

UZMAN GÖRÜŞ

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

PETROL ÜRÜNLERİNDE ÖTV UYGULAMASI

**DEVLET VE ÖZEL SEKTÖR TAHVİL
İHRACINDA VERGİSEL DURUM**

**2011 YILINDA ELDE EDİLECEK DİĞER ÜCRET
GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ**

YENİ ÖZELGE SİSTEMİ

**2011 YILI ÇEVRE TEMİZLİK VERGİSİ
UYGULAMASI**

**2010 YILI MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE
DENGESİ VE GERÇEKLEŞME RAKAMLARI**

YAPIM İŞLERİNDE TEVKİFAT

ŞUBAT 2011 / SAYI 14

Künye

İmtiyaz Sahibi

Devlet Gelir Uzmanları Derneği

Yayın Kurulu

Umut Serhat İdman

Osman Kırbaş

Altan Yılmaz

Sibel Atlı

Ramazan Biçer

Göksal Aygün

Kamil Özkan

Ferit Öz

Cem Arslan

Editör

Ramazan Biçer

rbicer@gelirler.gov.tr

İletişim Koordinatörü

Altan Yılmaz

ayilmaz@gelirler.gov.tr

Reklam Koordinatörü

Cem Arslan

carslan@gelirler.gov.tr

İletişim

T: 0 312 415 3233

F: 0 312 415 2821

www.devletgeliruzmanlari.org

iletisim@devletgeliruzmanlari.org

İÇİNDEKİLER

PETROL ÜRÜNLERİNDE ÖTV UYGULAMASI

Bu çalışma, petrol ürünleri üzerindeki ÖTV uygulamasına ilişkin bir önceki sayıdaki makalenin devamıdır.

DEVLET VE ÖZEL SEKTÖR TAHVİL İHRACINDA VERGİSEL DURUM

Bu makalede Devlet ve özel sektör iç ve dış borçlanma kâğıtlarından tahvil ve bonoların vergisel durumları incelenmiştir.

2011 YILINDA ELDE EDİLECEK DİĞER ÜCRET VERGİLENDİRİLMESİ

Bu yazıda, ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ele alınmıştır.

YENİ ÖZELGE SİSTEMİ

Bu makalede, yeni özelge sistemi hakkında bilgi vermek amacıyla bir takım incelemeler yer almıştır.

2011 YILI ÇEVRE TEMİZLİK VERGİSİ UYGULAMASI

Makalede, 2011 yılı Çevre Temizlik Vergisi incelenmektedir.

2010 YILI MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE DENGESİ VE GERÇEKLEŞME RAKAMLARI

Yazımızda, bütçe gerçekleştirmeleri incelenmektedir.

YAPIM İŞLERİNDE TEVKİFAT

Bu yazıda, yapım işlerinde KDV tevkifatı ele alınmaktadır.

Değerli Okuyucularımız,

Gelir İdaresi Başkanlığında görev yapan Devlet Gelir Uzmanlarının birikimlerinin sizlere aktarılmasını sağlayan “Uzman Görüş” Dergisinin yeni sayısını sizlerin beğenisine sunuyoruz.

Günümüzün en önemli bilgi kaynağı olan internet vasıtasıyla ve doğal olarak en hızlı şekilde sizlere ulaşan Dergimizin bu sayısında da, meslek mensuplarının yararlanacaklarını düşündüğümüz 7 makale bulunmaktadır.

Bu makalelerde;

- Petrol Ürünlerinde ÖTV Uygulaması,
- Devlet ve Özel Sektör Tahvil İhracında Vergisel Durum,
- 2011 Yılında Elde Edilecek Diğer Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi,
- Yeni Özelge Sistemi,
- 2011 Yılı Çevre Temizlik Vergisi Uygulaması,
- 2010 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi ve Gerçekleşme Rakamları,
- Yapım İşlerinde Tevkifat

konularında açıklamalar ve örnekler yer almaktadır.

Mart sayımızda buluşmak dileğiyle...

Cem ARSLAN
Devlet Gelir Uzmanı
Yönetim Kurulu Üyesi



Ersin SAKLAR
Gelir İdaresi Başkanlığı
ÖTV Müdürü

PETROL ÜRÜNLERİNDE ÖTV UYGULAMASI-II

3. İstisnalar

A) İhracat İstisnası

ÖTV Kanununun 5/1. maddesi hükmünce, yurt

dışındaki alıcılara teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkan mallar vergiden istisna edilmiştir.

Buna göre, yurt dışındaki alıcılara Türkiye'de teslim edilen mallar için ihracat istisnası uygulanmayacaktır. Yabancı bayraklı gemiler ile yabancı hava yolu firmalarına yapılan petrol ürünleri teslimlerinde de ihracat istisnası uygulanacaktır.

Serbest bölgelere veya yetkili gümrük antreposu işleticilerine yapılan teslimlerle özel fatura ile yapılan teslimlerin ihracat teslimi sayılacağına dair KDV mevzuatında yer alan hükümler ÖTV mevzuatında yer almadığından, bu tür teslimlerde ÖTV yönünden ihracat istisnası uygulanması mümkün değildir.

Ayrıca Kanunun 5/2. maddesi uyarınca, ÖTV mükelleflerinden satın alınan petrol ürünlerinin ihraç edilmesi halinde, vergi dairesine beyan edilerek ödenmiş olması şartıyla mükellefe ödenen vergi, ihracatçıya iade edilmektedir. Dolayısıyla, ÖTV mükellefinden satın alınmayan mallar için, ÖTV'nin iadesi söz konusu değildir.

Öte yandan ÖTV Kanununun 8/2. maddesiyle ihraç kaydıyla teslimlerde tecil-

terkin uygulanması öngörülmüştür. Bu uygulama, ihracatçının doğrudan ÖTV mükelleflerinden satın aldıkları mallar için söz konusudur.

