

Vergide Gündem

Tax Agenda

Mayıs / May 2017

İşletmeler kısmi bölünmeye konu edilebilecek mi?

Av. Ayşe Cânan Doksat - Av. Öykü Öcal

Avrupa Birliği Genel Veri Koruma Yönergesi ve Türkiye'de Kişisel Verilerin Korunması Kanunu karşılaştırması

Ceylan Necipoğlu

Dikkat! Serbest bölgelerde gelir vergisi istisna uygulaması değişti!

Burcu Pulular

Serbest bölgelerde yapılandırma serbest mi?

Av. Öykü Öcal - Av. Ezgi Bakmaz

English translation

Gümrükte Gündem

Sercan Bahadır

Ekonomi Yorumları

Levent Topçu - Çağdaş Gündüz

Onur Yıldız - Deniz Ünal

Dünyadan Vergi Haberleri

Elif Karaca

Sirküler indeks

Vergi takvimi

Pratik bilgiler

Practical information

The EY logo consists of the letters 'EY' in a bold, white, sans-serif font. A yellow triangle is positioned above the 'Y', pointing to the right.

Building a better
working world

İşletmeler kısmi bölünmeye konu edilebilecek mi?

I. Giriş

Kısmi bölünme müessesesi mevzuatımıza ilk defa, Avrupa Birliği düzenlemeleri dikkate alınarak 4684 sayılı Kanun ile 5422 sayılı mülga Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinin değiştirilmesi suretiyle dahil olmuştur. Mevcut düzenlemelerde ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ("TTK") kapsamında kısmi bölünme işlemlerinin hukuki esaslarına yer verilmekte, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ("KVK") açısından ise söz konusu işlemin vergisel şartları ve sonuçları düzenlenmektedir.

Kısmi bölünme müessesesi özünde, devreden şirketin bir kısım varlıklarının kayıtlı değerleri üzerinden başka bir şirkete aynı sermaye olarak konulması ve karşılığında iştirak hissesi alınmasını konu alan bir hukuki işlem olup Borçlar Kanunu hükümleri açısından atipik sözleşme niteliğindedir.

Vergisel etkileri açısından ise, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ("KDV"), damga vergisi ve tapu harcı açısından sağlanan vergi ayrıcalığı ile devreden tarafından devir sırasında tahakkuk ettirilip ödenmesi gereken vergilerin devralan işletmenin faaliyet sonuçlarına bağlı olarak öteleyecek bir vergi erteleme düzenlemesidir.

KVK'nın 19. maddesinin açık hükmü ile kısmi bölünmeye konu edilebilecek varlıklar, şirketlerin aktifinde en az 2 yıl süreyle tutulan iştirak hisseleri, gayrimenkuller ile üretim veya hizmet işletmesi olarak sınırlı sayıda sayma prensibi kapsamında net bir biçimde belirlenmiştir.

Hal böyle olmakla birlikte, gelir idaresinin öteden beri gayrimenkul ile hizmet ve üretim işletmelerinin kısmi bölünme ile devrine muhafazakar ve temkinli yaklaştığı bilinmektedir. Gelir idaresinin söz konusu yaklaşımının bir sonucu olarak da T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ("Başkanlık") tarafından hazırlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:13) Taslağı ("Tebliğ Taslağı") 24.03.2017 tarihinde Başkanlığın resmi internet sitesinde yayınlanarak kamuoyunun bilgisine sunulmuştur.

Ne yazık ki söz konusu Tebliğ Taslağı'nda yapılan açıklamalar incelendiğinde, anılan düzenlemelerin kısmi bölünme müessesesinin uygulanabilirliğini etkileyebilecek nitelikte olduğu görülmektedir.

Bu kapsamda yazımızda, Tebliğ Taslağı'nda yer verilen açıklamalara yönelik olarak TTK ve KVK'da yer verilen ve kısmi bölünmeye esas teşkil eden genel prensipler açısından akla gelen sorulara yer verilecektir.

II. Kısmi bölünme müessesesinin amacı Taslak Tebliğ ile dar mı yorumlanıyor?

Tebliğ Taslağı hükümleri incelendiğinde, ilk dikkat çeken husus 3. maddede kısmi bölünmenin amacına ilişkin yer verilen "Kısmi bölünme müessesesinin temel amacı, şirketlerin yeniden yapılanma yoluyla verimlilik ve karlılıklarını arttırmalarına imkân sağlamak olup, bir üretim veya hizmet işletmesinin parça parça elden çıkarılması sonucunu doğuracak şekilde yapılan devirlerin kısmi bölünme kapsamında değerlendirilmesi mümkündür." şeklindeki açıklamalardır.

Söz konusu açıklama Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde düzenleme altına alınmış olan "vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin dikkate alınması" yönündeki ilke açısından önem arz etmektedir.

Bu kapsamda Tebliğ Taslağı'nda kısmi bölünmenin amacına yönelik olarak yer verilen ifadelerin doğru değerlendirilmesi adına, öncelikle mehz kanunu akabinde ise KVK'da yer verilen açıklamaları değerlendirmek gerekir.

Avrupa Birliği mevzuatında bölünmeye ilişkin uygulamalar, konuya ilişkin ilk düzenlemelerden olan 17 Aralık 1982 tarih ve 82/891/CEE sayılı Altıncı Yönerge'ye dayanmaktadır. 23.07.1990 tarih ve 90/434/AET Sayılı "Farklı Üye Ülkelerin Şirket, Bölünme ve Aktif Devirlerinde Ortak Vergilendirme Rejimi" ile ilgili Avrupa Birliği Direktifi'nde de iç pazarın oluşturulması ve iyi işleyişin sağlanması için bölünmenin gerekli olduğu belirtilmiş ve takip eden dönemlerde yayımlanan pek çok direktif ile de uygulama şekillendirilmiştir.

25 Ekim 2009 tarihli ve 2009/133/EC sayılı Konsey Direktifi'nin 2. maddesinin (c) bölümünde ise kısmi bölünme özetle; bir şirketin tasfiye olmaksızın, bir veya daha fazla faaliyet dalını, bir veya daha fazla mevcut veya yeni kurulacak şirkete, devreden şirkette en az bir faaliyet dalı bırakacak şekilde, devralan şirketin sermayesini temsil eden hisse edinimi karşılığında devretmesi olarak tanımlanmıştır.

Görülebileceği üzere, Avrupa Birliği düzenlemelerini dayanak alan kısmi bölünme müessesesi; temel olarak ticari hayatın olağan akışı dâhilinde kaynakların doğru kullanımı ile şirketlerin iyi işleyişlerini sağlamak amacıyla başvuru bir yeniden yapılandırma yoludur.

4684 sayılı Kanun ile 5422 sayılı mülga KV Kanunu değiştirilmiş olup anılan Kanun'un gerekçesinden bölünme müessesesinin Türk vergi sistemine dahil edildiği anlaşılmaktadır. Söz konusu madde gerekçesinde aşağıdaki ifadeler yer verilmektedir:

"...Avrupa Birliği mevzuatı da dikkate alınarak, bölünme müessesesi vergi sistemimize dahil edilmektedir. Yapılan düzenleme ile şirketlerin ortaklık yapılarını değiştirmeleri, aynı şirket bünyesinde yürütülen birden çok faaliyet alanını ayırtmalarını, faaliyetlerine tahsis edilen varlıklarını kısmen veya tamamen elden çıkarmak suretiyle verimli olmayan alanlardan çıkarmaları, ölçüklerini istedikleri şekilde ayarlayarak içsel ve dışsal ekonomilerden yararlanmaları ve belirli faaliyet alanlarında yoğunlaşarak uzmanlaşmaları amaçlanmaktadır..."

Dolayısıyla, 4684 sayılı Kanun gerekçesi ile 25 Ekim 2009 tarihli ve 2009/133/EC sayılı Konsey Direktifi düzenlemesi dikkate alındığında, bölünmenin amacının sadece verimlilik ve karlılığı artırmak ile sınırlı olmadığı anlaşılmakta ve özünde mali, iktisadi ve teknik nedenlere dayandığı görülmektedir.

Anılan nedenler kapsamında da örneğin;

- ▶ İhtiyaçtan daha büyük hale gelmiş olan şirketlerin esnekliğini artırmak,
- ▶ Şirket satın alma ve devralmalarının daha etkili bir şekilde gerçekleşmesini sağlamak,

- ▶ Mevcut hissedarlık yapısını değiştirmek için şirket hissedarlarının veya operasyonlarının şirketin tasfiye edilmesine gerek kalmadan bölünebilmesi,
- ▶ Kurumun sermaye artırımı ya da azaltılması çağrısına ortaklardan bir kısmının katılmak istememesi,
- ▶ Yeni yatırımların gerektirdiği kaynakların bulunamaması halinde mevcut varlıkları başka kurumların varlıklarına dağıtarak bunlar ile bütünleşmek suretiyle verimliliği artırmak,

vb. amaçlar ile de kısmi bölünme işlemi gerçekleştirilebilecektir. Bu kapsamda, vergi idaresi tarafından Tebliğ Taslağı metninde yer alan ifadeden hareketle, bölünmenin amacının mehz kanun ve KVK gerekçesine nazaran dar yorumlanması durumunda, anılan müessesenin fiilen etkisiz hale gelmesi sonucunun doğabileceği endişesi oluşmaktadır.

III. Tebliğ Taslağı kapsamında taşınmazlar kısmi bölünmeye konu edilebilecek mi?

Tebliğ Taslağı'nın 2. maddesi ile mevcut 1 seri numaralı KV Genel Tebliği'ne, üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki ve teknik bütünlük arz eden, dolayısıyla bu işletmelerden ayrılması mümkün olmayan bina, arsa ve arazi gibi üretim ve hizmet işletmelerinin faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan taşınmazların bu işletmelerden ayrı olarak kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkün bulunmadığı yönünde düzenleme eklenmesi planlanmaktadır. Söz konusu anlayış doğrultusunda da Tebliğ Taslağı'nda toplam 4 farklı örneğe yer verilmiştir.

Tebliğ Taslağı ile getirilmesi planlanan düzenlemenin, gerek KVK gerekse de 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu ("TMK") hükümlerinde yer verilen açıklamalar ile paralel olmadığı düşünülmektedir.

Kısmi bölünme suretiyle devredilebilecek varlıklar, KVK'nın "Devir, bölünme ve hisse değişimi" başlıklı 19. maddesinde "sınırlı sayıda sayma" suretiyle belirlenmiş ve taşınmazların herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın kısmi bölünmeye konu edilebileceği düzenleme altına alınmıştır.

Hal böyle olmakla birlikte, Tebliğ Taslağı'nda işletme devri kapsamında taşınmazların durumuna ilişkin verilen örnek ve açıklamalar, gayrimenkullerin kısmi bölünme suretiyle devrinin oldukça dar yorumlanması olarak değerlendirilebilecektir. Şöyle ki,

Örnek (1)'de üretim işletmesi ile fiziki ve teknik bütünlük arz eden bir fabrika binasının müstakilen kısmi bölünme işlemine konu edilemeyeceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer verildiği üzere, hizmet veya üretim işletmelerinin devrinde "işletme bütünlüğü" kuralı getirilmiş ancak taşınmazların devrine ilişkin olarak bu yönde hiçbir sınırlamaya Kanun'da yer verilmemiştir.

Dolayısıyla bir taşınmazın, üzerinde yürütülen üretim veya hizmet işletmesinden ayrı olarak, salt "gayrimenkul" niteliğinde olması nedeniyle kısmi bölünmeye konu edilmesinde herhangi bir kanuni engel bulunmamaktadır.

Bu şekilde gerçekleştirilecek bir kısmi bölünme işlemi sonucunda söz konusu taşınmazın sınırlarında faaliyetine devam eden bir işletme, bahsi geçen taşınmazdan bağımsız olarak yine faaliyetini sürdürebilecektir. Nitekim bir taşınmazın bu şekilde kısmi bölünmeye konu edilmesini müteakiben; ilgili taşınmaz işletme sahibi firma tarafından, devralan firmadan kiralanabilecektir.

Bu durumun ise kısmi bölünme müessesesi ile öngörülen amaca aykırılık teşkil etmediği açıktır.

Örnek (3)'te ise, bir taşınmazın belirli bir oranının/bölümünün müstakilen taşınmaz niteliğini haiz olmadığı ve bu kapsamda kısmi bölünmeye konu edilemeyeceği ifade olunmaktadır.

Öncelikle söz konusu düzenlemenin, İdare'nin konuya ilişkin verdiği muktezalar bazındaki görüşlerinin bir yansıması niteliğinde olduğu düşünülmektedir.

Anılan düzenlemeden çıkan sonuç, önceki muktezalara paralel olarak, iştirak halinde sahip olunan taşınmazların bir kısmının kısmi bölünme ile devrinin mümkün bulunmadığı, sadece taşınmazın tamamının devrinin mümkün olabileceğidir. Halihazırda yürürlükte bulunan 1 seri numaralı KV Genel Tebliğ'inde taşınmazın tanımına ilişkin olarak TMK hükümlerine atıf yapılmış olup konuya ilişkin olarak TMK kapsamında bir değerlendirme yapıldığında da;

- ▶ Arazi,
- ▶ Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- ▶ Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümlerin,

taşınmaz olarak tanımlandığı görülmektedir.

TMK hükümlerinde de bir taşınmazın belirli bir bölümünün "gayrimenkul" niteliğini haiz olmayacağı yönünde bir açıklama yer almamaktadır.

TMK'nın, "Paylı Mülkiyet" başlıklı 688. maddesinde de; paylı mülkiyette birden çok kimsenin, maddi olarak bölünmüş olmayan bir şeyin tamamına belli paylarla malik olabileceği ve paydaşlardan her birinin kendi payı bakımından malik hak ve yükümlülüklerine sahip olduğu, bu kapsamda da, payların devredilebileceği, rehin edilebileceği ve alacaklılar tarafından haczettirilebileceği düzenlenmiştir.

Bahsi geçen düzenleme kapsamında, bir pay sahibinin kendi payını devretmek istemesi halinde Tapu Sicili nezdinde işlem yapması gerektiği tabiidir. Söz konusu payların devrinde ise TMK kapsamında taşınmaz olarak sayılan varlıkların devrine uygulanan hükümler uygulanmaktadır.

Dolayısıyla paylı mülkiyete tabi bir taşınmaz payının devri, TMK kapsamında bir taşınmaz devri olarak görülmekteyken, Tebliğ Taslağı ile getirilmek istenen düzenleme kapsamında bu payların devrinin TMK hükümleri aksine "taşınmaz" tanımının dışında değerlendirilecektir.

Bu durum, aynı konunun kurum ve kuruluşlar nezdinde farklı değerlendirilmesi sonucunu ortaya çıkarabileceği endişesi yaratmakta ve işbu hususun Kanun'a aykırılık teşkil edeceği düşünülmektedir.

Örnek (4)'te ise henüz tamamlanmayan otel inşaatının bina olarak kabul edilmeyeceği ve bu nedenle kısmi bölünmeye konu olamayacağı belirtilmiştir.

Ancak otel inşaatı bina olarak kabul edilemiyorsa dahi bu haliyle Tapu Sicil Tüzüğü ve ilgili mevzuat hükmü uyarınca arsa hükmünde olduğu ve arsa olması hasebiyle KVK hükmü uyarınca kısmi bölünmeye konu edilebilecek gayrimenkul niteliğinde olduğu düşünülmektedir.

IV. Kısmi bölünme sonucu gerçekleştirilecek sermaye azaltımı müstakilen vergilendirilecek mi?

Tebliğ Taslağı'nın 4. maddesi ile devralan şirket hisselerinin bölünen şirket ortaklarına verilmesi halinde, bölünen şirket nezdinde gerçekleştirilecek sermaye azaltımının vergilendirilmesine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Bölünen şirketin aktifinde yer alan mal varlığının kısmi bölünme yoluyla bir başka şirkete KVK hükümlerince devredilmesi ve bunun karşılığında devralan şirket tarafından ihraç edilen hisselerin bölünen şirket ortaklarına verilmesi ve de bu nedenle bölünen şirket nezdinde sermaye azaltımına gidilmesi ayrı ve bağımsız bir sermaye azaltımı olarak görülmemesi ve vergisel sonuçlarının kısmi bölünme mantığı içerisinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Zira mevzuat gereğince bu iki işlem bir bütünlük oluşturmaktadır.

