vergiye tabi bir hizmet-

ten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılmasının hizmet sayılacağı, 27/1 maddesinde de; bedeli bulunmayan ve bilinmeyen işlemler ile bedelin mal menfaat hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu hükümle- rine yer verildiği, 50 seri nolu Katma Değer Ver- gisi Genel Tebliği'nin (A/1) bölümünde de, ticari hayatta ticareti yapılan mallara olan talebin artı- rılması amacıyla bir takım pazarlama teknikleri- nin geliştirildiği, satışı yapılan malın yanında baş- ka bir malın ayrıca bir bedel alınmaksızın veril- mesinin sıkça karşılaşılan bir pazarlama tekniği olarak ortaya çıktığı, bir malın tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce alıcıya veya adına hareket edenlere devri olarak tanımlanan teslim hükümleri çerçevesinde ticari bir işletme- nin yaptığı bedelsiz teslimlerin de katma değer vergisine konu olduğu, ancak firmaların iktisadi faaliyetini genişletmesi, emsal işletmelerle reka- bet edebilmesi, üretim ve satışını yaptıkları mal- lara olan talebi koruma ve artırma amacıyla bir malın yanında başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemlerde promosyon ürünü açı- sından bir bedelsiz teslimin sözkonusu olmadığı, firmanın yarattığı katma değer içerisinde vergile- nen promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında katma değer vergisi hesaplanmasına gerek bulunmadığı, firmaların bir bedel tahsil etmeksizin tanıtım amacıyla, ürünle aynı özel- liklere sahip numune mallar vermesinin katma değer vergisinin konusuna girmeyeceği, ancak bu malların ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması gerektiği belirtilmiştir.

Olayda, davacı şirketin bilgisayarında bulunan "complimentary" isimli klasörün incelenmesin- den, davacı şirketin ihtilaf konusu dönemde bir takım müşterilerine konaklama hizmeti verdiği, verilen bu hizmet karşılığında para tahsil edil- mediği ve fatura düzenlemediğinin anlaşılması üzerine davacı şirketin hizmet verdiği odaların fi-

yatları dikkate alınarak tespit edilen emsal bedel üzerinden bulunan matrah farkı üzerinden cezalı tarhiyat yapıldığı anlaşılmaktadır.

Dosyanın incelenmesinden, davacı şirketin reklam ve tanıtım amacıyla hizmet verdiği, hizmetin işle ilgili olduğu, temsil ve ağırlamaya ilişkin bulunduğu ve karşılığında herhangi bir ücretin alınmadığı anlaşıldığından, sözkonusu hizmetlerin 50 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ hükümleri kapsamı içinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle davacı şirket adına emsal konaklama bedeli esas alınarak yapılan cezalı tarhiyatta isabet bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulüne, İstanbul 8. Vergi Mahkemesi'nin 27.12.2007 tarih ve E:2007/3584 K:2007/3200 sayılı kararının bozulmasına 17.7.2008 tarihinde oyçokluğu ile karar verildi.

KARŞI OY

Dayandığı hukuki ve yasal nedenlerle Vergi Mahkemesi kararı yerinde görülmüş olup, ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.”