Bu uygulamada satıcının ÖTV mükellefi, alıcının ihracatçı olması yeterlidir. İhraç kaydıyla yapılacak teslimler için cins, nitelik veya miktar konusunda bir sınırlama yoktur. Satış faturasında ÖTV ayrıca gösterilir, ancak tahsil edilmediği belirtilir. Beyannamede ayrıca gösterilen tutar tecil edilir. İhraç kaydıyla teslim edilen malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde ihracat gerçekleşirse tecil edilen vergi terkin olunur. Aksi halde tecil edilen vergi gecikme zammıyla (mücbir sebep halinde tecil faiziyle) satıcıdan tahsil edilir.

Serbest bölgeye, yetkili gümrük antreposu işleticilerine veya Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara teslim edilecek mallar için ÖTV istisnası uygulanamayacağı gibi, bu şekilde ihraç edilecek olan malların ÖTV mükelleflerinden satın alınmasında, ÖTV Kanununun 8/2. maddesi kapsamında tecil-terkin uygulanması da söz konusu değildir.

b) Diplomatik İstisna

ÖTV Kanununun 6. maddesi hükmünce, petrol ürünlerinin, karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsolosluklarına, bunların diplomatik statüyü haiz diplomatik misyon şeflerine, meslekten konsolosluk memurlarına, uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti

tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına kendi ihtiyaçları için teslimi vergiden istisnadır.

İstisna uygulamasında karşılıklılık esas olduğundan ülkemiz diplomatlarına bu ürünlerde istisna uygulamayan ülkelerin diplomatları söz konusu istisnadan yararlanamamaktadırlar. Diplomatik istisnadan yararlanacak olanlara Dışişleri Bakanlığınca yararlanacakları malları ve miktarlarını gösteren takrir belgeleri verilmektedir. Bu belgeler ibraz edilmek suretiyle, satın alınan mallar için ÖTV uygulanmaması sağlanmaktadır.

c) Silahlı Kuvvetlere Yapılan Teslimlerde İstisna

ÖTV Kanununun 7/1-a maddesi hükmüne, Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilatına petrol ürünleri teslimleri ÖTV'den istisna edilmiştir. Buna göre ÖTV mükellefleri, sözü edilen kurumlara veya bunların gerek göstermesi ve işlemlerin bu kurumlar adına yapılması koşuluyla akaryakıt ikmal yapan kuruluşlara yapacağı teslimlerde ÖTV hesaplamayacaklardır.

İstisna uygulanabilmesi için, söz konusu kurumların istisna kapsamında satın alacakları petrol ürünlerinin miktarını gösteren bir yazıyı ÖTV mükellefine veya akaryakıt ikmalini yapan firmaya vermeleri gerekmektedir. Dolayısıyla ÖTV mükellefi olmayan istasyon ve bayilerin istisna kapsamında mal teslim etmeleri mümkün değildir.

d) Petrol Arama ve Üretim Faaliyetlerinde İstisna

ÖTV Kanununun 7/1-b maddesi ile Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve üretim faaliyeti yapanlara, bu faaliyetlerinde kullanmak üzere petrol ürünlerinin teslimi ÖTV'den istisna edilmiştir.

İstisna uygulamasında, petrol hakkı sahibi veya onun adına hareket eden temsilcisi ya da Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne kabul edilmiş müteahhidinin, satın almak istedikleri petrol ürünlerine ait bir listeyi Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne vermeleri ve onaylatmaları gerekmektedir. Bu liste veya noter onaylı örneği ÖTV mükelleflerine veya akaryakıt dağıtım kuruluşlarına verilerek istisna kapsamında kullanılacak petrol ürünleri satın



alınabilmektedir.

e) Tasfiyelik Malların Kamu Kurumlarına Bedelsiz Teslimlerinde İstisna

ÖTV Kanununun Madde 7/1-c maddesine göre, 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca tasfiyelik hale gelen petrol ürünlerinin; tabii afetler, bulaşıcı hastalıklar ve benzeri olağanüstü durumlarda genel ve özel bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettiği birliklere bedelsiz teslimleri vergiden müstesnadır.

Bu amaçla yapılan teslimlerde ÖTV mükelleflerince herhangi bir bedel

alınması halinde, istisna uygulanamayacaktır.

f) İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Tesliminde İstisna

Bu istisna ÖTV Kanununun 7/A maddesiyle düzenlenmiştir. İstisnanın uygulanacağı sınır kapıları BKK'lar ile belirlenmiştir. Hâlihazırda Ambarlı, Gürbulak, Çanakkale Kepez, Çeşme, Pendik, İpsala, Tekirdağ, Kapıkule ve Hamzabeyli sınır kapılarındaki gümrüklü sahalarında istisna uygulanmaktadır.

İstisna kapsamındaki motorin teslimleri, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'ndan (EPDK) lisans almış bayiler tarafından, yurt dışına ihracat rejimi kapsamında mal taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların, gerek aracı hareket ettiren gerekse soğutucu üniteleri çalıştıran motorların standart yakıt depolarına konulan miktarla sınırlı olmak üzere uygulanmaktadır.

Bu istisna kapsamında yapılan motorin teslimleri ile ilgili olarak her takvim yılı için yeminli mali müşavirler tarafından (YMM) faaliyet raporu düzenlenmesi ve bu raporların takvim yılını takip eden 2 ay içerisinde KDV mükellefiyetlerinin bulunduğu yer vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

g) Uluslararası Anlaşmalardan Kaynaklanan İstisnalar

ÖTV Kanununun 10/1. maddesi uyarınca, (I) sayılı listeye yönelik TBMM tarafından onaylanan uluslararası anlaşmalarda yer alan istisna veya muafiyet hükümleri, ÖTV

Kanununda bu yönde hüküm düzenlenmese bile uygulanabilecektir.

h) Elektrik Üretiminde Kullanılan Fuel Oil ve Motorin Teslimlerinde İstisna

ÖTV Kanununun geçici 5. maddesiyle düzenlenen hüküm uyarınca, 31/12/2012 tarihine kadar, elektrik üretim lisansı sahibi gerçek ve tüzel kişilere; yalnızca elektrik üretiminde kullanılmak üzere fuel-oil teslimi ile Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından elektrik arz güvenliğinin sağlanması amacıyla, birincil yakıtı doğalgaz ve ikincil yakıtı akaryakıt olan santrallere aynı amaçla kullanılmak üzere motorin teslimi vergiden müstesna edilmiştir.