Konuya ilişkin tesis edilen yargı kararlarında da, yapılandırma işlemleri kapsamında gerçekleşen sermaye azaltım işlemlerinin, alelade ve müstakil bir sermaye azaltımı olarak değil; bölünme işleminin bir zorunluluğu ve uzantısı olarak değerlendirilmesi gerektiğine vurgu yapılmıştır.

"...Kanun'un getiriliş amacına uygun olarak yapıldığına kanaat getirilen kısmi birleşme işlemi sırasında sermaye yapısında meydana gelen azalmayı telafi etmek amacıyla yapılan işlemlerde, enflasyon düzeltmesi olumlu farklarının ve iştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazançlarına ilişkin fonların şirket ya da ortakları açısından reel bir gelir elde edilmesi sonucunu doğuracak şekilde işletmeden çekildiği ispatlanmadığından, aksi yoruma dayalı gerekçe ile davacı adına yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uygunluk görünmemiştir..."

Vergi İdaresinin son dönemlerde kısmi bölünme nedeniyle gerçekleşen sermaye azaltımı işlemlerine ilişkin güncel özelgelere de:

- ▶ Kısmi bölünme sonucunda aynı sermaye konulan şirketten alınan hisse senetlerinin ortaklara verilmesi nedeniyle şirket sermayesinin azaltılması ve daha önce sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltmesi fark hesapları ile geçmiş yıl karlarının da bulunması durumunda, devralan şirkette yapılacak sermaye artışında enflasyon düzeltmesi fark hesaplarının ve geçmiş yıl karlarının sermayenin bir unsuru olarak yer alması ve ayrı şekilde görülmesi şartıyla bu işlemin işletmeden çekiş olarak değerlendirilmeyeceği ve vergiye tabi tutulmayacağı,

- Devralan şirkette sermayenin bir unsuru olarak yer alan söz konusu vergiye tabi kalemlerin, devralan şirkette bir başka hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi ya da sermaye azaltımına gidilmesi durumunda ise söz konusu tutarların işletmeden çekildiği dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiği,

yönünde görüş verdiği görülmektedir.

Dolayısıyla, TTK ve KVK hükümlerine uygun olarak yapılan kısmi bölünme işlemlerinde, bölünme nedeniyle gerçekleşen sermaye azaltımının müstakil bir işlem olarak değerlendirilmemesi ve vergiye tabi kalemlerin devralan şirkette yapılacak sermaye artışında sermayenin bir unsuru olarak yer alması ve ayrı şekilde görülmesi şartıyla vergileme olmaması gerektiğini düşünmekteyiz.

Bu nedenle Tebliğ Taslağı ile aksi yönde yapılması planlanan düzenlemenin, hem kanunun getiriliş amacına aykırılık teşkil edeceği hem de konuya ilişkin tesis edilen yargı kararları ve özelemler ile çelişeceği kanaatindeyiz.

V. Sonuç

Bilindiği üzere, Anayasa'nın 73. maddesinde "vergilerin kanuniliği" ilkesi düzenlenmiş olup anılan ilke kapsamında verginin esaslı unsurlarının (yükümlü, konu, matrah, oran vb.) hiçbir istisnaya yer verilmeksizin, Kanun ile düzenlenmek zorunda olduğu belirtilmektedir.

Maliye Bakanlığına verilen yetki ise hazırladığı tebliğler uyarınca sınırları kanunlar ile çizilen vergi müesseselerinin uygulanmasına ilişkin usuli kuralları belirlemek; uygulamaya açıklık getirmek ve yorum ve açıklamalara yer vermek ile sınırlıdır.

Bununla birlikte, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan ve yukarıda detaylarına yer verilen Tebliğ Taslağı'nda, KVK kapsamında düzenleme altına alınan "kısmi bölünme" müessesesine yeni kısıtlayıcı kurallar getirildiği ve bu durumun kanunlar ile getirilen sınırların aşılması sonucunu doğurabileceği düşüncesindeyiz.

Oysaki mükelleflerin beklentisi özünde gelir idaresi tarafından vergisel müesseselerin uygulanmasının önünün açılması ve tereddüt oluşturan konularda kısıtlayıcı değil, işlemleri kolaylaştıracak nitelikte açıklamalar getirilmesidir.

Dolayısıyla, Tebliğ Taslağı'nın mevcut hali ile yürürlüğe girmesi durumunda, konuya ilişkin ciddi ihtilaflar doğacağı ve hem vergi idaresi hem de mükelleflerin uzun bir yargılama sürecine katılmak zorunda kalacağı görüşünderiz.

Bu kapsamda, Tebliğ Taslağı'nın yürürlüğe girmesinden önce yukarıda özetlenen anlayışımız doğrultusunda düzeltilmesini ümit ediyoruz.

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



Avrupa Birliği Genel Veri Koruma Yönergesi ve Türkiye'de Kişisel Verilerin Korunması Kanunu karşılaştırması

1. Giriş

Kişisel verilerin korunması ile bireylerin verileri üzerinde daha iyi kontrol sağlaması ve Avrupa Birliği genelinde yüksek düzeyde veri koruması oluşturmayı amaçlayan Avrupa Birliği ('AB') Genel Veri Koruma Yönetmeliği (General Data Protection Regulation- GDPR) uzun süren çalışmalar sonucunda ve 95/46/EC sayılı AB Veri Koruma Direktifini yürürlükten kaldırarak Avrupa Parlamentosu tarafından kabul edilmiştir. 1995 yılında yayınlanan eski çerçeve 95/46/EC sayılı Yönerge, internet henüz emeklemeye başladığında yürürlüğe konulmuş iken getirilen yeni regülasyon; sosyal medya, internet bankacılığı, global transferler ve akıllı telefonların dijitalleştirdiği yeni dünyada vatandaşların kendi verileri üzerinde kontrolünü artırıyor. Bu regülasyon sonrasında Avrupalı vatandaşların verilerini işleyen firmaların yeni düzenlemedeki kurallar çerçevesinde hazırlıklara başlaması gerekmekte olup kişisel veri kanunu olan ülkeler kanunlarını 2 yıl içinde yeni düzenlemeye uydurmalı, ilgili kanunları olmayanlar ise bu düzenlemeye uygun bir kanun çıkarmalıdır.

2. 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu

Kişisel verilerin korunması, gerçek kişilere ait olan ve onların belirlenebilir olmasını sağlayan kişiye özgü ve özel bilgilerin hukuki anlamda koruma altına alınmasını ifade eder. Kişisel veri ise kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi olup, kişinin "adı, soyadı, doğum tarihi ve doğum yeri, telefon numarası, motorlu taşıt plakası, pasaport numarası, özgeçmiş, resim, görüntü ve ses kayıtları, parmak izleri, IP adresi, e-posta adresi, hobiler, tercihler, etkileşimde bulunulan kişiler, grup üyelikleri, aile bilgileri, sağlık bilgileri" gibi kişiyi doğrudan veya dolaylı olarak belirlenebilir kılan tüm veriler kişisel veri olarak kabul edilmektedir.

Kişisel verilerin işlenmesi

Kişisel verilerin işlenmesi, kişisel verilerin tamamen veya kısmen otomatik olan ya da olmayan yollarla elde edilmesi, kaydedilmesi, depolanması, muhafaza edilmesi, değiştirilmesi, yeniden düzenlenmesi, açıklanması, aktarılması, devralınması, elde edilebilir hale getirilmesi, sınıflandırılması ya da kullanılmasının engellenmesi gibi veriler üzerinde gerçekleştirilen her türlü işlem olup bu işlemlerin gerçekleştirilebilmesi için uyulması gereken temel ilkeler Kanun'da gösterilmiştir. Kanun'a göre, sayılan temel ilkelere uygun olmak şartıyla kişisel veriler kural olarak ancak ilgili kişinin açık rızası olması koşuluyla işlenebilecektir. Bununla birlikte Kanun'da sayılan istisnalardan birinin varlığı halinde açık rıza olmaksızın da kişisel verilerin işlenmesi mümkün olabilecektir.

Veri sorumlusu ve veri işleyen

Kanun'da veri sorumlusu ve veri işleyen olarak birbirinden ayrı kavramlara yer verilmiştir. Veri sorumlusu veri kayıt sisteminin bir birim, kurum ya da temsilci bünyesinde kurulmasından ve yönetilmesinden sorumlu olan gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanırken veri işleyen, veri sorumlusunun verdiği yetkiye dayanarak onun adına kişisel verileri işleyen gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmıştır.

Kişisel verilerin yetkisiz kişilerin eline geçmesi durumunda sorumlunun belirlenmesi amacıyla veri sorumlusu ve veri işleyen arasındaki ayrımın doğru şekilde yapılması gerekecektir. Kanunda öngörülen idari para cezalarının ve ilgili kişinin dava edeceği muhatabının belirlenmesi ancak bu ayrım sayesinde mümkün olabilecektir.

3. GDPR ile getirilen yenilikler

Veri Koruma Memuru

Yeni hukuki düzenleme uyarınca Veri Koruma Memuru ('VKM') pek çok organizasyon için GDPR hükümlerine uyum sürecinin merkezinde yer almaktadır. GDPR hükümleri uyarınca veri sorumluları ve veri işleyenler için bir VKM belirlenmesi zorunlu hâle gelmiştir. VKM'nin temel görevleri; tabiatları, kapsamları ve amaçları gereği veri sahiplerinin düzenli ve sistematik gözlemine gerektiren veri işleme operasyonlarının yürütülmesi veya büyük çapta özel nitelikli verilerin cezai yaptırım ve suçlamalarla ilgili kişisel verilerin işlenmesi şeklinde belirlenmiştir.

Denetimler

Veri işleyen, veri sorumlusu tarafından veya veri sorumlusu tarafından yetkilendirilmiş başka bir denetçi tarafından yürütülen soruşturmalarda, teftişlere katkıda bulunma yükümlülüğü altındadır. VKM, ilgili denetimler dâhil olmak üzere, GDPR, diğer AB veya üye devlet veri koruma şartları ve veri sorumlusu veya veri işleyen kişisel verilerin korunmasına dair politikalarıyla uyumunu takip etme yükümlülüğü altındadır.

Veri koruma etki değerlendirmesi

Veri sorumlusu, veri işleme biçiminin gerçek kişilerin hak ve özgürlükleri açısından yüksek risk teşkil eden hâllerde bir etki değerlendirmesi yürütmelidir. Bunlara örnek olarak; gerçek kişilerle ilgili kişisel yönlerin, işleme de dâhil olmak üzere otomatikleştirilmiş işlemeye dayalı olarak sistematik ve yaygın bir değerlendirmeye tâbi tutulması, büyük çapta özel nitelikli kişisel veri veya cezai hüküm ve suçlamalar hakkında işleme yapılması, halka açık bir alanın sistematik şekilde ve büyük çapta gözlemlenmesi verilebilir. Veri sorumlusu, mahremiyet/gizlilik etki değerlendirmesi yürütmek için VKM'nin görüşünü almalıdır. Değerlendirme en azından öngörülen işleme faaliyetlerinin sistematik bir tarifini ve veri sorumlusunun meşru menfaatleri de dâhil olmak üzere işlemenin amaçlarını, amaçlar doğrultusunda işleme faaliyetlerinin gerekliliğinin ve ölçülülüğünün değerlendirmesini, veri sahiplerinin hak ve özgürlüklerine karşı riskleri ve güvenceler, güvenlik tedbirleri ve kişisel verilerin korunmasını temin edecek diğer mekanizmalar da dâhil, risklerin bertaraf edilmesi ve veri sahiplerinin ve diğer kişilerin haklarını meşru menfaatlerini göz önünde tutarak GDPR ile uyumluluğun sağlanması için gerekli tedbirleri içermelidir.

Önceden istişare

Koruma etki değerlendirmesi ile işlemenin, veri sorumlusu tarafından riskin azaltılması için alınması gereken tedbirlerin yokluğunda yüksek risk yaratacağının anlaşıldığı durumlarda veri sorumlusu denetim kuruluna önceden danışmalıdır.

Çerez kullanımı

GDPR altında çerez kullanımına dair herhangi bir özel şart bulunmamaktadır. Yine de, GDPR'nin 30. beyan maddesinde çerez belirleyicilerin, bilhassa münhasır belirleyicilerle ve sunuculardan alınan bilgilerle birleştirildiğinde, gerçek kişilerin profilini oluşturmada ve kimliklerini belirlemede kullanmak için izler bırakabileceğine dikkat çekilmektedir.

Rehber Denetleme Kurulu

Rehber Denetleme Kurulu (RDK), özetle sınır ötesi veri işleme faaliyetlerinin idaresinde birinci sorumluluğa sahip yetkili merci olarak tanımlanabilir ve GDPR'nin devletlerarası uygulamada işbirliği ve tutarlılık hedeflerinin gerçekleştirilmesi için oluşturulmuş bir kurumdur. RDK iki kilit kavramdan oluşmaktadır: "Sınır ötesi veri işleme" ve "Ciddi etki".

Dosyalama gereklilikleri

Her bir veri sorumlusu, sorumluluğu altındaki işleme faaliyetlerinin bir kaydını tutmak zorundadır. Kayıtlar; sorumlunun ismi ve iletişim detayları ve varsa birlikte sorumlu, veri sorumlusunun temsilcisi ve VKM, işlemenin amacı, veri sahibi kategorilerinin ve kişisel verilerin tarifi, üçüncü ülkeler de dâhil olmak üzere kişisel verilerin ifşa edildiği alıcıların kategorileri, var ise üçüncü bir ülkeye yapılan kişisel veri aktarımları, mümkün ise farklı kategorilerden verilerin silinmesi için öngörülen zaman sınırları ve teknik ve organizasyonel güvenlik tedbirlerinin genel bir tarifidir.

4. GDPR ve KVKK karşılaştırması

6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Hakkında Kanun (KVKK) ile büyük oranda Avrupa Birliği müktesebatı ile uyumlu şekilde kişisel verilerin korunması olgusu Türk mevzuatında da ihdas edilmiş ise de AB müktesebatı ile bazı farklılıkları bulunmaktadır.

Uygulanabilirlik kapsamı

GDPR, AB içerisinde yer alan veri sorumlularının veya veri işleyenlerin kuruluşları tarafından yürütülen tüm işleme faaliyetlerine, işleme faaliyeti AB içerisinde yer almayan veri sorumlusu veya veri işleyici kuruluşları tarafından yürütülüyor ise işleme faaliyetlerinin AB içerisinde yer alan veri sahiplerine mal veya hizmet sunumuyla ilgili olması halinde veya işleme faaliyetlerinin AB içerisinde yer alan veri sahiplerinin hareketlerini, hareketlerin AB içerisinde bulunması kaydıyla, gözlemlemeye yönelik olması halinde uygulanır. KVKK ise kişisel verileri işlenen gerçek kişiler ile bu verileri tamamen veya kısmen otomatik olan ya da herhangi bir veri kayıt sisteminin parçası olmak kaydıyla otomatik olmayan yollarla işleyen gerçek ve tüzel kişiler hakkında uygulanmaktadır.

İlgili kişinin hakları

GDPR çerçevesinde ilgili kişinin hakları erişim hakkı, düzeltme hakkı, unutulma hakkı, işlemenin kısıtlanması hakkı, itiraz etme hakkı ve veri taşınabilirliği hakkı olarak sayılmış iken, KVKK'da sayılan haklar; kişisel verilerinin işlenip işlenmediğini öğrenme, kişisel verileri işlenmişse buna ilişkin bilgi talep etme, kişisel verilerin işleme amacını ve bunların amacına uygun kullanılıp kullanılmadığını öğrenme, yurt içinde veya yurt dışında kişisel

verilerin aktarıldığı üçüncü kişileri bilme, kişisel verilerin eksik veya yanlış işlenmiş olması hâlinde bunların düzeltilmesini isteme, Kanun'da sayılan kişisel verilerin işlenmesini gerektiren sebeplerinin ortadan kalkması halinde kişisel verilerin silinmesini veya yok edilmesini isteme, kişisel verilerin silinmesinin veya yok edilmesinin talep edilmesi halinde yapılan işlemlerin, kişisel verilerin aktarıldığı üçüncü kişilere bildirilmesini isteme, işlenen verilerin münhasıran otomatik sistemler vasıtasıyla analiz edilmesi suretiyle kişinin kendisi aleyhine bir sonucun ortaya çıkmasına itiraz etme ve kişisel verilerin kanuna aykırı olarak işlenmesi sebebiyle zarara uğraması hâlinde zararın giderilmesini talep etme şeklindedir.