İstisna uygulamasında yalnızca elektrik üretiminde kullanılmak üzere satın alınacak fuel oilleri, "İstisna Kapsamında Fuel Oil Satın Alma İzin Belgesi"ni haiz, motorinleri ise "İstisna Kapsamında



Motorin Satın Alma İzin Belgesi"ni haiz üreticiler, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen "Dağıtım İzin Belgesi"ni haiz, 4/12/2003 tarih ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununda tanımlanan; "Rafinerici" ve "Dağıtıcılardan satın

alabileceklerdir.

4. (B) Cetvelindeki Malların Sanayide Kullanımında Tecil- Terkin Uygulaması

ÖTV Kanununun 8/1. maddesiyle düzenlenmiştir. Bu uygulamadan, (B) cetvelindeki malları imalatlarında hammadde ya da yarı mamul olarak kullanarak (I) sayılı liste dışındaki malları üreten sanayi sicil belgeli imalatçılar

yaralanmaktadır. Verginin önce tecil edilip daha sonra terkin edilmesi yöntemiyle uygulanan bu işlemde, yurt içinden satın alınan malların vergisinin tecil tarihini, ithal edilen malların ise ithal tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay içerisinde üretimde kullanımı zorunludur. Bu kullanım, kullanımın gerçekleştiği takvim yılını takip eden yılın mart ayı sonuna kadar YMM üretim tasdik raporu ile tevsik edilecektir. Uygulamanın usul ve esaslarına uyulmaması halinde, tecil edilen vergi gecikme zammıyla (mücbir sebep halinde tecil faiziyle) sanayiciden tahsil edilmektedir.

5. İndirimli Vergi Uygulamaları

a) B Cetvelindeki Malların Aynı Cetveldeki Malların İmalinde Kullanılmak Üzere Teslimi

30/11/2002 tarihli ve 2002/4930 sayılı BKK'nın 4. maddesi ile düzenlenmiştir. ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan akaryakıt harici petrol ürünlerinin, aynı cetveldeki malların imalinde kullanılmak üzere tesliminde imal edilen ürünün tabi olduğu ÖTV tutarının uygulanması öngörülmüştür.

Örneğin: (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan solventi alıp, yine aynı cetvelde yer alan tinerin üretiminde kullanan sanayiciler, bu uygulama sayesinde solventin vergisi olan 2,0135 TL/kg yerine tinerin vergisi olan kilogram başına 0,0650 TL ödeyeceklerdir.

Bu uygulamadan sanayi sicil belgeli imalatçılar yararlanmaktadır. Uygulama kapsamında satın alınan veya ithal edilen malların satın alma ya da ithal tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay içerisinde üretimde kullanılması zorunludur. Bu kullanım, kullanımın gerçekleştiği takvim

yılını takip eden yılın mart ayı sonuna kadar YMM raporu ile tevsik edilecektir.

b) Deniz Araçlarına Motorin ve Fuel-Oil Teslimleri

Bu düzenleme 1/7/2003 tarih ve 2003/5868 sayılı BKK ile gerçekleştirilmiştir. Uygulamadan Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Siciline kayıtlı olan ve kabotaj hattında sadece yük veya yolcu taşıyan veya hizmet yapan gemi ve ticari yatlar ile balıkçı tekneleri yararlanabilmektedir.

Uygulama ile deniz araçlarında kullanılan motorin ve fuel oil teslimlerinde ÖTV tutarı sıfıra indirilmiştir. Uygulama kapsamında deniz aracı kullanıcıları, deniz ticaret odası veya liman başkanlıklarından aldıkları ve vergi dairesine de onaylattıkları yakıt alım defterine işlemek koşuluyla, vergi dairesince dağıtım izin belgesi verilen dağıtıcılardan sıfır ÖTV'li deniz yakıtı satın alabilmektedirler.

Uygulama kapsamında deniz yakıtı satın alanlar, faaliyetlerine yönelik her takvim yılının altı aylık dönemleri itibarıyla düzenlenecek YMM raporlarını, bu dönemleri takip eden bir ay içinde ile vergi dairesine ibraz etmek zorundadırlar.

c) Madeni Yağ ve Yağlama Müstahzarı İmalatçılara Baz Yağ Teslimleri

Bu düzenleme 13/11/2003 tarih ve 2003/6467 sayılı BKK ile gerçekleştirilmiştir. Uygulamadan Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunca Madeni Yağ Lisansı verilen sanayi sicil belgeli imalatçılar yararlanmaktadır. Bu uygulamayla madeni yağ ve yağlama müstahzarı üreticileri baz yağını, baz

0,0500 TL/kg, ödeyerek satın alabileceklerdir.

Uygulama kapsamında satın alınan baz yağ, sadece madeni yağ veya yağlama müstahzarı üretiminde kullanılmalı ve üretilen mallar aşağıdaki uygulamalar kapsamında teslim edilmelidir.

- B cetvelindeki mallarda sanayicilere tecil-terkin uygulaması
- ihraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulaması
- ihracat istisnası

Baz yağının teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içerisinde üretimde kullanılması ve üretilen malların yukarıda belirtilen uygulamalar kapsamında teslim edildiğinin aynı sürede YMM raporu ile tevsik edilmesi şarttır. Söz konusu BKK yalnızca ÖTV mükelleflerinden alınan mallarda uygulanabilmektedir.

d) Biyoetanollü Benzin Teslimi

Bu düzenleme 4/4/2005 tarihli ve 2005/8704 sayılı BKK ile gerçekleştirilmiştir. Biyoetanol, nişastalı tarım ürünlerinden elde edilebilen ve benzin türleri ile karıştırılmak suretiyle kullanılması mümkün olan bir yakıttır. Biyoetanol üretiminde şeker pancarı, buğday, arpa ve patates gibi ürünler kullanılabilir. Biyoetanolün kendisi ÖTV'ye tabi değildir.