İdari para cezaları

GDPR, kişisel verilerin işlenmesi sırasında düzenleme ihlâl edilirse veri konusunun düzenleyici kuruma şikâyetinde bulunma hakkı olmalıdır. İhlalin çeşidine bağlı olarak, GDPR şu maddi yaptırımları uygulayacaktır:

10.000.000 Avro'ya kadar (veya küresel cironun % 2'si):
Bu yaptırım; çocuğun rızasının alındığı durumlarda buna uyulmaması, veri koruma ilkelerinin uygulanmaması, veri denetleyicisi adına hareket eden veri işleyicisinin işleme sürecinde koşulların uygulanmaması, işlenen verilerin kayıtlarını tutma yükümlülüğünün uygulanmaması, kuruma itaatsizlik, güvenlik önlemlerine uyulmaması, kuruma bildirim eksikliği ve veri sahibinin ihlali, veri koruma memurunun atanmaması ve benzeri durumlarda uygulanır.

20.000.000 Avro'ya kadar (veya küresel cironun %4'si): Bu yaptırım; işleme operasyonlarına hakim ilkelere uyulmaması, kanuna aykırı işleme, veri sahibinin haklarına ihlal, AB dışındaki transferlerin gerekliliklerine uymama durumlarında uygulanır.

İdari para cezalarına karar verilirken ve cezanın miktarı belirlenirken ihlâlin özellikleri (tabiatı, büyüklüğü, süresi, veri sorumlusu tarafından alınan aksiyonlar vs.), veri işleme faaliyetinin özellikleri ve diğer ağırlaştırıcı ve hafifletici etkenler başta olmak üzere birçok etken hesaba katılmalıdır.

KVKK, aydınlatma yükümlülüğünü yerine getirmeyenler hakkında 5.000 Türk lirasından 100.000 Türk lirasına kadar, veri güvenliğine ilişkin yükümlülükleri yerine getirmeyenler hakkında 15.000 Türk lirasından 1.000.000 Türk lirasına kadar, kurul tarafından verilen kararları yerine getirmeyenler hakkında 25.000 Türk lirasından 1.000.000 Türk lirasına kadar, Veri Sorumluları Siciline kayıt ve bildirim yükümlülüğüne aykırı hareket edenler hakkında 20.000 Türk lirasından 1.000.000 Türk lirasına kadar idari para verileceğini düzenlemiştir.

Suçlar ve hapis cezaları ise; kişisel verilerin hukuka aykırı olarak kaydedilmesi halinde 1 yıldan 3 yıla kadar, özel nitelikli kişisel verilerin hukuka aykırı olarak kaydedilmesi halinde 1,5 yıldan 4 yıla kadar, kişisel verileri hukuka aykırı olarak verme veya geçirme halinde 2 yıldan 4 yıla kadar, kişisel verileri yok etmeme halinde 1 yıldan 2 yıla kadar şeklinde düzenlenmiştir.

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

5. Sonuç

Avrupa'daki sürece baktığımızda; 1981'de bilgisayarlar ile yapılan işlem sayısı artınca Kişisel Veriler Sözleşmesi hazırlandı, 1995'te internetin yayılmaya başlaması ile birlikte bir çerçeve hazırlandı ve 2016'da sosyal medyanın gelişmesi etkisi ile GDPR yürürlüğe konulmuş oldu. 1995 bir çerçeveydi ve ülkeler kendi düzenlemelerini bu çerçeve içinde istedikleri gibi hazırlıyorlardı ancak 2016 uyulması gereken bir düzenleme ve ülkelerin buna uyma zorunluluğu bulunmaktadır. 7 Nisan 2016'da yürürlüğe giren KVKK ise 1995 çerçevesine uygun hazırlanmış olsa da, bu Kanun'un yasalaşması ile AB Uyum Kriterleri normlarından biri gerçekleşmiş olup, AB üyeliği yolunda bir adım olarak görülmektedir.



Dikkat! Serbest bölgelerde gelir vergisi istisna uygulaması değişti!

Giriş

Bilindiği üzere serbest bölgeler; ülke sınırları içinde olmakla beraber gümrük bölgesi dışında sayılan, ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin bazılarının uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, içinde faaliyet gösteren işletmeler için daha geniş teşvik ve avantajların sağlandığı, ülkenin diğer kısımlarından fiziki olarak ayrı kabul edilen yerler olarak tanımlanabilmektedir.

Birçok gelişmekte olan ülkede olduğu gibi ülkemizde de serbest bölgelerin kuruluş amacı uluslararası ticaret ve yatırım olanaklarından daha etkin yararlanmak ve ilave istihdam alanları oluşturmaktır. Bu nedenle serbest bölge kullanıcılarına faaliyetlerinde rekabet üstünlüğü yaratacak başta vergi olmak üzere birçok konuda avantaj sağlanmıştır.

Serbest bölgede istihdam edilen personelin ücretlerinin gelir vergisinden istisna edilmesi, bu avantajların en önemlilerinden biridir. Söz konusu gelir vergisi istisnasına ilişkin hükümlere, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendinde yer verilmiştir. Bu madde ile düzenlenen gelir vergisi stopajı teşvikinin, serbest bölge içinde faaliyet gösteren işverene mi, yoksa istihdam edilen işçiye mi sağlandığı ve istisnanın bordo hesaplamalarında nasıl uygulanacağı hususları, 24.02.2017 tarihine kadar bazı açılardan tartışmalar içeren konular olmuştur.

24.02.2017 tarihinde yürürlüğe giren 6772 sayılı Kanun ile söz konusu teşvikin nasıl uygulanacağı ve bahse konu teşvikten kimin faydalanacağı hususu açıklığa kavuşturulmuştur.

Yazımızda serbest bölgelerde uygulanan gelir vergisi stopaj teşvikinin yasal dayanakları, bu teşvikin işverene mi işçiye mi tanındığı konusunun neden tartışıldığı, akabinde uygulamanın netleştirildiği 6772 sayılı Kanun'un serbest bölgedeki mükellefleri ve istihdam ettikleri çalışanların ücret maliyetlerini nasıl etkileyeceği ile ilgili görüş ve açıklamalarımıza yer verilmiştir.

A. Serbest bölgelerdeki gelir vergisi stopaj teşvikinin yasal dayanakları

1985 yılında yürürlüğe giren 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde bölgedeki muafiyetler ve teşvikler açıklanmış olup, Kanun'un ilk halinde bölgede elde edilen kazançların muafiyet kapsamında olduğu belirtilmiştir. 2004 yılında yürürlüğe giren 5084 sayılı Kanun'la ise serbest bölgeler bir anlamda vergiye tabi hale getirilmiş, istisnalara da süre sınırlandırılması getirilerek haksız rekabetin ortadan kaldırılması amaçlanmıştır.

3218 sayılı Kanun'a 5084 sayılı Kanun'la eklenen geçici 3. maddeye göre, serbest bölgelerde istihdam edilen personele ödenen ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak faaliyet ruhsatının süresi 31.12.2008 tarihinden önce dolarsa, bu takdirde istisna, ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihine kadar geçerli olacaktır.

Ancak 2008 yılı sonuna gelmeden, 5810 sayılı Kanun'un 7'nci maddesi ile Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin ikinci fıkrasında bazı değişiklikler yapılmış olup, serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Konuya ilişkin uygulama esaslarına 12.03.2009 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 1 seri numaralı 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği ile 29.07.2010 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 2 seri numaralı 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği'nde yer verilmiştir.

Son olarak da 24.02.2017 tarihinde yayımlanan 6772 sayılı Kanun ile 3218 sayılı Kanun'un gelir vergisi stopaj teşvikini düzenleyen geçici 3. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendi aşağıdaki gibi değiştirilmiştir:

Değişiklik öncesi

b) ...
Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

Değişiklik sonrası

b) ...
Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden vergi geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu yetkiyi, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanabilir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

B. Serbest bölge mevzuatındaki gelir vergisi stopaj teşviki kime ait?

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinde yapılan bu son değişiklik öncesi, ücret gelir vergisi istisnasının işverene mi yoksa personele mi tanındığı hususu tartışmalı bir konu olarak gündemde kalmıştır. İşbu bahisle iş müfettişleri tarafından da gelir vergisi, işçi ücretlerinden kesildiğinden bu teşvikin işçiye sağlanan bir teşvik olduğu yönünde raporlar kaleme alınmıştır. Konuya ilişkin işveren tarafından açılan davayı kabul eden ilk derece mahkemesinin kararı, temyiz aşamasında Yargıtay tarafından oyçokluğuyla bozulmuştur. Dolayısıyla Yargıtay,

oyçokluğuyla bu istisnasının işverene değil, işçiye tanındığı sonucuna varmıştır.¹

Öte yandan 29.06.2012 tarihinde Maliye Bakanlığı tarafından Ekonomi Bakanlığına verilen B.07.1.GİB.0.06.43-120.03.08.03-25 sayılı yazıda; "... tahakkuktan terkin uygulamasının bir sonucu olarak tahakkuk ettirilerek işveren tarafından ödenmesi gereken vergi tutarının bir kısmından yine işveren lehine vazgeçildiğinin açık olduğu ..." belirtilmiştir. Dolayısıyla Maliye Bakanlığının görüşünün; serbest bölge mükelleflerine sağlanan gelir vergisi teşvikinin işverene verildiği yönünde olduğu açıktır.

Bahsedilen teşviktan kimin faydalanacağını anlamak için öncelikle 5810 sayılı Kanun'un genel gerekçesine ve bu Kanun'un 7. maddesine bakmak gerekmektedir. Hem genel gerekçe hem de madde gerekçesi, "2008 yılı sonu itibarıyla serbest bölgelerde çalışanlar için sağlanan gelir vergisi muafiyetinin kalkacak olması nedeniyle özellikle üretici firmalarda yaşanan sıkıntılarının giderilmesi ve bölgelere üretici ihracatçı firmaların çekilmesi amacıyla bu muafiyetin üreticiler için Avrupa Birliği'ne üyelik tarihine kadar devam ettirilmesi amaçlanmıştır." şeklinde açıklanmıştır. Bu gerekçe kapsamında çıkarılan Kanun metninde, açık bir biçimde personele ödenen ücretlerin gelir vergisinden istisna olacağı belirtilmekle birlikte, Maliye Bakanlığınca yapılan düzenlemenin tahakkuktan terkin veya öde/şartları sağlarsan iade al şeklinde uygulanması, istisnanın kime tanındığı tartışmasını da beraberinde getirmiştir.

Öte yandan 3218 sayılı Kanun'un geçici 3. maddesini değiştiren 6772 sayılı Kanun'un gerekçesinde; "3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun temel amacı, ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek olup bu amaç çerçevesinde Kanun'un getirdiği teşvikler genel olarak üretici ve ihracatçılara yöneliktir. Böylece, üretici ve ihracatçılara istihdam nedeniyle katlandıkları mali yüklerin hafifletilmesi açısından önemli bir destek sağlanmaktadır. Gelir stopaj teşviki işçilere sağlanan avantaj olmayıp işverenlerin istihdam maliyetini azaltmaya yönelik bir teşviiktir. Dolayısıyla, çalışanların bu teşvik unsuru üzerinden hak iddia etmeleri söz konusu olmayacaktır. Bu düzenlemeyle, işçi üzerinden hesaplanan gelir vergisi stopajı teşvikinin işverene ait olduğu hususunun açıklığa kavuşturulması ve uygulamada ortaya çıkan ihtilafların giderilerek öngörülebilişliğin sağlanması amaçlanmaktadır." şeklinde açıklanmış ve madde metnindeki istisna hükmü değiştirilmiştir.

Bu kapsamda yeni düzenleme ile birlikte gelir vergisi stopaj teşvikinin işverene tanındığı hususu netleşmiş ve böylelikle stopaj teşvikinin işverene mi yoksa işçiye mi ait olduğu tartışması da son bulmuştur.

C. Yapılan değişikliğin; ücret anlaşmaları, bordro hesaplamaları ve işçi ücret maliyetlerine etkisine ilişkin örnek durumlar

6772 sayılı Kanun öncesinde, serbest bölgelerdeki bazı mükellefler tarafından istisna edilen gelir vergisinin işçiye tanınan bir hak olarak değerlendirilip, ücret hesaplamasının ardından işçiye ödendiği yönünde örnekler olduğu bilinmektedir. Bu kapsamda işlem yapan işverenlerin aşağıda açıklanan hususlara dikkat etmeleri önerilmektedir:

¹ 9.Hukuk Dairesi E.2016/35340, K. 2016/22796

1. Netten ücret anlaşması yapanlara etkisi

Net ücret üzerinden akdedilen iş sözleşmelerinde tüm vergi ve sosyal sigorta prim yükü işverene ait olduğundan istisna edilen gelir vergisi zaten işveren uhdesinde kalmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken tek husus hesaplanan SGK primi matrahının gelir vergisi dâhil brüt ücret üzerinden hesaplanması gerektiğidir. 6772 sayılı Kanun öncesinde de SGK primlerini gelir vergisi dâhil ücretler üzerinden hesaplayıp ödeyen mükellefler için bu değişiklik, herhangi bir ek maliyet yaratmamaktadır. Ancak, ücretin gelir vergisi istisnasına tabi olması nedeniyle SGK primlerini gelir vergisi dahil edilmemiş brüt tutarlar üzerinden hesaplayan mükelleflerde, 6772 sayılı Kanun sonrasındaki yeni uygulama kapsamında prim maliyetleri ve dolayısıyla işçilik toplam maliyetleri ciddi oranlarda artabilecektir.

2. Brüt ücret anlaşması yapanlara etkisi

Yapılan değişikliğin brüt ücretten anlaşmalı ve gelir vergisi tutarını da istisna nedeniyle personeline ödeyen mükelleflerde etkisi, eğer ki personele yıllık aynı net tutarın ödenmeye devam edilmesi amaçlanıyorsa, brüt tutarın artırılmasını gerektirmekte ve bu durum da aynı zamanda SGK prim maliyetlerin artmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla, uygulamada yapılan değişiklik, nette personeline yıllık aynı tutarı ödemeye devam etmek isteyen mükellefler açısından, işçinin brüt ücret tutarının, gelir vergisi matrahının ve SGK prim matrahının artmasına yol açmaktadır. Özellikle SGK prim matrahlarındaki ve prim ödemelerinde artış, işverenin toplam maliyetini de artıracaktır. Bu kapsamda personele yıllık aynı net tutarı ödemeye devam etmek isteyen brüt anlaşmalı işverenlerin, kanunun yürürlük tarihinden itibaren brüt ücretten akdedilen sözleşmelerini de yeni hesaplama mantığına göre revize etmeleri gerekecektir.

D. Sonuç

3218 sayılı Kanun'un geçici 3. maddesinde düzenlenen gelir vergisi stopaj teşviki uygulaması günümüze kadar gelen tartışmalı konulardan biri olmakla beraber, 24.02.2017 tarihinde yayımlanan 6772 sayılı Kanun ile madde metni değiştirilmiş ve bu teşvikin işverene ait olduğu gerek madde metnindeki değişiklik gerekse de Kanun gerekçesi ile netliğe kavuşturulmuştur. Dolayısıyla, 6772 sayılı Kanun'un yürürlük tarihinden önce, istisna edilen gelir vergisini çalışana tanınan bir hak olarak değerlendirerek doğrudan çalışanlarına ödeyen mükelleflerin, ücret anlaşmalarını ve bordro hesaplamalarını revize etmeleri gerekebilecektir.

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



Serbest bölgelerde yapılandırma serbest mi?

1. Giriş

Ticari hayatın olağan akışı dâhilinde ve ölçek ekonomisinin etkisiyle, şirketler birleşme, kısmi ve tam bölünme gibi yeniden yapılandırma yollarına başvurabilmektedirler.

Şirketlerin bu müesseselere başvurmalarında çeşitli amaçlar güdülmektedir. Bu amaçlar arasında şirketin idaresi açısından temsil problemlerini azaltabilmek, artan rekabete cevap verebilmek, finansal sıkıntıdan kurtulmak ve varlıkların daha etkin bir şekilde kullanıldığı alanlara yönelmek sayılabilir. Bu kapsamda ise gerek zaruri gerekse de tercihen şirket yapılandırma yöntemleri tercih edilebilmektedir.