Bu uygulama ile sadece yerli tarım ürünlerinden elde edilen biyoetanolün kurşunsuz benzine karıştırılması halinde karışım sonrası ortaya çıkan kurşunsuz benzinin %2' ye kadar olan kısmının tesliminde ÖTV tutarı sifira indirilmiştir.

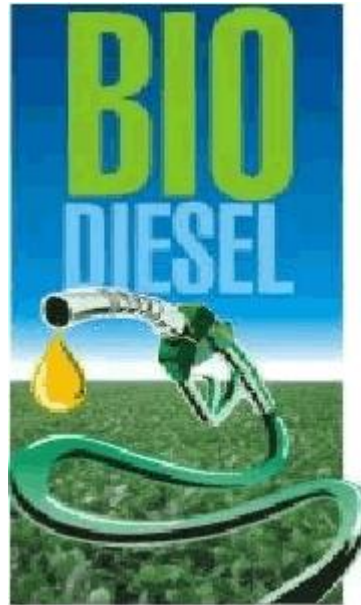
Böylece, yerli tarım ürünlerinin enerji sektörüne kazandırılması desteklenmiş ve ülkemizin benzin ithalat miktarının azaltılması amaçlanmıştır. Uygulamadan harmanlama izin belgesini haiz, Petrol Piyasası Kanununda tanımlanan rafinerici ve dağıtıcılar yararlanabilecektir.

Uygulama kapsamında biyoetanol ve biyoetanollü benzin teslimi faaliyetinde bulunanlar, her takvim yılının altı aylık dönemleri itibariyle düzenlenecek YMM raporlarını, bu dönemleri takip eden bir ay içinde ile vergi dairesine ibraz etmek zorundadırlar.

e) Biodizel ve Biodizelli Motorin Teslimi

Bu düzenleme 5/6/2006 tarih ve 2006/11202 sayılı BKK ile gerçekleştirilmiştir. Kanola, soya, ayçiçeği, pamuk ve mısır gibi yağlı bitkilerden veya hayvansal yağlardan ya da geri dönüşümü mümkün olan restoran yağlarından elde edilebilen ve saf olarak veya motorinlere karıştırılmak suretiyle kullanılması mümkün olan biodizelin kendisi de ÖTV'ye tabidir.

Kararname uyarınca, yerli tarım ürünlerinden elde edilmiş oto biodizelin biodizel üretim belgesini haiz biodizel üreten gerçek veya tüzel kişiler tarafından, Petrol Piyasası Kanununda tanımlanan rafineri ve dağıtıcılara ÖTV'ye tabi motorinlere karıştırılmak üzere teslimi sıfır ÖTV'li olarak yapılabilecektir.



Ayrıca rafineri ve dağıtıcılar ise sıfır ÖTV'li olarak aldıkları biodizeli motorin türleri ile karıştırmak suretiyle elde edecekleri biodizelli motorin teslimlerinde Kararnameye göre % 2 oranına kadar vergi indirimi uygulayabileceklerdir.

Bu uygulama sadece yerli tarım ürünlerinden elde edilmiş biodizel için geçerlidir. Böylece, yerli tarım ürünlerinin enerji sektörüne kazandırılması desteklenmiş ve ülkemizin motorin ithalat miktarının azaltılması amaçlanmıştır.

Uygulama kapsamında biodizel ve biodizelli motorin teslimi faaliyetinde bulunanların, Gelir İdaresi Başkanlığına her takvim yılının 3'er aylık dönemleri itibarıyla bu dönemleri takip eden 1 ay içerisinde bildirim gönderme zorunlulukları vardır.

f) İhraç Edilecek Elektrik Üretimi İçin Fuel Oil Teslimleri

Bu düzenleme 26/6/2006 tarih ve 2006/10798 sayılı BKK ile gerçekleştirilmiştir. Söz konusu BKK uyarınca, ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan fuel oillerin, ihraç edilecek elektrik üretiminde kullanılmak üzere tesliminde ÖTV tutarı sıfıra indirilmiştir.

g) Etilen Üretimi İçin L.P.G. Teslimleri

Bu düzenleme 18/8/2008 tarih ve 2008/14061 sayılı BKK ile gerçekleştirilmiştir. Söz konusu BKK uyarınca, ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan L.P.G.'nin, etilen üretiminde kullanılmak üzere tesliminde ÖTV tutarı sıfıra indirilmiştir.

h) Aerosol Üretimi İçin L.P.G. Teslimleri

Bu düzenleme 5/2/2010 tarih ve 2008/135 sayılı BKK ile gerçekleştirilmiştir. Söz konusu BKK uyarınca, ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan L.P.G.'nin, aerosol üretiminde kullanılmak üzere tesliminde ÖTV tutarı sıfıra indirilmiştir.

Aerosol, deodorant, böcek ilacı, mobilya cilası spreyleri, oda spreyleri, silikon parlatici, traş köpüğü gibi itici gaz marifetiyle basınç altında tutulan sıvılaştırılmış püskürtmeli gaz ürünlerini ifade etmektedir.

Aerosol üretiminde kullanılmaya uygun standardize edilmiş L.P.G.'yi, yalnızca "L.P.G. Satın Alma İzin Belgesi"ni haiz üreticiler satın alabilecek veya ithal edebileceklerdir. Uygulama kapsamında teslim edilecek olan L.P.G.'yi ise yalnızca Gelir İdaresi Başkanlığından alınan "Dağıtım İzin Belgesi"ni haiz dağıtıcılar teslim edebilmektedirler.

Uygulama kapsamındaki YMM tarafından düzenlenecek "Aerosol Üretim Tasdik Raporu"nun, bu dönemleri takip eden 2 ay içerisinde, üreticilerin KDV yönünden bağlı oldukları yer vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.





**Nuray SERDAROĞLU
ERBİL**
Devlet Gelir Uzmanı
Gelir Politikaları Genel
Müdürlüğü

DEVLET ve ÖZEL SEKTÖR TAHVİL İHRACINDA VERGİSEL DURUM

1.Giriş

Sermaye piyasası, bir ekonominin sağlıklı büyümesi ve gelişmesinde önemli bir role sahiptir. Şirketler sermaye

piyasasından sağladıkları fonlarla orta ve uzun vadeli yatırımlarını finanse ederler. Böylece firmalar ekonomik büyümeye, verimliliğe ve istihdama katkıda bulunurlar.