Serbest bölge sınırları içinde faaliyet gösteren şirketlerin de, bu sınırların dışında faaliyet gösteren şirketler gibi yukarıda yer verilen gerekçeler ile yeniden yapılandırma yoluna gitmeleri ilgili mevzuat uyarınca mümkündür.

Bu kapsamda, makalemizde, Türkiye’de kurulu serbest bölgelerde faaliyet gösteren şirketlerin yeniden yapılandırılması süreçlerinde uygulamada karşılaşılabilecek engeller üzerinde durulacaktır.

II. Serbest bölgelerin ve serbest bölge şirketlerinin tabi olduğu mevzuat

Bilindiği üzere serbest bölgeler, Türkiye’de ihracata yönelik olarak yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla kurulmuştur.

Bir ülkenin siyasi sınırları içerisinde bulunan serbest bölgeler, fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılmakta ve gümrük bölgesi dışında sayılmaktadırlar.

Nitekim 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun 6. maddesi ile geçici 6. maddesi uyarınca Türkiye’de kurulu serbest bölgelerin; Avrupa Birliği’ne tam üyeliğin gerçekleştiği döneme kadar ithalat vergileri ve ticaret politikası önlemleri ile gümrük ve kambiyo mevzuatlarının uygulanması açısından, Türkiye Gümrük Bölgesi’nin dışında olduğu kabul edilmiştir.

Bu bölgelerde; ülkede geçerli olan ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemeler uygulanmamakta veya kısmen uygulanmakta olup aynı zamanda ticari/ sınai faaliyetler için daha geniş teşvikler tanınmaktadır.

Türkiye’de bulunan serbest bölgelerde yer alan şirketlerin kuruluş ve tescilleri ise esas itibarıyla 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”) ve sair mevzuat hükümlerine tabi olup bu bölgelerde, yerli veya yabancı gerçek/tüzel kişiler, Ekonomi Bakanlığı’ndan (24 Şubat 2017 tarihinde yürürlüğe giren 6772 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önce; Dış Ticaret Müsteşarlığı) ruhsat almak suretiyle faaliyette bulunabilmektedir.

III. Serbest bölge şirketlerinin yeniden yapılandırılması

a. Uygulanacak mevzuat

Şirketlerin yeniden yapılandırma araçları olan birleşme, tam ve kısmi bölünme gibi işlemlere ilişkin temel ilkelere TTK’nın 134 ila 180. maddelerinde yer verilmiş olup;

- Birleşme işlemi, en az bir şirketin tasfiyesiz infisah ederek başka bir şirkete devrolması ve devralan şirketin, devrolunan şirket(ler)in malvarlığını bir bütün halinde devraldığı yeniden yapılandırma işlemi olarak,
- Tam bölünme işlemi, şirketin tüm malvarlığının bölümlere ayrılarak diğer şirketlere devrolduğu, bölünen şirketin tasfiyesiz infisah etmek suretiyle ticaret sicilinden terkin edildiği ve bölünen şirket ortaklarının devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ettiği yeniden yapılandırma işlemi olarak ve
- Kısmi bölünme işlemi, bir şirketin malvarlığının bir veya birden fazla bölümünün diğer şirketlere devrolduğu ve bölünen şirket ortaklarının veya bölünen şirketin devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ettiği yeniden yapılandırma işlemi olarak,

tanımlanmaktadır.

Söz konusu işlemlerin vergisel sonuçlarına ilişkin düzenlemelere ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ("KVK") ile sair ikincil mevzuatta yer verilmiştir.

Türkiye'de bulunan serbest bölgelerde yer alan şirketlerin kuruluş ve tescil işlemlerinde ve bu şirketlerin taraf olduğu birleşme, tam bölünme veya kısmi bölünme işlemlerinde esas itibarıyla TTK ve KVK hükümleri ile sair ikincil mevzuat hükümleri dikkate alınmaktadır. Nitekim aksi veya farklı bir uygulamanın varlığı serbest bölge mevzuatında yer almamaktadır.

Bununla birlikte, Faaliyet Ruhsat Müracaatlarının Değerlendirilmesi, Şube, Şube Adresli Firma başlıklı 1998/4 sayılı Genelge'de ("1998/4 sayılı Genelge") serbest bölgelerde faaliyette bulunmak isteyen şirketlerin müracaatlarına ilişkin esaslara yer verilmiştir.

Dolayısıyla, Türkiye'de bulunan serbest bölgelerde yer alan şirketlerin taraf olduğu birleşme, tam bölünme veya kısmi bölünme işlemlerinde TTK, KVK ve sair ikincil mevzuat hükümlerinin yanı sıra, 1998/4 sayılı Genelge'nin de dikkate alınması gerekmektedir.

Yer verilen mevzuat dışında, Türkiye'de kurulu serbest bölgelerde faaliyet gösteren şirketlerin, yeniden yapılandırma talepleri Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü tarafından değerlendirilmektedir.

Nitekim serbest bölgelerde faaliyet gösteren ve yeniden yapılandırma yöntemlerine başvurmak isteyen şirketler, Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'ne başvurarak planladıkları yapılandırma modellerini açıklamaktadırlar. Bu başvurular ise Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü nezdinde ayrı ayrı incelenmekte ve her bir başvuru kendi somut koşulları göz önüne alınarak değerlendirilmekte ve neticelenmektedir.

b. 1998/4 sayılı Genelge

Serbest bölgedeki ticari/sınai faaliyetler, serbest bölge adresli olarak kurulacak şirketler veya şubeler tarafından yürütülebilmektedir. Bununla birlikte, serbest bölgede gerçekleştirilecek faaliyetler için ayrı muhasebe kaydı tutulması ve ayrı sermayenin tahsis edilmesi gerekmektedir.

İlaveten, 1998/4 sayılı Genelge uyarınca, serbest bölgede faaliyet gösteren şirketler, serbest bölge hariç olmak üzere, Türkiye'nin başka bir yerinde aynı ticari unvanla ticari faaliyette bulunamayacak ve şube açamayacaktır.

Bu nedenle, merkez adresi Türkiye'de bulunan ve halen Türkiye'deki ticari faaliyetine devam eden şirketlerin, serbest bölgedeki faaliyetlerini "serbest bölge şubesi" aracılığıyla yürütmeleri gerekmektedir.

Bununla birlikte, serbest bölgedeki faaliyetlerini şube(leri) aracılığıyla yürüten Türkiye'de yerleşik şirketlerin, Türkiye'deki bütün faaliyetlerine son vermek şartıyla, merkez adreslerini serbest bölgeye taşımaları mümkündür.

İlaveten, serbest bölge şirketleri, izin almak suretiyle yurt dışında veya Türkiye'de başka bir serbest bölgede şube açabilmekte ve Türkiye'de yerleşik kişiler, münhasıran serbest bölgede faaliyet göstermek şartıyla serbest bölgeyi merkez adres göstermek suretiyle şirket kurabilmektedir.

c. Serbest bölge şirketlerinin yeniden yapılandırılmasının sonuçları

Aksi öngörülmediği ve konuya ilişkin olarak serbest bölge mevzuatında başkaca düzenlemelere yer verilmediği için birleşme, tam ve kısmi bölünme işlemlerine ilişkin temel esasları içerir TTK düzenlemeleri, serbest bölge şirketleri için de uygulanmaktadır.

Bununla birlikte, TTK'nın ilgili hükümlerinin, serbest bölge şirketlerinin faaliyet esaslarına ilişkin olarak çıkartılan 1998/4 sayılı Genelge ile birlikte değerlendirilmesi sonucunda, uygulamada mevzuattan kaynaklanan bir takım engellerle karşılaşılabilir.

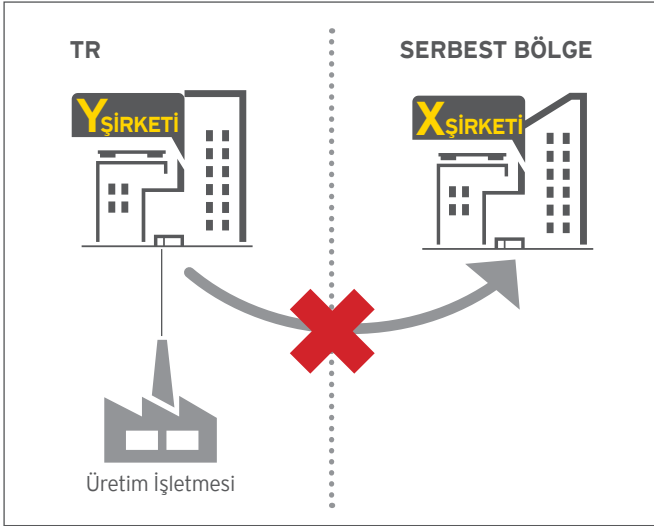
Nitekim 1998/4 sayılı Genelge, serbest bölgede gerçekleştirilecek faaliyetler için ayrı muhasebe kaydı tutulmasını ve serbest bölgede faaliyet gösteren şirketlerin, serbest bölge hariç olmak üzere, Türkiye'nin başka bir yerinde aynı ticari unvanla ticari faaliyette bulunamayacağını ve şube açamayacağını öngörmektedir.

Her ne kadar, 1998/4 sayılı Genelge'de yer alan bu açıklama ileride doğabilecek karışıklığı önlemek amacıyla getirilmiş olsa da; serbest bölge şirketlerinin yeniden yapılandırma süreçlerini etkilemektedir.

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla serbest bölge şirketlerinin dâhil olduğu alternatif yapılandırma modelleri aşağıdaki şekilde detaylandırılarak şematize edilebilecektir.

► Birleşme işlemi

Aşağıda örneklenen yapılandırma işleminde Türkiye'de kurulu ve bünyesinde üretim işletmesi bulunan Y Şirketi'nin serbest bölgede kurulu X Şirketi'ne tüm aktif ve pasifiyle birlikte devrolması ve devir işlemini takiben X Şirketi çatısı altında birleşmesi öngörülmektedir.



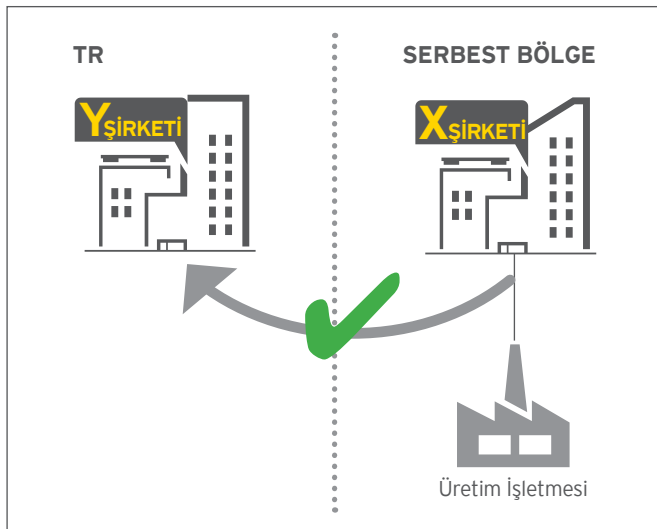
Planlanan yapı dâhilinde Y Şirketi tasfiyesiz olarak infisah etmekte, Türkiye'de faal olan üretim işletmesi ise X Şirketi'ne devrolmaktadır. Bu durumda, birleşme işleminin tescilini takiben serbest bölgede kurulu X Şirketi'nin Türkiye'de faaliyette bulunan bir üretim işletmesi yani şubesi oluşmaktadır.

TTK ve sair ikincil mevzuat dâhilinde planlanan işlemin gerçekleştirilmesine engel herhangi bir durum bulunmamaktadır.

Ancak, bu durum 1998/4 sayılı Genelge'de öngörülen koşullara aykırılık teşkil etmektedir. Nitekim 1998/4 sayılı Genelge'de, serbest bölgede faaliyet gösteren şirketlerin, Türkiye'nin başka bir yerinde şube açamayacakları açık bir şekilde ifade edilmiştir.

Bununla birlikte; serbest bölgede kurulu ve bünyesinde üretim işletmesi bulunan X Şirketi'nin Türkiye'de kurulu Y Şirketi'ne tüm aktif ve pasifiyle birlikte devrolması ve devir işlemini takiben Y Şirketi çatısı altında birleşmesi gerek TTK ve sair ikincil mevzuat dâhilinde gerekse de 1998/4 sayılı Genelge'de öngörülen koşullar uyarınca mümkündür.

Bu yapı ise aşağıdaki şekilde şematize edilebilecektir.



Bu halde, planlanan yapı dâhilinde serbest bölgede kurulu ve üretim işletmesi bulunan X Şirketi tasfiyesiz olarak infisah etmekte ve birleşme işleminin tescilini takiben Türkiye'de kurulu Y Şirketi'nin serbest bölgede faaliyette bulunan bir üretim işletmesi yani şubesi oluşmaktadır.

TTK ve sair ikincil mevzuat dâhilinde planlanan işlemin gerçekleştirilmesine engel herhangi bir durum olmadığı gibi bu durum 1998/4 sayılı Genelge'de öngörülen koşullara da aykırılık teşkil etmemektedir.

Kaldı ki, Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın 2002/20 sayılı İç Sirkülerinde¹ serbest bölgede faaliyet gösteren bir şirketin Türkiye'de yerleşik başka bir şirkete devri ve bu suretle serbest bölgedeki şirketin şubeleştirilmesi hususu kabul edilmiştir.

Söz konusu İç Sirküler, serbest bölgede faaliyet gösteren bir şirketin TTK'nın ilgili maddeleri uyarınca, tüm aktif ve pasifi ile birlikte Türkiye'de yerleşik başka bir şirkete devri suretiyle tasfiyesiz infisah etmesi halinde yapılması gerekenlere ilişkindir.

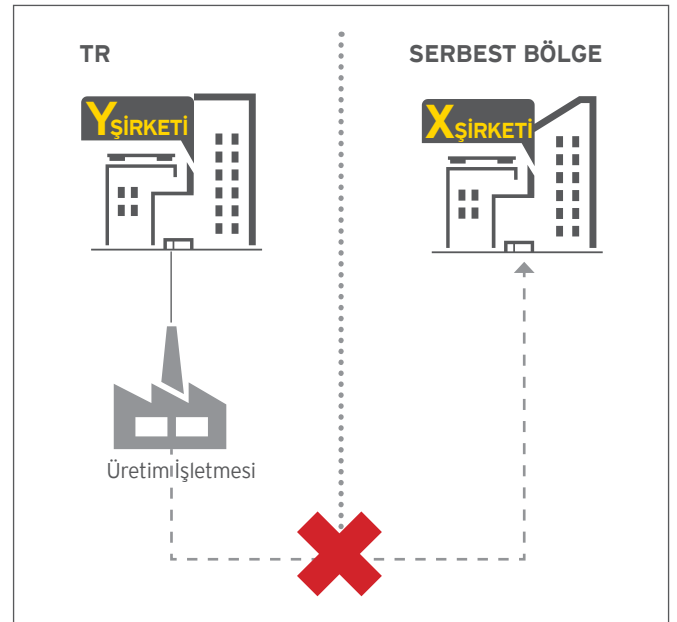
► Bölünme işlemi

KVK'nın 19. maddesinde bölünme işlemi tam bölünme ve kısmi bölünme olarak ikiye ayrılmış olup TTK, KVK ve sair mevzuat kapsamında tam ve kısmi bölünme işlemlerinin süreçleri ve işlem adımları farklılık göstermektedir.

Bununla birlikte, serbest bölge mevzuatı açısından tam ve kısmi bölünme işlemlerinin sonuçlarında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Bu kapsamda, aşağıda şematize edilen örneğimiz kısmi bölünme modeli üzerinden açıklanacaktır.

Aşağıda örneklenen yapılandırma işleminde Türkiye'de kurulu Y Şirketi'nin şematize edilen üretim işletmesi dışında, bünyesinde başka işletmelerinin de bulunduğu ve bölünme işlemini takiben faaliyetlerine devam edebileceği varsayılmıştır.

Söz konusu yapılandırma işleminde Türkiye'de kurulu Y Şirketi'nin üretim işletmesi serbest bölgede kurulu X Şirketi'ne kısmi bölünme yoluyla devrolunmaktadır.



Bölünme işlemini takiben, Y Şirketi Türkiye'de faaliyetlerine devam etmekte ancak üretim işletmesi X Şirketi'ne devrolmaktadır.

Bir başka anlatımla, serbest bölgede kurulu X Şirketi'nin Türkiye'de faaliyette bulunan bir üretim işletmesi yani Türkiye şubesi oluşmaktadır.