Şirketler iki temel yöntemle sermaye piyasalarından fon temin etmektedirler. Bunlardan özsermaye finansmanı, şirketin ortaklık yapısının değişmesi veya genişlemesi ile sağlanmaktadır. Borç finansmanı ise şirketlerin ihraç ettikleri menkul kıymetlere bağlı olarak verdikleri taahhütler karşılığında fon temin edilmesi şeklinde gerçekleşebilmektedir.

Özel sektör borçlanma piyasasının yeniden canlandırılması ve devlet tahvilleri ile arasındaki vergisel farklılıkların düzeltilmesi amacıyla tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faizlerin vergilendirilmesine ilişkin olarak mevzuatımızda bir takım düzenlemelere gidilmiştir.

Makalemizde Devlet veya Özel sektör Tahvil ve Bonolarından elde edilen

gelirlerin vergilendirilmesi mevzuatımıza giren yeni düzenlemeler çerçevesinde incelenecektir.

2. Yurt İçi İhraçlar

2.1. BSMV Açısından

Gider Vergileri Kanunu 33 üncü maddesine göre, Devlet tahvili, gelire endeksli senetler ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında lehe alınan paralara 2009/15398 sayılı BKK ile % 1 oranında BSMV uygulanır.

29.12.2010 tarihli ve 27800 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2010/1182 sayılı B.K.K. ile, yurt içinde Türk Lirası cinsinden ihraç edilen tahvillerin geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması ve vadesi beklenmeksizin satışı nedeniyle lehe alınan paraların % 5 olan BSMV oranı %1 olarak belirlenmiştir.

2010/1182 sayılı kararname neticesinde, yurtiçinde Türk Lirası cinsinden ihraç edilen tahvillerin ters-repo işlemlerinde kullanılması nedeniyle lehe alınan paralar; vadesi beklenmeksizin satışı nedeniyle lehe alınan paralar üzerinden hesaplanacak BSMV'nin oranı %1'e indirilmiş bulunmaktadır.

Ancak, özel sektör tarafından yurtiçinde Türk Lirası cinsinden ihraç edilen ve

vadesi bir yıldan kısa olan banka finansman bonoları ile özel sektör bonolarının vadesinden önce satış veya ters-repo işlemlerinden elde edilecek gelirler; özel sektör tarafından yurtiçinde Türk Lirası cinsinden ihraç edilen her türlü tahvil veya bonodan elde edilecek faiz gelirleri(kupon ve itfa ödemeleri) için BSMV oranı %5 olarak uygulanmaya devam edecektir.

2.2. Gelir Vergisi Açısından

Yurt içi ihraçlarda ihraççının devlet ya da özel olması gelir vergisi açısından fark etmemektedir.

Devlet veya Özel sektör Tahvil ve Bonolarından itfa gelirleri ve alım-satım kazancı olmak üzere iki şekilde gelir elde edilmektedir.

01/01/2006 tarihinden itibaren ihraç edilen tahvil veya bonolardan elde edilen faiz gelirleri ile söz konusu menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan gelirler Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci maddesi kapsamında tevkifata tabidir.



23/7/2010 tarihli 6009 sayılı Kanun çerçevesinde yapılan düzenlemelerin yer aldığı 277 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre;

- Sermaye şirketlerinin (Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar),
- Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonların,

- Münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenlerin

geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında elde ettikleri gelirleri üzerinden % 0 oranında tevkifat yapılacaktır.

Dolayısıyla, yukarıda belirlenenler dışında kalanların geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında

1/10/2010 tarihinden

itibaren elde ettikleri gelirler, 27/9/2010 tarihli ve 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

3. Yurt Dışı İhraçlar

3.1 Hazine Tarafından Yurt Dışına İhraç Edilen Borçlanma Senetleri

Hazine tarafından yurt dışına ihraç edilen borçlanma senetlerinden (Eurobond) genel olarak iki tür gelir elde edilmektedir. Bunlardan birincisi menkul kıymetin itfasında veya faiz kuponunun vadesinde ödenen faiz gelirleri ve diğer ise menkul kıymetin vadesinden önce veya faiz kuponunun vadesinden önce elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazancıdır. Birinci tür gelir Gelir Vergisi

Kanununun 75 inci maddesinin 5 inci fıkrasına göre teknik olarak menkul sermaye iradı olup faiz olarak tanımlanmaktadır. İkinci tür gelir ise alım satım kazancıdır ve aynı Kanunun Mükerrer 80 inci maddesinin 1 inci fıkrasına göre de teknik olarak diğer kazanç ve iratlar gelir sedülü içinde değer artış kazancıdır.

Vergi uygulaması bakımından Eurobondlar, Devlet tahvili ve Hazine bonusu gibi değerlendirilmekle birlikte Geçici 67 nci madde kapsamında değildir. Eurobondlardan elde edilen faiz gelirleri, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 7/a bendine göre %0 oranında tevkifata tabi tutulmaktadır.

Tam mükellef bir gerçek kişinin elde etmiş olduğu Eurobond faiz gelirinin, her yıl tevkifatlı gelirler için belirlenen beyan haddini aşması halinde yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Tevkifata tabi tutulsun tutulmasın dar mükellef gerçek kişi veya kurumlarca Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan kazanç ve iratlar için münferit veya özel beyanname verilmez. (Gelir Vergisi Kanunu 67/7; 86/2)

Eurobondların tam mükellef gerçek kişiler tarafından elde edilen alım satım kazancı olması durumunda Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80 nci maddesine göre beyanı gerekmektedir.

3.2.Özel Sektör Tarafından Yurt Dışında İhraç Edilen Tahviller

Özel Sektör tarafından yurt dışında ihraç edilecek tahviller Geçici 67 nci madde kapsamında "menkul kıymet" tanımına girmemekte olup, dolayısıyla bu tahvillerin alım satım ve itfa gelirlerinin vergilendirilmesinde Geçici 67 nci madde hükümleri uygulanmamaktadır.