TTK ve sair ikincil mevzuat dâhilinde planlanan işlemin

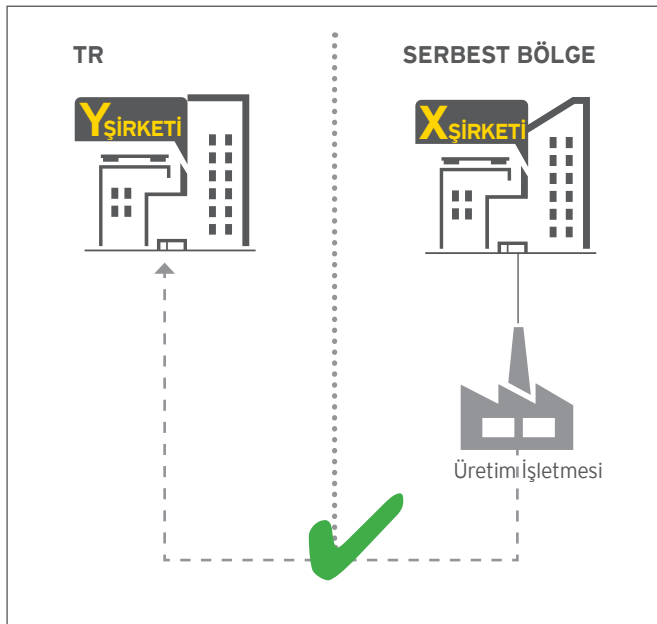
¹ Taylar, Yıldırım. "Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler" (Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008), sf.90.

gerçekleştirilmesine engel herhangi bir durum bulunmamakla birlikte, bu durum 1998/4 sayılı Genelge'de öngörülen serbest bölgede faaliyet gösteren şirketlerin, Türkiye'nin başka bir yerinde şube açamayacağı koşuluna aykırılık teşkil etmektedir.

Dolayısıyla, bu şekilde bir yapının planlanması halinde yeniden yapılandırma işlem adımlarının 1998/4 sayılı Genelge'de öngörülen koşulların dikkate alınarak modellenmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte; serbest bölgede kurulu X Şirketi'nin, üretim işletmesini Türkiye'de kurulu Y Şirketi'ne kısmi bölünme yoluyla devretmesi gerek TTK ve sair ikincil mevzuat dâhilinde gerekse de 1998/4 sayılı Genelge'de öngörülen koşullar uyarınca mümkündür.

Bu yapı ise aşağıdaki şekilde şematize edilebilecektir.



Bölünme işlemini takiben, X Şirketi serbest bölgede faaliyetlerine devam etmekte ancak üretim işletmesi Y Şirketi'ne devrolmaktadır.

Bir başka anlatımla, Türkiye'deki Y Şirketi'nin serbest bölgede faaliyette bulunan bir üretim işletmesi yani serbest bölge şubesi oluşmaktadır.

Planlanan işlemin gerçekleştirilmesi, TTK ve sair ikincil mevzuata ve 1998/4 sayılı Genelge'de öngörülen koşullara aykırılık teşkil etmemektedir.

IV. Sonuç

Günümüzde ticari hayatın olağan akışı dâhilinde ve ölçek ekonomisinden kaynaklı pek çok sebeple şirketlerin yeniden yapılandırılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Aynı gereklilik, ihracata yönelik olarak yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak gibi amaçlarla kurulan serbest bölgelerde yer alan şirketler için de söz konusudur.

Türkiye'de kurulu şirketlerin birleşme, tam ve kısmi bölünme gibi yeniden yapılandırılması projelerinde ise TTK ve sair mevzuat hükümleri uygulanmaktadır.

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

Türkiye'de kurulu serbest bölgelerde faaliyet gösteren şirketlerin kuruluş ve tescilleri ise esas itibarıyla TTK ve sair mevzuat hükümlerine tabi olup aksi öngörülmediği ve konuya ilişkin olarak serbest bölge mevzuatında başkaca düzenlemelere yer verilmediği için birleşme, tam ve kısmi bölünme işlemlerinde de TTK düzenlemeleri uygulanmaktadır.

Bununla birlikte, serbest bölge şirketlerinin faaliyet esaslarına ilişkin olarak çıkartılan 1998/4 sayılı Genelge incelendiğinde, serbest bölge şirketlerinin yeniden yapılandırılmasında TTK ve ilgili diğer mevzuatta yer almayan bir takım koşulların öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Bu koşullar serbest bölge şirketlerinin yeniden yapılandırılmasında farklı mevzuatlardan kaynaklanan engeller ortaya çıkartmaktadır.

Nitekim 1998/4 sayılı Genelge özetle, serbest bölgede gerçekleştirilecek faaliyetler için ayrı muhasebe kaydı tutulmasını ve serbest bölgede faaliyet gösteren şirketlerin, serbest bölge hariç olmak üzere, Türkiye'nin başka bir yerinde aynı ticari unvanla ticari faaliyette bulunamayacağını ve şube açamayacağını öngörmektedir.

Bir başka anlatımla, serbest bölgede kurulu şirketlerin dâhil olduğu yeniden yapılandırma işlemleri, serbest bölgede kurulu şirketin Türkiye'de şubelerini oluşturması sonucunu doğurmakta ise bu yapılandırma işlemi 1998/4 sayılı Genelge uyarınca gerçekleştirilememektedir.

Görülebileceği üzere, uygulamada, serbest bölge şirketleri nezdinde birleşme ve bölünme gibi yeniden yapılandırma işlemlerinin gerçekleştirilmesinde mevzuattan kaynaklanan bir takım engellerle karşılaşılabilir.

Uygulamada karşılaşılan bu engellerin ortadan kaldırılabilmesinin ise mümkün olduğu kanaatindeyiz.

Bu kapsamda, Türkiye'de kurulu serbest bölgelerde faaliyet gösteren şirketlerin; birleşme, tam ve kısmi bölünme gibi yeniden yapılandırma işlemlerine taraf olmaları halinde uygulanacak yöntemleri ve kuralları içerir ve bu şirketler için yol haritası oluşturabilecek ikincil bir düzenleme yürürlüğe konulabilecektir.

Veyahut söz konusu şirketlerin dâhil olduğu yeniden yapılandırma işlemlerinin; serbest bölgede kurulu bir şirketin, Türkiye'de faaliyette bulunan bir işletmesini yani Türkiye şubelerini oluşturması halinde, oluşan yapının 1998/4 sayılı Genelge'de öngörülen koşullara uygun hale getirilmesi için Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü tarafından, bu şirketlere makul bir süre tanınabilecektir.

Bu süre zarfında, söz konusu şirketler Türkiye şubelerini tasfiye etme, taşıma gibi yöntemlerle yapılarını, 1998/4 sayılı Genelge'de öngörülen koşullar ile uyumlu hale getirebilecektir.

Halihazırda yürürlükte bulunan mevzuat ve mevcut uygulama dahilinde, Türkiye'de kurulu serbest bölgelerde faaliyet gösteren şirketlerin dâhil olduğu yeniden yapılandırma işlemlerinde işlem adımlarının 1998/4 sayılı Genelge'de öngörülen koşulların dikkate alınarak belirlenmesi ve bu şekilde bir model oluşturulması gerekmektedir.

Is it still possible to conduct partial spin-off transactions?

Partial spin-off transaction has entered into Turkish legislation with the amendment of former Corporate Tax Law no. 5422 in accordance with the European Union regulations. Currently, legal principals and procedures of partial spin-off is regulated under Turkish Commercial Code (“TCC”) no. 6102 while the taxational terms and consequences of the transaction are stipulated under Corporate Tax Law (“CTL”) no. 5520.

Assets that may be transferred through a partial spin-off transaction is determined clearly under Article 19 of CTL as participation shares which are kept for over 2 years under company assets, immovable and manufacturing or service businesses.

Besides, it is known that Revenue Administration evaluates transfers of immovables and manufacturing or service businesses through partial spin-off in a restricted manner. As a result of that approach, Ministry of Finance Revenue Administration (“Administration”) published Communique on Amendment of General Communique series no: 1 on Corporate Tax (Serial No:13) (“Draft Communique”) dated 24.03.2017.

Unfortunately it appears that the Draft Communique prescribes restrictions that are not existing within the laws and accordingly effects the applicability of partial spin-off transaction.

Hence the Draft Communique constitutes contradiction to principle of “legality of taxes” provided under Article 73 of Constitution.

Under mentioned Article it is determined that essential components of tax (liable person, subject, tax basis, ratio etc.) shall be regulated with codes without exception.

Authority provided to Ministry of Finance is restricted with the determination of procedural rules with regard to tax issues prescribed under tax laws; clarification of the implementation and the specification of comments and stating explanations with the communiques prepared.

On the other hand, we are of the opinion that, these boundaries that are provided to Ministry of Finance are violated with the Draft Communique published by Revenue Administration and by acting like a lawmaker, new regulations in a restrictive manner is prescribed for “partial spin-off” transaction.

Within the scope of Draft Communique in question; the purpose of partial spin-off is defined and considering the definition, risk on evaluation of partial spin-off in a restrictive manner, which may lead to transformation of partial-spin-off to a transaction which is inactive and inapplicable, by Revenue Administration is revealed.

Under Draft Communique It is stated that; immovables like buildings, plots and lands which shows physical or technical unity with manufacturing and service enterprises and that cannot be separated from these enterprises shall not be

subject to partial spin-off. It is thought that, this regulation which is planned to be put in force is contrary to provisions of CTC and Turkish Civil Code numbered 4721 and may lead to contrary results during implementation.

Last but not least; under Draft Communiqué, regulations on taxation of capital decrease within Transferor Company is prescribed for the cases that the shares of Transferee Company are given to shareholders of Transferor Company.

We are of the opinion that this regulation constitutes contradiction to the aim of the code, case law with regards to the subject and rulings given.

Hence, we hope that the regulations provided under Draft Communiqué will be re-evaluated as the promulgation of the provisions as stated under Draft Communiqué will lead to serious controversy resulting with a long litigation process that will effect both the Revenue Administration and taxpayers.

A comparison of GDPR in European Union and Data Protection Law of Turkey

1. Introduction

In order to provide a more efficient protection for personal data and a high level of data protection within European Union ("EU"), General Data Protection Regulation ("GDPR") has been enacted by European Parliament as a result of long studies by repealing 95/46/EC numbered EU Data Protection Directive which was published in 1995. This new regulation increases the control of citizens over their personal data in the new digitalized world by means of social media, online banking, global transfers and smart phones. Hereby, the corporations which process EU citizens' personal data must be prepared for compliance and the countries must accord their legislations with the new regulation within 2 years.

2. Turkish Data Protection Law no. 6698

Protection of personal data means providing legal protection of data that belongs to a person and which can identify them. Personal data refers to any information relating to an identified or identifiable natural person such as name, surname, date of birth and place, telephone number, vehicle plate, resume, picture, IP address, hobbies, membership etc.

Processing of personal data

Processing of personal data means any operation which is performed upon personal data such as collection, recording, storage, preservation, alteration, adaptation, disclosure, transfer, retrieval, making available for collection, categorization or blocking its use by wholly or partly automatic means or otherwise than by automatic means which form part of a filing system and the basic principles which must be regarded during the processing have been determined by the law. According to the law, personal data

can only be processed by obtaining the explicit consent of the data subject as general rule being providing that the basic principles are regarded. Besides, it can be possible to process personal data without obtaining the explicit consent of the data subject if one of the exceptional condition exists.

Data controller and data processor

The law contains two separate notions as Data Controller and Data Processor. While data controller is defined as natural or legal person who determines the purposes and means of the processing of personal data, and who is responsible for establishment and management of the filing system, data processor is defined as natural or legal person who processes personal data based on the authority granted by and on behalf of the data controller.

3. GDPR innovations

Data Protection Officer

Data Protection Officer ("DPO") is located at the center of the compliance processes with GDPR for most of the organizations. GDPR obliges to appoint a DPO for data controllers and data processors. Basic duties of DPO can be determined as monitoring the order and systematic of data processing operations and executing the processes.

Audits

Data processor is liable for contributing the audits during the inspections conducted by data controller or an authorized auditor appointed by data controller. DPO, including relevant audits, shoulders the responsibility of monitoring the compliance of the policies of data controllers and data processor related to data protection with GDPR, other EU or member state data protection provision.

Data protection impact assessment

Data controller must conduct an impact assessment if the way of data processing contains high risk for rights and freedoms of real persons, in particular, the origin, nature, particularity and severity of that risk. The outcome of the assessment should be taken into account when determining the appropriate measures to be taken in order to demonstrate that the processing of personal data complies with this Regulation. Where a data-protection impact assessment indicates that processing operations involve a high risk which the controller cannot mitigate by appropriate measures in terms of available technology and costs of implementation, a consultation of the supervisory authority should take place prior to the processing.

Prior consultation

Where a data-protection impact assessment indicates that processing operations involve a high risk which the controller cannot mitigate by appropriate measures in terms of available technology and costs of implementation, a consultation of the supervisory authority should take place prior to the processing.

Use of cookies

There is no any specific provision as to use of cookies under GDPR. Nevertheless, in GDPR, it has been stated that natural persons may be associated with online identifiers provided by their devices, applications, tools and protocols, such as internet protocol addresses, cookie identifiers or other identifiers such as radio frequency identification tags.

Filing requirements

In order to demonstrate compliance with this Regulation, the controller or processor should maintain records of processing activities under its responsibility. Each controller and processor should be obliged to cooperate with the supervisory authority and make those records, on request, available to it, so that it might serve for monitoring those processing operations. The records must include contact details of data controller, purpose of processing, description of data, transfers and receipts of data.

4. Comparison of GDPR and TDPL

Although TDPL is in compliance with European regulation to a large extent, there is still certain differences between Turkish and European legal acquis.

Scope of applicability

This Regulation applies to the processing of personal data wholly or partly by automated means and to the processing other than by automated means of personal data which form part of a filing system or are intended to form part of a filing system.

On the other hand, TDPL applies to natural persons whose personal data are processed and natural or legal persons who process such data wholly or partly by automatic means or otherwise than by automatic means which form part of a filing system.

Rights of data subject

The rights of data subject under GDPR are stipulated as access, adjustment, to be forgotten, restriction of transactions, objection and data portability; the rights stipulated under TDPL are to learn whether or not her/his personal data have been processed, to request information as to processing if her/his data have been processed, to learn the purpose of processing of the personal data and whether data are used in accordance with their purpose, to know the third parties in the country or abroad to whom personal data have been transferred, to request rectification in case personal data are processed incompletely or inaccurately, to request deletion or destruction of personal data, to request notification of the operations to third parties to whom personal data have been transferred, to object to occurrence of any result that is to her/his detriment by means of analysis of personal data exclusively through automated systems, to request compensation for the damages in case the person incurs damages due to unlawful processing of personal data.

Administrative fines

The data subject must have the right to submit a complaint before regulatory body in case the regulation is violated while data processing. Depending on the type of violation, GDPR will apply such administrative fines:

- a) up to 10 000 000 EUR, or in the case of an undertaking, up to 2 % of the total worldwide annual turnover of the preceding financial year, whichever is higher
- b) up to 20 000 000 EUR, or in the case of an undertaking, up to 4 % of the total worldwide annual turnover of the preceding financial year, whichever is higher

While determining the fine, the nature, gravity and duration of the infringement, the nature scope or purpose of the processing concerned as well as the number of data subjects affected and the level of damage suffered by them will be regarded.

As to the administrative fines stipulated under TDPL, to the ones who do not fulfil

- a) Obligation to inform stipulated in article 10 of this Law, an administrative fine of 5.000 Turkish liras to 100.000 Turkish liras;
- b) Obligations regarding data security stipulated in article 12 of this Law, an administrative fine of 15.000 Turkish liras to 1.000.000 Turkish liras;
- c) Decisions of the Board as per article 15 of this Law, an administrative fine of 25.000 Turkish liras to 1.000.000 Turkish liras;
- ç) Obligation to register with the Data Controllers Registry and notification stipulated by article 16 of this Law, an administrative fine of 20.000 Turkish liras to 1.000.000 Turkish liras

shall be imposed.

5. Conclusion

Considering the process in Europe, Data Protection Agreement has been issued in 1981 when transactions made by computers were increased, the framework has been prepared when in 1995 when internet has become widespread and GDPR has come into force in 2016 with the effect of social media development. As 1995 was only a framework and countries were enable to enact their own regulations freely within such framework, 2016 is a regulation with which compliance is an obligation. On the other hand, although DTP has been prepared in accordance with 1995, becoming law of the code can be regarded as another pave on the road of EU membership of Turkey.