193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa 5281 sayılı Kanunla eklenen geçici 67 nci maddenin; (12) numaralı fıkrasında, maddede geçen "banka" kavramının 4389

sayılı Bankalar Kanunu kapsamında Türkiye'de faaliyette bulunan bankalar ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasını, "aracı kurum" kavramının ise 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında Türkiye'de faaliyette bulunan aracı kurumları; (13) numaralı fıkrasında, maddede geçen "menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı" ifadesinin, özel bir belirleme yapılmadığı sürece Türkiye'de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış ve/veya Türkiye'de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerince ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

257 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin (3) numaralı bölümünde, Gelir

Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında yapılan düzenleme ile tahvil ve bonoların elde tutulma süreci veya itfası sırasında elde edilen gelirler üzerinden, itfa bedeli veya dönemsel getirinin tahsiline aracılık eden banka veya aracı kurumlar tarafından tevkifat yapılacağı; itfa bedeli veya dönemsel getirinin tahsilinde banka veya aracı kurum kullanılmadığı durumlarda elde edilen gelirler üzerinden yapılacak tevkifatın maddenin (2) numaralı fıkrasında yer alan düzenleme çerçevesinde

gerçekleştirileceği, bu kapsamda Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi



yapanlarca, banka veya aracı kurumlara veya bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler hariç, belirtilen oranda vergi tevkifatı yapılacağı, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları arasında tanımlanmış olmakla beraber, Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen gelirler için geçici 67 nci maddenin (2) numaralı fıkrası kapsamında tevkifat yapılmayacağı belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faiz gelirleri, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları arasında tanımlanmış olmakla birlikte bahse konu tahviller geçici 67 nci madde kapsamına giren menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı sayılmadığından, bu

maddenin (2) numaralı fıkrası uyarınca tevkifata tabi olmayacaktır. 2010/1182 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 4 üncü maddesi ile de bu hususa açıklık kazandırılmış bulunmaktadır.

Bu çerçevede, tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faiz gelirlerinin vergilendirilmesinde, 2010/1182 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilen vade ve oranlar dikkate alınmak suretiyle tevkifat yapılacaktır.

Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillere ilişkin olarak tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlara ödenen;

- Vadesi 1 yıla kadar olan tahvil faizlerinden % 10,
- Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olan tahvil faizlerinden % 7,
- Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olan tahvil faizlerinden % 3,
- Vadesi 5 yıl ve daha uzun olan tahvil faizlerinden % 0

oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrası ile 5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında, anılan maddelerde yer alan ödemelerin (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yapılması sırasında, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmakla sorumlu olanlar sayılmış bulunmaktadır.

ise dar mükellefiyete tâbi kurumların kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenlerin tevkifat yapmakla sorumlu oldukları belirtilmiştir.

Bu çerçevede, tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillere ait faiz ödemeleri üzerinden, ödemelerin banka veya aracı kurumlarca yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın, ihraç eden tam mükellef kurumlarca anılan Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

20/12/2010 tarihli ve 2010/1182 sayılı Kararnamenin eki Karar uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faizlerin vergilendirilmesine ilişkin olarak

Gelir Vergisi Kanununda menkul kıymetlerin gelirleri faiz gelirleri olarak 75 inci madde hükmüne göre vergilenmekte ve kanunun 94 üncü maddesinin 7 nci fıkrasında belirtildiği üzere hamiline ve nama yazılı tahvil faizlerinden %10 stopaj yapılarak vergilenmekte; değer artış kazançları olarak mükerrer 80 ve 81 inci maddeye göre vergilendirilmekte ve elde edilen ve tevkifat yapılmayan gelirler mükellefler ve sorumlularca beyan edilmektedir.

Yani özel sektör tahvil ihracı nedeniyle yapılacak faiz ödemeleri üzerinden ödemeyi yapan (tahvil ihracını gerçekleştiren) kurumlarca, gerek Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi gerekse Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi ile 2009/14592 ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarına istinaden %10 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Tahvillerinin alım/satım kazançları üzerinden kazanç ve iradı yabancı kişilere

sağlayan Türkiye’de mukim kişilerin, kazancın elde edildiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde münferit beyanname vermesi gerekmektedir.

4. Sonuç

2010/1182 sayılı kararname neticesinde, yurtiçinde Türk Lirası cinsinden ihraç edilen tahvillerin ters-repo işlemlerinde kullanılması nedeniyle lehe alınan paralar; vadesi beklenmeksizin satışı nedeniyle lehe alınan paralar üzerinden hesaplanacak BSMV’nin oranı %1’e indirilmiş bulunmaktadır.

Ancak, özel sektör tarafından yurtiçinde Türk Lirası cinsinden ihraç edilen ve vadesi bir yıldan kısa olan banka finansman bonoları ile özel sektör bonolarının vadesinden önce satış veya ters-repo işlemlerinden elde edilecek gelirler; özel sektör tarafından yurtiçinde Türk Lirası cinsinden ihraç edilen her türlü tahvil veya bonodan elde edilecek faiz gelirleri(kupon ve itfa ödemeleri) için BSMV oranı %5 olarak uygulanmaya devam edecektir.

Finans piyasalarının gelişimi ve özel sektör borçlanmaları arasındaki tüm vergisel farklılıkların giderilmesi gerekmektedir.

Ayrıca yapılan düzenlemelerle, yurtdışında ihraç edilen tahviller için ihraç tarihine bakılmaksızın, 29 Aralık 2010 tarihinden itibaren yapılacak faiz ödemeleri üzerinden, tahvillerin vadesi dikkate alınmak suretiyle kademeli oranlarda vergilendirmeye gidilecektir. Kademeli vergi oranı indirilmesi yerine devlet dış borçlanma kâğıtlarındaki gibi tek oran belirlenmesinin daha iyi olacağı değerlendirilebilir.