Caution! Implementation on income tax exemption in free zones amended!

The income tax exemption of the remunerations of the personnel employed in the free zone, which is arranged under the clause b of the 2nd paragraph of the provisional article 3 of the Free Zones Law no. 3218, has been one of the important advantages creating competitive advantage for free zone users in their activities. On the other hand, whether the income tax withholding incentive arranged under this article belongs to the employer or the employee has been one of the debated issues to date.

Under the Law no. 6772 that took effect on 24.02.2017, this exemption implementation has been amended. According to the statement of justification of this amendment, the amendment aims to end the aforementioned debates and the incentive belongs to the employer. In this article, we explain in what way this amendment introduced under the Law no. 6772 may affect the taxpayers in the free zones and the employment contracts they conclude with their employers, as well as how it can increase the remuneration costs, through examples.

Are you free to restructure in free zones?

With regard to the nature of commercial business life and along with the effects of scale economy, companies consider and lean to restructuring transactions such as merger, full spin-off and partial spin-off.

This necessity is also valid for the companies operating in free zones located in Turkey.

For the restructuring transactions that the companies, located in Turkey are involved in, Turkish Code of Commerce ("TCC") no. 6102 and related other related legislation apply.

As contrary regulations are not provided thus there is no other regulation under related legislation, TCC and other related legislation shall be applied as well, for the restructuring transactions that companies operating in free zones are party to.

On the other hand, under circular order no. 1998/4 published by Ministry of Economy Directorate General of Free Zones, conditions are stipulated and a road map of limitations is drawn for the restructuring transactions, which free zone companies are party to.

By evaluating the circular order it is understood that these conditions are in restrictive manner and they are not provided under either TCC or other related regulations.

The mentioned Circular numbered 1998/4 stated that separate accounting records shall be kept for the activities realized within free zones and it stipulates that the companies operating in free zones cannot operate under same commercial title and cannot open a branch in another part of Turkey.

In other words, as per the circular order no. 1998/4, restructuring transaction cannot be realized if transaction in question results with a Turkey branch of the free zone company.

Accordingly, within the scope of implementation it is observed that some obstacles arise from different legislations regarding possible restructuring transactions which free zone companies are party to.

We are of the opinion that, these obstacles encountered in practice can be overcome.

Within this scope, a well drafted clarifying secondary legislation e.g. directive covering the methods and principles regarding the restructuring transactions like merger, full spin-off and partial spin-off to which these companies party to may be put in force.

Else, in case that a transaction results with a Turkey branch of a company located in free zone, General Directorate of free zones may provide an acceptable time period for these companies to bring their structure in compliance with the conditions provided under circular order no. 1998/4.

Within this time period, these companies may bring their structure in compliance with the conditions provided within the circular no.1998/4 by way of liquidating their Turkey branch, relocation etc.

In accordance with the current legislation and implementation; operational steps of restructuring transactions that the companies located in free zones in Turkey are involved in, would be determined within the scope of conditions provided under Circular numbered 1998/4 and a model must be composed in line with that. However it should be taken into account that the final saying in those types of applications comes from the Ministry itself and it will handle the assessment over the applications on case-by-case basis.

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

Nisan ayı "Gümrükte Gündem"i belirleyen konular genel olarak bazı eşya ithalatlarında gözetim uygulamasına ilişkin yayımlanan Tebliğler ile korunma önlemlerinin arttırılması olmuştur.

Diğer taraftan, YYS başvurularında ISO 9001:2008 sertifikaları hakkında duyuru yapılmış olup, bahse konu belgelerin 15.09.2018 tarihine kadar geçerliliğinin olması nedeniyle Yetkilendirilmiş Yükümlü Statü başvurularında ilgili bölge müdürlükleri tarafından kabul edileceği bildirilmiştir.

Bu ayki sayımızda gümrükte gündemi oluşturan tüm konular aşağıdaki gibidir:

1. "Fotovoltaik (solar) modül ve paneller" ürününün ithalatında dampinge karşı kesin önlem getirildi.

1 Nisan 2017 tarihli Resmi Gazete'de 2017/6 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ yayımlanmıştır. Bu Tebliğ ile 1/7/2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ'le (Tebliğ No: 2016/29) Çin Halk Cumhuriyeti menşeli 8541.40.90.00.14 gümrük tarife istatistik pozisyonu altında kayıtlı "fotovoltaik (solar) modül ve paneller" ürününe yönelik başlatılan soruşturma sonucunda ithalatta dampinge karşı kesin önlem getirilmiştir.

Buna göre, 8541.40.90.00.14 GTİP'inde sınıflandırılan "Fotovoltaik (solar) modül ve paneller" ticari tanımlı ve Çin menşei haiz eşyanın, belirlenen firmalardan ithali halinde, diğer mevzuat hükümleri saklı kalmak kaydıyla, dampinge karşı kesin önlem uygulanacaktır.

2. Kabak tohumu ve bazı bitkisel ürün ithalatında gözetim uygulamasına ilişkin Tebliğ yayımlandı.

4 Nisan 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2017/5 sayılı İthalatta Gözetim Uygulamasına İlişkin Tebliğ ile aşağıda GTİP numarası ve tanımı verilen eşyanın (yalnız karşısında gösterilen gümrük kıymetinin altında birim kıymetleri haiz olanlarının) ithalatında ileriye yönelik olarak yürütülecek olan gözetim uygulamasına ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır.

GTİP	Eşyanın Tanımı	Birim Gümrük Kıymeti (ABD Doları/ton*)
1209.91.80.00.11	Kabak tohumu	3.000
1212.99.95.00.19	Diğerleri	3.000

* Ton: Brüt Ağırlık

Tebliğ ile tabloda belirtilen eşyanın ancak Ekonomi Bakanlığınca (İthalat Genel Müdürlüğü) düzenlenecek gözetim belgesi ile ithal edilebileceği ve elektronik ortamda düzenlenen gözetim belgeleri için Tek Pencere Sistemi tarafından verilecek 23 haneli belge numarası ile belge tarihi, yükümlü tarafından beyannamenin 44 no.lu kutusunda "Belge Referans No" ve "Belge Tarihi" alanlarında beyan edileceği belirtilmiştir.

Bir gümrük beyannamesi kapsamında ilgili gümrük tarife istatistik pozisyonundan brüt 50 kilogram veya daha az miktarda yapılacak olan ithalatın, gümrük kıymetine bakılmaksızın gözetim uygulamasından muaf olacağı da eklenmiştir.

3. Çerezlik ayçiçeği tohumu ithalatında gözetim uygulamasına ilişkin Tebliğ yayımlandı.

5 Nisan 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2017/4 sayılı İthalatta Gözetim Uygulamasına İlişkin Tebliğ ile aşağıda GTİP numarası ve tanımı verilen eşyanın (yalnız karşısında gösterilen gümrük kıymetinin altında birim kıymetleri haiz olanlarının) ithalatında ileriye yönelik olarak yürütülecek olan gözetim uygulamasına ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır.

GTİP	Eşyanın Tanımı	Birim Gümrük Kıymeti (ABD Doları/ton*)
1206.00.91.00.11	Çerezlik olanlar	1.500
1206.00.99.00.11	Çerezlik olanlar	1.500

* Ton: Brüt Ağırlık

Tebliğ ile tabloda belirtilen eşyanın ancak Ekonomi Bakanlığınca (İthalat Genel Müdürlüğü) düzenlenecek gözetim belgesi ile ithal edilebileceği ve elektronik ortamda düzenlenen gözetim belgeleri için Tek Pencere Sistemi tarafından verilecek 23 haneli belge numarası ile belge tarihi, yükümlü tarafından beyannamenin 44 no.lu kutusunda "Belge Referans No" ve "Belge Tarihi" alanlarında beyan edileceği belirtilmiştir.

Bir gümrük beyannamesi kapsamında ilgili gümrük tarife istatistik pozisyonundan brüt 50 kilogram veya daha az miktarda yapılacak olan ithalatın, gümrük kıymetine bakılmaksızın gözetim uygulamasından muaf olacağı da eklenmiştir.

4. Bazı araçlarda kullanılan kauçuktan dış lastiklerin ithalatında korunma önlemlerine ilişkin tebliğ yayımlandı.

6 Nisan 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2017/1 sayılı İthalatta Korunma Önlemlerine İlişkin Tebliğ'in konusunu; aşağıdaki tabloda belirtilen eşya ithalatında son yıllarda artış olması ve yerli üretimin bu ithalattan ciddi zarar görmesi veya ciddi zarar tehdidinde maruz kaldığının tespiti doğrultusunda söz konusu eşyanın ithalatında korunma önlemi alınması için Genel Müdürlük tarafından re'sen başlatılan inceleme oluşturmaktadır.

GTİP	Madde Adı
4011.10	Otomobillerde kullanılanlar (steysin ve yarış otomobilleri dahil)
4011.20	Otobüs ve kamyonlarda kullanılanlar
4011.70.00.00.00	Tarım ve orman taşıtları ve makinelerinde kullanılan türde olanlar
4011.80.00.00.00	Yapı, madencilik veya sanayi elleçleme taşıtları ve makinelerinde kullanılan türde olanlar
4011.90.00.00.00	Diğerleri

*Diğer mevzuat hükümleri saklı kalmak kaydıyla, janta takılı halde gelen ve 87.08 tarife pozisyonu altında yer alan dış lastikler dahildir.

İthalatta Korunma Önlemlerini Değerlendirme Kurulu, İthalatta Korunma Önlemleri Yönetmeliği (Yönetmelik) hükümleri çerçevesinde korunma önlemi soruşturması açılmasına, söz konusu ürünlerin ithalatında 200 gün süreyle geçici önlem uygulanmasına, geçici önlemin "kilogram başına 0,50 ABD Doları" tutarında ek mali yükümlülük olarak belirlenmesine, Dünya Ticaret Örgütü Korunma Önlemleri Anlaşması'nın 9.1'inci maddesi gereğince gelişmekte olan ülkelere muafiyet tanınmasına ve geçici önlemin istihali hususunda Bakanlar Kuruluna öneride bulunulmasına karar vermiştir.

Ayrıca soruşturmanın 9 ay içinde tamamlanması beklenmektedir; gerekli hallerde ise bu süre altı ay uzatılabilecektir.

5. İthalatta gözetim uygulamasına tabi bazı lastiklerin ithalatında birim gümrük kıymeti (CIF kıymet tutarı) düşürüldü.

11 Nisan 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2017/2 sayılı İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ ile aşağıda GTİP numarası ve tanımı verilen eşyanın (yalnız karşısında gösterilen gümrük kıymetinin altında birim kıymetleri haiz olanlarının) ithalatında ileriye yönelik olarak yürütülecek olan gözetim uygulamasına ilişkin usul ve esaslar açıklanmış ve aşağıdaki şekilde değişiklik yapılmıştır:

GTİP	Eşya Tanımı	Eski Birim Gümrük Kıymeti (ABD Doları/Kg)	Yeni Birim Gümrük Kıymeti (ABD Doları/Kg*)
4011.10.00.90.12	Çelik kuşaklı radyal dış lastikler	5	3
4011.20.10.00.19	Diğerleri		

*Kg: Brüt Ağırlık

Tebliğ ile tabloda belirtilen eşyanın ancak Ekonomi Bakanlığınca (İthalat Genel Müdürlüğü) düzenlenecek gözetim belgesi ile ithal edilebileceği ve elektronik ortamda düzenlenen gözetim belgeleri için Tek Pencere Sistemi tarafından verilecek 23 haneli belge numarası ile belge tarihinin, yükümlü tarafından beyannamenin 44 no.lu kutusunda "Belge Referans No" ve "Belge Tarihi" alanlarında beyan edileceği belirtilmiştir.

Gümrük beyannamesinin tescili sırasında gümrüklerce tespit ve kabul edilen kıymet veya miktarın, gözetim belgesinde kayıtlı kıymet veya miktarı, toplam % 5'ten (% 5 dahil) daha az bir oranda aşmasının ithalatın yapılmasını engellemeyeceği ifade edilmiştir.

Öte yandan, yürürlükten kaldırılan 12/5/2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'de (Tebliğ No: 2016/2) birim gümrük kıymeti 5 ABD doları iken bu Tebliğ ile birlikte 3 ABD dolarına düşmüştür.

6. Dış çapına göre değişiklik gösteren bilyalı rulmanların İthalatında Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ ile birim gümrük kıymeti (CIF kıymet tutarı) güncellendi.

11 Nisan 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2017/1 sayılı İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ ile aşağıda GTİP numarası ve tanımı verilen eşyaların (yalnız karşısında gösterilen gümrük kıymetinin altında birim kıymetleri haiz olanlarının) ithalatında ileriye yönelik olarak yürütülecek olan gözetim uygulamasına ilişkin usul ve esaslar açıklanmış ve aşağıdaki şekilde değişiklik yapılmıştır:

GTİP	Eşya Tanımı	Eski Birim Gümrük Kıymeti (ABD Doları/Kg)	Yeni Birim Gümrük Kıymeti (ABD Doları/Kg*)
8482.10.10.00.12	Dış çapı 9 mm.yi geçen fakat 30 mm. yi geçmeyenler	10	20
8482.10.90.00.11	Dış çapı 30 mm.yi geçen fakat 52 mm. yi geçmeyenler	10	20
8482.10.90.00.12	Dış çapı 52 mm. yi geçen fakat 100 mm. yi geçmeyenler	10	20
8482.10.90.00.13	Dış çapı 100 mm.den daha fazla olanlar	10	20

* Kg: Brüt Ağırlık

Tebliğ ile tabloda belirtilen eşyanın ancak Ekonomi Bakanlığınca (İthalat Genel Müdürlüğü) düzenlenecek gözetim belgesi ile ithal edilebileceği ve elektronik ortamda düzenlenen gözetim belgeleri için Tek Pencere Sistemi tarafından verilecek 23 haneli belge numarası ile belge tarihi, yükümlü tarafından beyannamenin 44 no.lu kutusunda "Belge Referans No" ve "Belge Tarihi" alanlarında beyan edileceği belirtilmiştir.

Gümrük beyannamesinin tescili sırasında gümrüklerce tespit ve kabul edilen kıymet veya miktarın, gözetim belgesinde kayıtlı kıymet veya miktarı, toplam % 5'ten (%5 dahil) daha az bir oranda aşmasının ithalatın yapılmasını engellemeyeceği ifade edilmiştir.

Öte yandan, yürürlükten kaldırılan 9/8/2008 tarihli ve 26962 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'de (Tebliğ No: 2008/18) birim gümrük kıymeti 10 ABD doları iken bu Tebliğ ile birlikte 20 ABD dolarına çıkmıştır.

7. Ozon tabakasını incelten maddelerin ithalatına ilişkin düzenleme yapıldı.

7 Nisan 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Ozon Tabakasını İncelten Maddelere İlişkin Yönetmelik ile ülkemizin taraf olduğu Ozon Tabakasını İncelten Maddelere Dair Montreal Protokolü ile kontrol altına alınan maddelerin kullanılmasına ve sonlandırılmasına ilişkin usul ve esaslar yeniden düzenlenmiştir. Ayrıca, Yönetmelik'te tanınan istisnalar ile piyasa ihtiyaçlarının karşılanması ve ihracatın engellenmemesi dikkate alınmıştır.

Söz konusu Yönetmelik'te öne çıkan konular aşağıdaki gibidir:

- ▶ Mevcut durumda ithalatı yasak olan ve soğutma ve iklimlendirme cihazlarında kullanılan Klorodiflorometan (HCFC-22) maddesinin servis amaçlı kullanımı ve Montreal Protokolü kapsamında evsel havalandırma sistemleri üretiminde iç piyasaya arz edilmeden gelişmekte olan ülkelere ihraç edilmesi halinde ithalatına izin verilecektir. Ancak 01.01.2025 tarihinden itibaren servis amaçlı kullanımı da yasaklanacaktır.
- ▶ Hidrokloroflorokarbonlar (HCFC) dışında kalan tüm kontrol altına alınan maddelerin laboratuvar ve tahlil amaçlı kullanımı için ithalatına izin verilecektir.
- ▶ Kontrol altına alınan maddelerin sanayi işleme hammaddesi ve işlem etken maddesi olarak kullanım amaçlı ithalatına izin verilecektir.
- ▶ Kontrol altına alınan maddelerin tek kullanımlık basınçlı kaplar içerisinde ithalatı 07.04.2018 ve bu ürünlerin piyasaya arzı 01.01.2020 tarihi itibarıyla yasaklanacaktır.

8. YYS başvurularında ISO 9001:2008 sertifikaları hakkında duyuru yapıldı.

İstanbul Bölge Gümrük Müdürlüğü tarafından yapılan duyuru ile hali hazırda ISO 9001:2008 Sertifikası sahibi kuruluşların Yetkilendirilmiş Yükümlü Sertifikası başvurularında bu belgeleri kullanabileceklerine dair duyuru yapılmıştır. Bahse konu belgelerin 15.09.2018 tarihine kadar geçerliliğinin olması nedeniyle Yetkilendirilmiş Yükümlü Statü başvurularında ilgili bölge müdürlükleri tarafından kabul edileceği, 15.09.2018 tarihinden sonra ise ISO 9001:2015 versiyonların göz önüne alınacağı, dolayısıyla halihazırda ISO 9001:2008 sertifikasına sahip kuruluşların 15.09.2018 tarihine kadar yeni versiyona geçişlerini tamamlamaları gerektiği bildirilmiştir.



Türkiye ekonomisi

- **Bazı teşviklerin süresi uzatıldı ve vergi alacakları yeniden yapılandırıldı:** ÖTV, beyaz eşya ve elektrikli ev aletlerinde 30 Nisan'a kadar sıfırlanmıştı. Mobilyadaki KDV ise % 8'e düşürülmüştü. Referandumdan hemen önce yapılan açıklamada normalde Nisan ayı sonunda bitecek olan beyaz eşya ve mobilyadaki vergi indirimlerinin Eylül sonuna kadar uzatılacağı ifade edilmişti. Nitekim 29 Nisan'da Bakanlar Kurulu Kararı yayımlandı ve beklenen değişiklik gerçekleşmiş oldu. Böylelikle söz konusu vergi indirimlerinin uygulama süresi Eylül sonuna kadar uzamış oldu.

Diğer taraftan, 2016 Haziran'da hayata geçirilen kesinleşmiş vergi ve SGK prim borçlarının yapılandırılması 2017 Mart'ı da kapsayacak şekilde uzatılıyor. Tasarı Meclis'e sunuldu. Maliye Bakanı'nın açıklamasına göre yaklaşık 70 milyar lira tutarındaki vergi alacağı yapılandırılmış olacak.

Bankacılık ve sermaye piyasaları

- **Kredi Garanti Fonu'nun bankacılık sistemine katkısı:** Devlet garantisi sayesinde şirketlerin büyük talep gösterdiği KGF kredilerinin toplam tutarı 137 milyar TL'ye ulaştı. Gözlemlediğimiz kadarıyla önce kamu bankaları ile başlayıp daha sonra özel bankaların da furyaya katılmasıyla sistemdeki kredi büyüme hızı yıllık olarak % 20 sınırını geçti. MB'nin takip ettiği 13 haftalık ortalamalarda ise ticari kredilerin büyüme hızı % 50'nin üzerinde. Tabii bu hız mutlaka yavaşlayacak, ancak 1Ç2017'de sisteme ciddi bir doping etkisi yaptığı muhakkak. Diğer taraftan bu kredileri vermek için gereken fonlama nedeniyle mevduat faizlerinin 200-250 baz puan kadar arttığına dair haberler de okuyoruz.
- **Türkiye Finans adını değiştiriyor:** Türkiye Finans'ın adı "Selis Katılım Bankası" olarak değiştiriliyor. Suudi Arabistan merkezli National Commercial Bank'ın % 67 çoğunluk hissesine sahip olduğu banka, önümüzdeki günlerde yeni ismi ve logosuyla faaliyetlerine devam edecek.

Merkez bankaları ve para politikası

- **Merkez'den faiz artışına devam:** Merkez Bankası sürpriz sayılabilecek bir kararla geç likidite penceresi (GLP) faiz oranını 50 baz puan artırdı. Uzun süre faiz artışı konusunda tereddütlü davranan MB, kur artışının enflasyonu çift haneye taşımaya ile yılbaşından beri yüklü faiz artışlarına girişmişti. Mevcut durumda efektif faiz oranı yılbaşından beri 350 baz puan kadar artarak % 11,5'e ulaştı ve 2012'den beri en yüksek seviyede bulunuyor.

Global Ekonomi ve Emtia

- **IMF Küresel Ekonomik Görünüm Raporu'nda uzun süredir ilk kez olumlu revizyon yaptı:** Yatırımlar, imalat ve ticaretteki toparlanmanın etkisiyle IMF, bir önceki rapordaki 2017 küresel büyüme hızını yukarı yönlü revize etti. Ocak ayındaki raporda 2017 dünya büyümesi tahmini % 3,4 olarak öngörülürken, Nisan ayında yayınlanan raporda tahmin % 3,5 olarak değiştirildi. Bu ufak bir adım olsa da, IMF'nin son altı yıldır ilk kez olumlu revizyon yapması nedeniyle sembolik olarak önemli bir trend değişimine işaret ediyor.

Bu güncellemede Avrupa, Japonya ve Çin'in etkili olduğu belirtiliyor. Zaten son aylarda bu bölgelerin göstergeleri düzenli ve sürekli olarak ekonomik canlanmaya işaret ediyor. Türkiye için büyüme beklentisi ise dış borcun yüksek seviyelerde olması, siyasi belirsizlikler ve güvenlik riskleri nedeniyle 2017 için % 2,9'dan % 2,5'e indirilirken, gelecek sene için % 3,3'te sabit tutuldu.

- ▶ **Avrupa Merkez Bankası'ndan pozitif mesajlar:** ECB Başkanı Mario Draghi, euro bölgesi ekonomisinin iyileştiğini ve daha az tehlikeyle karşı karşıya kaldığını söyleyerek, bölgenin ekonomik görünümüne dair iyimser sinyaller verdi. ECB para politikasını değiştirmede (beklentiye paralel) ancak yeni verilerle euro bölgesinin toparlanmasının giderek daha güçlü hale geldiğini belirtti. AB bölgesindeki toparlanma ile para politikasının kademeli olarak sıkılaşması ve likiditenin azalması söz konusu olacaktır.
- ▶ **Trump'ın vergi reform planı:** ABD başkanı Trump'ın seçim vaatleri arasında yer alan vergi reformunun detayları belli olmaya başladı. Detaylarına girmeden özetlersek, tasarı ABD'deki kurumlar vergisi oranının % 35'ten % 15'e indirilmesi ve yurtdışında tutulan karların tek seferlik vergi ödeyerek ülkeye geri dönebilmesini içeriyor. Ülkeye 10 yıllık maliyeti 5,5 trilyon dolar olarak hesaplanırsa da, yaratacağı canlanma ile bu kaybın telafi edileceği hesaplanıyor.





Almanya, istihdam üzerindeki % 49,4'lük vergi yükü ile ikinci sırada

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından kısa süre önce yayınlanan bir araştırma Almanya'yı dünya sıralamasında ikinciliğe yerleştirdi. Sanayide önde gelen 35 ülkeyi kapsayan OECD araştırmasına göre, istihdam üzerindeki vergi yükünün Almanya'dan daha ağır olduğu tek ülke ise Belçika.

OECD'nin, çalışanların cebine giren ücret ile işverene toplam maliyeti arasındaki farkı baz alarak gerçekleştirdiği araştırma, Almanya'da bekâr bir çalışanın gelirinin üzerindeki vergi yükünün yüzde 49,4 ile dünyadaki ikinci en yüksek oran olduğunu gösterdi. Bu durum, Almanya'da bekâr bir çalışanın gelirinin yaklaşık yarısının vergiler ve sosyal güvenlik katkılarına gittiğini ifade ediyor. Belçika'nın yüzde 54 ile ilk sırada yer aldığı araştırmaya göre OECD ortalaması yüzde 36 seviyesinde.

OECD Vergi Politikaları ve Yönetimi Merkezi Direktörü Pascal Saint-Amans raporun sunumunun ardından yaptığı açıklamada, "Alt ve orta gelir grubuna ilişkin olarak, istihdam üzerindeki vergi yükünün aşağı çekilmesi, kapsayıcı büyümeyi desteklemenin en önemli yollarından biri olmayı sürdürüyor." dedi.

Almanya'da istihdam üzerindeki yüksek vergi yükünün, ülkede Eylül'de yapılacak genel seçim öncesinde yürütülecek kampanyaların da odak noktasını oluşturması bekleniyor.



Schaeuble: ABD'nin vergi indirim planları konusunda endişeli değiliz

Almanya Maliye Bakanı Wolfgang Schaeuble, ABD'de kurumlar vergisi için açıklanabilecek belirgin bir indirimin kendisini endişelendirmediğini söyledi.

Schaeuble, Uluslararası Para Fonu (IMF) ve Dünya Bankası toplantıları için ABD'de bulunduğu sırada yaptığı açıklamada, ABD'de gerçekleştirilecek bir vergi indiriminin Almanya'nın rekabet gücüne zarar vereceği yönündeki iddiaları reddederek, Washington'ın kurumlar vergisini aşağı çekmek için çok fazla alanı bulunduğunu belirtti.

ABD'de yüzde 35 seviyelerindeki kurumlar vergisi oranının, dünyadaki en yüksek vergi oranlarından biri olduğuna işaret eden Schaeuble, "ABD'nin bunu Avrupa'daki veya uluslararası seviyelere çekmesi bizi tedirgin etmiyor." şeklinde konuştu. Ancak Schaeuble ABD'deki vergi reformu planları çerçevesinde tasarlanan, ülke sınırları içerisindeki üretimi destekleme amaçlı ithalat vergilerine karşı muhalefetini ise yineledi.

Bu arada, ABD Başkanı Donald Trump'ın, vergi reformuna yönelik olarak taslak niteliğinde açıkladığı tek sayfalık plan, finans piyasalarında yeterince detay içermediği için eleştirilerken; ABD Hazine Bakanı Steve Mnuchin'den vergi düzenlemeleri konusunda rapor istendi. Mnuchin'e 1 Ocak 2016 itibarıyla yürürlüğe giren bütün vergi düzenlemelerini gözden geçirmesi talimatı veren Trump'ın, en geç Haziran'a kadar bu konuda bir rapor talep ettiği belirtiliyor. Mnuchin, vergi reformunun bütçe açığı olumsuz etkileyeceği yönündeki eleştiriler karşısında, "vergi reformu kaynaklı indirimler nedeniyle azalabilecek kamu gelirlerinin, ekonomik büyümenin artmasıyla telafi edileceği" savunmasını yapıyor.



Fransa seçimlerinde adaylar vergi konusundaki vaatleriyle de yarışıyor

Fransa'da Nisan sonunda yapılan cumhurbaşkanlığı seçiminin ilk turunda en çok oyu alan iki aday, kampanya çerçevesinde vergi alanında buldukları vaatlerle de yarışıyor. Cumhurbaşkanlığı seçimlerinin bağımsız adayı Emmanuel Macron ve Ulusal Cephe'nin liderliğini kısa süre önce bırakan aşırı milliyetçi aday Marine Le Pen, 7 Mayıs'taki ikinci turda yeniden karşı karşıya gelecek.

Daha önce François Hollande'ın hükümetinde ekonomi bakanlığı görevinde de bulunan Macron, 20 milyar euroluk vergi indirimi gerçekleştireceğini ve bunu sağlarken indirimlerin bireyler ve iş dünyası arasındaki dağılımının eşit olmasına özen gösterileceğini belirtiyor. Macron'un planı, halen yüzde 33,3 seviyesindeki kurumlar vergisinin beş yıl içinde yüzde 25'e düşürülmesini içeriyor. Macron ayrıca, yatırım gelirinin varlık vergisi kapsamında çıkarılacağını da vadediyor.

Le Pen'in bir numaralı vergi önceliği ise yabancı işçi çalıştıran şirketlere vergi getirilmesi. Plana göre, yabancı işçi çalıştıran şirketlerden o işçiye ödenen maaşın yüzde 10'u kadar vergi alınacak. Fransa vatandaşı olmayanları kapsayacak olan bu plan, diğer Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelerin vatandaşlarını da kapsıyor.

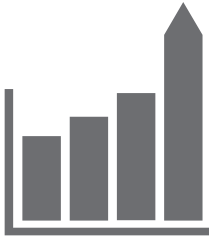


Vergi uzmanları OECD'nin IV. Global KDV Forumu'nda bir araya geldi

Çeşitli ülkelerden 300'ün üzerinde katılımcı, OECD'nin Global KDV Forumu için 12-14 Nisan'da Paris'te bir araya geldi.

Üst düzey vergi uzmanları, uluslararası örgütlerden temsilciler, iş dünyası yetkilileri ve akademisyenleri buluşturan organizasyonda gündemi temel olarak dijitalleşme ve neredeyse hiç KDV'nin toplanamadığı e-ticaret konuları oluşturdu.

İnternet satışları üzerinden KDV tahsilatına dair mekanizmaları konu alan uygulama paketinin ele alındığı forumda, katılımcılar OECD'den pakete en kısa süre içinde son şeklini vermesini istedi.



IMF'den "yüksek büyümeyi destekleyecek vergi politikaları" konulu çalışma

Uluslararası Para Fonu (IMF) yüksek ekonomik büyümenin önünün açılabilmesi için, hükümetlere iş dünyasının kararlarını olumsuz etkileyen vergi politikalarını terk etmeleri çağrısında bulundu.

IMF araştırmasında, "Vergi sistemlerinin tasarımını güçlendirmek, ülkelere kaynakların yanlış kullanılmasını önlemek konusunda destek sağlayabilir. Bu sayede kararlar vergisel nedenlerle değil, iş odaklı olarak alınabilir. Şirketler de yatırım kararları alırken, vergi avantajı bulunan varlıklar yerine verimliliği, getirisi daha yüksek varlıklara yönelebilirler." denildi.