Altan YILMAZ

**Devlet Gelir Uzmanı
Gelir İdaresi Başkanlığı**

2011 YILINDA ELDE EDİLECEK DİĞER ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

1.Giriş

Vergi uygulaması bakımından yılın ilk dört ayı yoğun geçen aylardır. Aralık ve ocak

aylarında dönem sonu işlemleri, şubat ayında basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri ile diğer ücretlilerin vergi ödevlerine ilişkin işlemleri, mart ayında gelir vergisi, nisan ayında da kurumlar vergisi beyanına ilişkin yükümlülükler yerine getirilmektedir.

Dergimizin bu sayısı da şubat ayına denk geldiğinden bu yazıda diğer ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusunu ele alacağız. Diğer ücretlilerin vergilendirmeye ilişkin ödevleri her ne kadar kendilerini tarafından yerine getirilse de bu kişileri istihdam edenlerin de sorumlulukları söz konusudur. Dolayısıyla bu konuda her iki kesimin de bilgi sahibi olmaları yararlarına olacaktır.

2. Gelir Vergisi Kanununa Göre Diğer Ücretliler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerinde, gerçek ücret ve diğer ücret ayrımı yapılarak bu iki ücret için farklı vergilendirme usulleri seçilmiştir. Gerçek ücretler büyük ölçüde kaynaktan kesinti suretiyle vergilendirilmekte ve yapılan gelir vergisi kesintisi ise işverenler tarafından sorumlu sıfatıyla muhtasar beyanname ile

beyan edilmektedir. Ayrıca bazı ücret gelirleri ise anılan Kanununun 95 inci maddesi gereği doğrudan yıllık beyanname ile beyan suretiyle vergilendirilmektedir. Diğer ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ise işverenler tarafından gelir vergisi kesintisi yapılması veya hizmet erbabınca yıllık beyanname verilmesi söz konusu olmayıp, takvim yılı başında geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarının yüzde yirmi beşi olarak belirlenen safi ücret üzerinden ödenmesi gereken vergi **Şubat ayında** tarh edilerek, vergi karnelerine yazılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 64 üncü maddesinin birinci fıkrasında diğer ücretlilerin safi gelirlerinin takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'i olduğu belirtilmiş, diğer ücretli olanlar 5 bent halinde sayılmıştır.

Buna göre,

1. Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabının yanında çalışanlar;
2. Özel hizmetlerde çalışan şoförler;
3. Özel inşaatlarda çalışan işçiler;
4. Gayrimenkul sermeyi iradı sahibi yanında çalışanlar;
5. Gerçek ücretlerinin tespitine imkân olmaması sebebiyle, Danıştayın müspet mütalaasıyla, Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar diğer ücretli olarak değerlendirilmektedir.

Öte yandan, diğer ücretler için yıllık beyanname verilmemekte, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bunlar beyannameye dahil edilmemektedir.

2.1. Diğer Ücretli Olarak Değerlendirilen Kişilere İlişkin Özellikli Durumlar

Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbaplarına ilişkin hükümlere Gelir Vergisi Kanununun 46 ve devamı maddelerinde yer verilmiş, basit usule tabi mükelleflerin kendi işinde bilfiil çalışmaları gerektiği ancak bu mükelleflerin işlerinde yardımcı işçi ve çırak kullanmalarının da mümkün olduğu hüküm altına alınmıştır. Basit usulde vergilendirilen işletmelerin genelde küçük ölçekli geleneksel işletmeler olmaları nedeniyle, bu işletmelerde aile fertlerinin de hizmet sunmaları söz konusu olmaktadır. Aile fertlerinin de ücretli olarak değerlendirilip

değerlendirilmeyeceğine ilişkin Gelir İdaresince verilen 11.01.2000 tarihli ve 832 sayılı özelgede; basit usule tabi mükelleflerin yanlarında çalışan kişilerin birlikte ikamet ettikleri eş veya çocukları olması durumunda, söz konusu ilişkinin işçi-işveren ilişkisi gibi düşünülmemeyeceği ancak, mükelleflerin yanlarında çalıştırdıkları eş veya çocukları ile birlikte ikamet etmemeleri veya Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde tanımlanan manada ücret ödendiğinin vergi dairesince tespit edilmesi halinde diğer ücret kapsamında vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Özel hizmetlerde çalışan şoförler tanımına gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin ticari işlerine bağlı olarak çalışmayanlar girmektedir. Burada özel amaçlı yatlarda kaptanlık yapan kişilerin

durumu özellik arz etmektedir. Şöyle ki, Gelir Vergisi Kanununun 64 üncü maddesinde “şoför” kelimesi kullanılmış, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 3 üncü maddesinde ise şoför, “Karayolunda, ticari olarak tescil edilmiş bir motorlu taşıtı süren kişidir” şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla özel kullanım amaçlı yatta kaptanlık yapan kişiler şoför tanımına girmemekte, bu kişilerin elde ettikleri ücretler tevkif suretiyle vergilendirilmektedir.



Kişilerin kendi özel ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla ticari bir organizasyon çerçevesinde inşa edilmeyen yapılar özel inşaat olarak değerlendirilmektedir. Hangi inşaatların özel inşaat olduğu Gelir Vergisi

Kanununda tanımlanmamakla birlikte, bu konuda uygulamaya Gelir İdaresinin çeşitli görüşleriyle yön verilmiş bulunmaktadır. Bu çerçevede, ticari kazanç kapsamında değerlendirilmeyen inşaat işlerinde çalışan işçilerin elde ettikleri gelir diğer ücret olarak vergilendirilmektedir. İl Milli Eğitim Müdürlüğüne bağışlanmak üzere, inşa edilen okul inşaatında çalıştırılacak işçilerin ücretlerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı ile ilgili olarak idareye yansıyan bir olayda, okul inşaatında çalışan işçilerin, özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri olduğu, bunlara ödenen ücretlerin “Diğer ücret” geliri olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

3. Diğer Ücretlerde Matrah ve Ödenecek Verginin Hesaplanması

Yukarıda açıkladığımız üzere, Gelir vergisi uygulaması bakımından diğer ücretliler elde ettikleri gerçek gelir üzerinden vergilendirilmemekte, bu kişiler açısından **takvim yılı başında geçerli olan** ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan **asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'i** oranında vergi matrahı hesaplanarak bir nevi götürü vergileme yapılmaktadır.