Sirküler indeks

No	Tarih	Konu
56	24.04.2017	Tasdik raporları ile karşıt inceleme tutanakları ve teyit-bilgi isteme yazılarındaki e-defter tasdik bilgileri ile iadeyle ilişkili belgelerin defter kayıtları hakkında açıklamalar yapıldı.
55	20.04.2017	Kurumlar vergisi, muhtasar, KDV ve damga vergisi beyan süreleri ile e-defter beratı yükleme süresi uzatıldı.
54	17.04.2017	Sat geri kirala sözleşmesinin feshi durumunda fesih tarihine kadar istisna uygulanarak ödenmeyen KDV tutarlarının düzeltilmesine gerek bulunmadığı hakkında mukteza
53	11.04.2017	Ödemesi Ekim ayına ertelenen 2016/Aralık dönemine ilişkin SGK primlerinin 2016 kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağına ilişkin mukteza yayınlandı.
52	11.04.2017	Teknolojik Ürün Yatırım Destek Programı Hakkında Yönetmelik'te değişiklikler yapıldı.
51	04.04.2017	Toptancı hallerinde faaliyet gösteren tüccarların, çiftçilerden aldıkları ürünlere ilişkin tahsilat ve ödemelerin finansal kurumlar aracılığıyla yapılma zorunluluğu kaldırıldı.
50	03.04.2017	Türkiye'nin taraf olduğu bazı Yatırımların Karşılıklı Teşviki ve Korunması Anlaşmalarının onaylanması uygun bulundu.
49	30.03.2017	Vergi kimlik numarası ile işyeri sicil numarasının eşleştirilmesine ilişkin bildirim verilme süresi uzatıldı.
48	22.03.2017	Gelir vergisi ile muhtasar, KDV ve damga vergisi beyan süreleri uzatıldı.
47	16.03.2017	Yeni işe alınan sigortalılar için işverenlere getirilen gelir vergisi stopajı teşvikinin uygulanmasına ilişkin açıklamalar yapıldı.
46	15.03.2017	Bazı gayrimenkul işlemlerinde uygulanan damga vergisi ve harç oranları ile yurt dışı TL kredilerde KKDF oranı düşürüldü.
45	13.03.2017	Vergi inceleme raporu ile alınan KDV iadesine yönelik açıklamalar yapıldı.
44	13.03.2017	Roaming istisnasının uygulanmasında aranacak belgelere ilişkin açıklamalar yapıldı.
43	13.03.2017	Elektronik para ve ödeme kuruluşlarının vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar belirlendi.
42	08.03.2017	6824 sayılı Kanun ile Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu'nda bazı değişiklikler yapıldı.
41	08.03.2017	6824 sayılı Kanun'la dar mükellefler ile gurbetçilere yapılan konut ve işyeri teslimlerine KDV istisnası getirildi.
40	08.03.2017	6824 sayılı Kanun ile vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirim imkanı getirildi.
39	07.03.2017	Aynı işlem dolayısıyla, tevkifat ve indirimli orandan doğan KDV iade alacağına ilişkin açıklamalar yapıldı.
38	07.03.2017	2016 yılındaki nakdi sermaye artışlarına ilişkin indirim uygulamasında kullanılacak faiz oranı %13,57 olarak açıklandı.
37	27.02.2017	Serbest bölgelerdeki kazanç ve ücret gelir vergisi istisnası ile emlak vergisi muafiyeti uygulamalarında değişiklikler yapıldı.
36	23.02.2017	2017/9917 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yatırım teşvik mevzuatında bazı değişiklikler gerçekleştirilmiştir.
35	20.02.2017	Nakden KDV iadelerinin 5 işgününde yapılmasını sağlayacak artırılmış teminat uygulaması getirildi.
34	20.02.2017	"Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi"nin verilme zorunluluğu 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren başlıyor.
33	20.02.2017	İhraç kayıtlı teslimlerde imalatçı aleyhine oluşan kur farklarının KDV karşısındaki durumu.
32	20.02.2017	DİİB kapsamında temin edilen girdilerle üretilen malların ihraç kayıtlı tesliminde iade alınabilecek KDV üst sınırının hesaplanma yöntemi değiştirildi.
31	20.02.2017	DİİB kapsamında temin edilen girdilerle üretilen malların teslim şekli hakkındaki düzenleme yürürlükten kaldırıldı.
30	20.02.2017	İndirimli orana tabi işlemlerde iade uygulamasına ilişkin bazı değişiklikler yapıldı.
29	17.02.2017	KDV Genel Uygulama Tebliği'nde kısmi tevkifat uygulamasına ilişkin bazı değişiklikler yapıldı.
28	17.02.2017	Serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işlerinde KDV istisnasına ilişkin açıklamalar yapıldı.
27	16.02.2017	KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "III/C-5.6. İndirimin Zamanı" başlıklı bölümünde değişiklik yapıldı.
26	16.02.2017	KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "III/B-2.1.1. Uygulanacak KDV Oranı" bölümünde değişiklik yapıldı.

Vergi Takvimi

2017 Mayıs ayı mali yükümlülükler takvimi

2 Mayıs 2017 Salı	2016 yılına ilişkin kurumlar vergisinin beyanı* ve ödenmesi Mart 2017 dönemine ait haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Mart 2017 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) elektronik olarak gönderilmesi Mart 2017 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi
10 Mayıs 2017 Çarşamba	16-30 Nisan 2017 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
15 Mayıs 2017 Pazartesi	2017 yılı 1. dönem (Ocak-Mart) geçici vergi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi Nisan 2017 dönemine ait kolalı gazoz, alkollü içecekler ve tütün mamullerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2017 dönemine ait dayanıklı tüketim ve diğer mallara ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2017 dönemine ait tescile tabi olmayan motorlu taşıt araçlarına ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2017 dönemine ait banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2017 dönemine ait özel iletişim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2017 dönemine ait kaynak kullanımı destekleme fonu kesintilerinin bildiri ve ödenmesi
17 Mayıs 2017 Çarşamba	2017 yılı 1. dönem (Ocak-Mart) geçici verginin ödenmesi
22 Mayıs 2017 Pazartesi	Nisan 2017 dönemine ait şans oyunları vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
23 Mayıs 2017 Salı	Nisan 2017 dönemine ait gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Nisan 2017 dönemine ait kurumlar vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Nisan 2017 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin elektronik ortamda beyanı Nisan 2017 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin elektronik ortamda beyan edilmesi GVK geçici 61. madde uyarınca hesaplanan yatırım indirimi stopajının beyanı
24 Mayıs 2017 Çarşamba	Nisan 2017 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi
25 Mayıs 2017 Perşembe	1-15 Mayıs 2017 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
26 Mayıs 2017 Cuma	Nisan 2017 dönemine ait gelir vergisi stopajının ödenmesi Nisan 2017 dönemine ait kurumlar vergisi stopajının ödenmesi Nisan 2017 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin ödenmesi Nisan 2017 dönemine ait katma değer vergisinin ödenmesi GVK geçici 61. madde uyarınca hesaplanan yatırım indirimi stopajının ödenmesi
31 Mayıs 2017 Çarşamba	Emlak vergisi ve çevre temizlik (konut dışı binalar için) vergilerinin 1. taksit ödemesi Vergi levhasının internet vergi dairesi üzerinden yazdırılarak alınması Veraset ve intikal vergisi 1. taksit ödemesi Nisan 2017 dönemine ait haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Nisan 2017 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) elektronik olarak gönderilmesi Nisan 2017 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi

* 20 Nisan 2017 tarihli ve 91 numaralı VUK Sirküleri ile 2016 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme süresi 2 Mayıs 2017 Salı günü sonuna kadar uzatılmıştır.

Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi- 2017 (Ücretler)						
Gelir dilimi	Vergi oranı					
13.000 TL'ye kadar	% 15					
30.000 TL'nin 13.000 TL'si için 1.950 TL, fazlası	% 20					
110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL, fazlası	% 27					
110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.950 TL, fazlası	% 35					
Gelir vergisi tarifesi- 2017 (Diğer gelirler)						
Gelir dilimi	Vergi oranı					
13.000 TL'ye kadar	% 15					
30.000 TL'nin 13.000 TL'si için 1.950 TL, fazlası	% 20					
70.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL, fazlası	% 27					
70.000 TL'den fazlasının 70.000 TL'si için 16.150 TL, fazlası	% 35					
Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)						
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)					
2015	13,00					
2016	13,70					
2017	14,00					
Engellilik indirimi (2017)						
Engellilik derecesi	Tutarı (TL)					
Birinci derece engelliler için	900					
İkinci derece engelliler için	470					
Üçüncü derece engelliler için	210					
Asgari geçim indirimi-TL (2017)						
Eşin çalışma durumu	Çocuk sayısı					
	Yok	1	2	3	4	5 veya fazla
Çalışıyor	133,31	153,31	173,31	199,97	213,30	226,63
Çalışmıyor	159,98	179,97	199,97	226,63	226,63	226,63
Konut kira geliri istisnası						
Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)					
2015	3.600					
2016	3.800					
2017	3.900					
Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)						
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)					
2015	10.600					
2016	11.000					
2017	11.000					
Arızî kazançlara ilişkin istisna						
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)					
2015	23.000					
2016	24.000					
2017	24.000					
Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı						
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)					
01.07.2016 - 31.12.2016	4.297,21					
01.01.2017 - 30.06.2017	4.426,16					

Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)	
Uygulandığı dönem	Oran (%)
21.04.2006 - 18.11.2009	2,50
19.11.2009 - 18.10.2010	1,95
19.10.2010 tarihinden itibaren	1,40
Tecil faizi oranları (Yıllık)	
Uygulandığı dönem	Oran (%)
28.04.2006 - 20.11.2009	24
21.11.2009 - 20.10.2010	19
21.10.2010 tarihinden itibaren	12
Yeniden değerlendirme oranları	
Yıl	Oran (%)
2014	10,11
2015	5,58
2016	3,83
Fatura düzenleme sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2015	880
2016	900
2017	900

Amortisman sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2015	880
2016	900
2017	900
Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları	
Reeskont işlemlerinde	% 8,75
Avans işlemlerinde	% 9,75
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	% 9,75
Not: Bu oranlar 31.12.2016 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.	

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kağıt için)	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2015	1.702.138,00
2016	1.797.117,30
2017	1.865.946,80
Damga vergisi oran ve tutarları (2017)	
Damga vergisine tabi kağıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avanslar dahil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	39,70 TL
Gelir tablosu	19,10 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	51,40 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	68,60 TL
Katma değer vergisi ve muhtasar beyannameler	33,90 TL
SGK sigorta prim bildirgesi	25,30 TL

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2017)		
Evlatlıklar dahil fûrûğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	176.600 TL	
Fûrûğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	353.417 TL	
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	4.068 TL	
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde	4.068 TL	
Vergi tarifesi (2017)		
Matrah dilim tutarları	Vergi Oranı	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 210.000 TL için	% 1	% 10
Sonra gelen 500.000 TL için	% 3	% 15
Sonra gelen 1.110.000 TL için	% 5	% 20
Sonra gelen 2.000.000 TL için	% 7	% 25
Matrahın 3.820.000 TL'yi aşan bölümü için	% 10	% 30

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler		
Ödemeler / kesintiler	01.01.2017 - 31.12.2017 (TL)	
Brüt asgari ücret	1.777,50	
Sosyal güvenlik primi işçi payı (% 14)	248,85	
İşsizlik sigortası primi işçi payı (% 1)	17,78	
Gelir vergisi matrahı	1.510,87	
Hesaplanan gelir vergisi (% 15)	226,63	
Asgari geçim indirimi (Bekar) (-)	133,31	
Kesilecek gelir vergisi	93,32	
Damga vergisi (binde 7,59)	13,49	
Kesintiler toplamı	373,44	
Net asgari ücret	1.404,06	
Yıllık brüt asgari ücret		
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)	
2015	14.850	
2016	19.764	
2017	21.330	
Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları		
Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.01.2017-31.12.2017	1.777,50	13.331,40

Income Tax

Income tax tariffs- 2017 (Salaries)						
Income bracket	Tax rate					
Up to TRL 13.000	15 %					
For TRL 30.000; for the first TRL 13.000, TRL 1.950, for above	20 %					
For TRL 110.000; for the first TRL 30.000, TRL 5.350, for above	27 %					
For more than TRL 110.000, for TRL 110.000, TRL 26.950, for above	35 %					
Income tax tariffs- 2017 (Other income)						
Income bracket	Tax rate					
Up to TRL 13.000	15 %					
For TRL 30.000; for the first TRL 13.000, TRL 1.950, for above	20 %					
For TRL 70.000; for the first TRL 30.000, TRL 5.350, for above	27 %					
For more than TRL 70.000, for TRL 70.000, TRL 16.150, for above	35 %					
Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)						
Year	Amount (TRL)					
2015	13,00					
2016	13,70					
2017	14,00					
Disability allowance (2017)						
Degree of disablement	Amount (TRL)					
For 1 st degree disabled	900					
For 2 nd degree disabled	470					
For 3 rd degree disabled	210					
Minimum living allowance-TRL (2017)						
Status of spouse	Number of children					
	No	1	2	3	4	5 or more
Employed	133,31	153,31	173,31	199,97	213,30	226,63
Unemployed	159,98	179,97	199,97	226,63	226,63	226,63
Exemption for house rental income						
Year when the income is derived	Amount (TRL)					
2015	3.600					
2016	3.800					
2017	3.900					
Exemption in capital gains (Except securities)						
Year when the gain is derived	Amount (TRL)					
2015	10.600					
2016	11.000					
2017	11.000					
Exemption in incidental income						
Year when the income is derived	Amount (TRL)					
2015	23.000					
2016	24.000					
2017	24.000					
The upper limit of severance pay exempt from income tax						
Period	Amount (TRL)					
01.07.2016 - 31.12.2016	4.297,21					
01.01.2017 - 30.06.2017	4.426,16					

Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183

Delay charge and delay interest rates (Monthly)	
Period	Rate (%)
21.04.2006 - 18.11.2009	2,50
19.11.2009 - 18.10.2010	1,95
Since 19.10.2010	1,40
Deferral interest rates (Annual)	
Period	Rate (%)
28.04.2006 - 20.11.2009	24
21.11.2009 - 20.10.2010	19
Since 21.10.2010	12
Revaluation rates	
Year	Rate (%)
2014	10,11
2015	5,58
2016	3,83
Limit for issuing invoice	
Year	Amount (TRL)
2015	880
2016	900
2017	900

Depreciation limit	
Year	Amount (TRL)
2015	880
2016	900
2017	900
Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions	
In rediscount transactions	8,75 %
In advance transactions	9,75 %
In rediscount transactions under TPL	9,75 %
Note: These rates are applicable to the transactions conducted as of 31.12.2016.	

Stamp Duty

Maximum stamp duty (For each paper)	
Year	Amount (TRL)
2015	1.702.138,00
2016	1.797.117,30
2017	1.865.946,80
Stamp duty rates and amounts (2017)	
Papers subject to stamp duty	Rate/Amount
Contracts	9,48 per thousand
Wages (Including advances)	7,59 per thousand
Rental contracts	1,89 per thousand
Balance sheet	TRL 39,70
Income statement	TRL 19,10
Annual income tax return	TRL 51,40
Corporate tax return	TRL 68,60
Value added tax and withholding tax returns	TRL 33,90
Social Security Institution insurance premium declarations	TRL 25,30

Inheritance and Transfer Tax

Exemptions (2017)		
For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse	TRL 176.600	
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant	TRL 353.417	
For transfers conducted without any consideration	TRL 4.068	
For prizes won in competitions and lotteries held for money and property	TRL 4.068	
Tax tariff (2017)		
Tax base bracket amounts	Tax rate	
	Transfer through inheritance	Transfer without any consideration
For the first TRL 210.000	1 %	10 %
For the next TRL 500.000	3 %	15 %
For the next TRL 1.110.000	5 %	20 %
For the next TRL 2.000.000	7 %	25 %
For the tax base portion exceeding TRL 3.820.000	10 %	30 %

Minimum Wage and Social Security

Minimum wage and withholdings		
Payments / withholdings	01.01.2017 - 31.12.2017 (TRL)	
Gross minimum wage	1.777,50	
Social security premium employee's contribution (14 %)	248,85	
Unemployment insurance premium employee's contribution (1 %)	17,78	
Income tax base	1.510,87	
Income tax calculated (15 %)	226,63	
Minimum living allowance (Single) (-)	133,31	
Income tax to be withheld	93,32	
Stamp duty (7,59 per thousand)	13,49	
Total withholdings	373,44	
Net minimum wage	1.404,06	
Annual gross minimum wage		
Year	Amount (TRL)	
2015	14.850	
2016	19.764	
2017	21.330	
The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium		
Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.01.2017-31.12.2017	1.777,50	13.331,40

EY Hakkında

EY bağımsız denetim, vergi, kurumsal finansman ve danışmanlık hizmetlerinde bir dünya lideridir. Anlayışımız ve kaliteli hizmetlerimiz dünya ekonomisi ve sermaye piyasalarında güvenin oluşmasına katkıda bulunmaktadır. EY, güçlü yönetim ekibiyle tüm paydaş gruplarına verdiği sözleri yerine getirmekte ve bu şekilde çalışanları, müşterileri ve içinde yer aldığı diğer çevreler için daha iyi bir çalışma hayatı oluşturulmasında önemli bir rol üstlenmektedir.

EY adı küresel organizasyonu temsil eder ve Ernst & Young Global Limited'in her biri ayrı birer tüzel kişiliğe sahip olan, bir veya daha çok üye firmasını temsil edebilir. Sınırlı sorumlu bir Birleşik Krallık şirketi olan Ernst & Young Global Limited müşteri hizmeti sunmamaktadır. Daha fazla bilgi için lütfen ey.com adresini ziyaret ediniz.

EY'nin sunduğu vergi hizmetleri

İşleriniz gerçek potansiyellerine güçlü temeller üzerinde yapılandırılarak ve sürdürülebilir bir şekilde geliştirilerek ulaşabilir. EY olarak vergi yükümlülüklerinizi sorumlu ve zamanında yerine getirmenizin önemli bir fark ortaya çıkaracağını düşünüyoruz. Bu nedenle 140'tan fazla ülkedeki 32,000 vergi çalışanlarımız nerede olursanız olun ve vergi ihtiyaçlarınız ne olursa olsun kaliteli hizmet anlayışımıza duyduğumuz tereddütsüz bağlılık temelinde sizlere teknik bilgi, iş tecrübesi ve tutarlı metodolojiler sunmaktadır.

© 2017 EY Türkiye.
Tüm Hakları Saklıdır.

ey.com/tr
vergidegundem.com
facebook.com/ErnstYoungTurkiye
instagram.com/eyturkiye
twitter.com/EY_Turkiye