Bu çerçevede, 2011 yılında diğer ücretli kapsamında gelir elde eden işçinin vergi matrahı şöyle hesaplanacaktır:

2011 takvim yılı başında geçerli brüt asgari ücret 796,50 TL olup, asgari ücretin brüt yıllık tutarı ($796,50 \times 12 =$) 9.558 TL'dir. Bu tutarın %25'i alınarak diğer ücretlilerin ($9.558 \times \%25 =$) 2.389,50 TL'lik safi ücreti (vergi matrahı) hesaplanmış olacaktır.

Bu matraha Gelir Vergisi Kanununun 103'üncü maddesinde yer alan ücret gelirleri için geçerli olan tarifenin birinci gelir dilimine (2011 yılı gelirlerine uygulanacak vergi tarifesinde birinci gelir dilimi 9.400 TL'dir.) isabet eden vergi oranı olan %15 oranının uygulanması sonucunda, hesaplanan vergi tutarı, ($2.389,50 \times \%15 =$) 358,42 TL olmaktadır.

Örnekteki mükellefin, Şubat 2011 ayında vergi karnesine kaydettireceği bu vergi tutarını Şubat ve Ağustos aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ($358,42 / 2 = 179,21$ TL olarak) ödemesi gerekmektedir.

3.1. Matrah ve Ödenecek Verginin Hesaplanmasına İlişkin Özellikli Durumlar

Diğer ücretliler için vergilendirme dönemi hizmetin ifa edildiği takvim yılı olup, takvim

yılında içinde işe başlanması ya da işin bırakılması halinde vergi matrahının hesaplanması özellik arz etmektedir.

Konuyla ilgili olarak Gelir Vergisi Kanununun 110'uncu maddesinde, takvim yılı içinde işe başlayan diğer ücret sahiplerinin vergi matrahının, yıllık diğer ücret matrahından **işe başlama ayı hariç** tutulmak suretiyle, o yılın sonuna kadarki aylara isabet eden miktar olduğu, takvim yılının birinci yarısı içinde işini bırakan diğer ücret sahiplerinden, bu durumu takvim yılının ikinci yarısı girmeden haber verenlerin ikinci taksite isabet eden vergilerinin vergi dairesince terkin edileceği belirtilmiştir.

3.1.1. Vergilendirme Dönemi (Takvim Yılı) İçinde İşe Başlanması

Mayıs/2011 döneminde işe başlayan diğer ücretlinin vergi matrahı hesaplanırken işe başlanılan Mayıs ayı hariç tutularak takvim yılının sonuna kadar olan dönem vergilendirme dönemi olarak kabul edilerek 7 aylık dönem için vergilendirme yapılacaktır. Bu durumda, takvim yılı başında geçerli olan brüt asgari ücretin 12 yerine 7 ile çarpılması sonucu bulunan tutarın %25'i diğer ücretlinin vergi matrahını oluşturacaktır.

Vergilendirme döneminde aynı ay içinde işe başlanıp bırakılması durumunda ise herhangi bir verginin hesaplanmaması, ücretli tarafından bildirim yapıp vergi tarh edilmişse de tarh edilen bu verginin terkin edilmesi gerekmektedir.

3.1.2. Vergilendirme Dönemi (Takvim Yılı) İçinde İşin Bırakılması

Takvim yılının birinci döneminde işini bırakan diğer ücretliler takvim yılının ikinci yarısına girmeden işi bıraktıklarını vergi dairesine bildirmeleri halinde şubat ayında içinde tarh edilen vergiye ait ikinci taksitleri terkin edilir. Ancak birinci dönem için ödemiş olduğu vergi iade edilmeyecektir.

Örnek: 2008 yılından beri diğer ücretli olarak çalışan Bay (A) 12/06/2011'de işi bırakmış ve bu durumu 14/06/2011'de vergi dairesine bildirmiştir.

Bay (A) birinci vergilendirme döneminde işi bıraktığından ve durumu yine bu dönem içerisinde vergi dairesine bildirdiğinden ikinci döneme ait ödemesi gereken taksit terkin edilecektir.

4. Tarhiyatı Yapacak Vergi Dairesi ve Tarh Zamanı

Diğer ücretlerin tarhı, hizmet erbabınca vergi karnelerinin bağlı olunan vergi dairelerine ibraz edilmesi üzerine yapılmaktadır. Tarha yetkili vergi dairesi ise Gelir Vergisi Kanununun 106 ncı maddesine göre, gelir vergisi mükellefin ikametgâhının bulunduğu yerdeki vergi dairesi, herhangi bir nedenle ikametgâhlarının bulunduğu vergi dairesince tarhiyat yapılmamışsa faaliyetlerini icra ettikleri yerin vergi dairesidir.

Tarh zamanı bakımından, Gelir Vergisi Kanununun 109'uncu maddesine göre gelir vergisi, diğer ücretlerde hizmetin ifa

olunduğu takvim yılının **ikinci ayında**, takvim yılı içinde işe başlanması halinde, işe başlama tarihinden itibaren **bir ay içinde tarh edilir**. Diğer ücret sahiplerinden bu bentlerde belirtilen tarh zamanlarının hitamından evvel memleketi terk edenlerin vergileri, memleketi terke takaddüm eden **15 gün içinde** tarh olunur.

5. Tahakkuk Eden Verginin Ödeme Zamanı

Gelir Vergisi Kanununun 118'inci maddesine göre diğer ücretlerin vergisi;

- Öteden beri işe devam edenlerde, yıllık verginin yarısı takvim yılının ikinci ayında (Şubat ayında) diğer yarısı ise sekizinci ayında (Ağustos ayında),
- Takvim yılının birinci yarısı içinde işe başlayanlarda, yıllık verginin yarısı verginin karneye yazıldığı ayda, diğer yarısı takvim yılının sekizinci (Ağustos) ayında,
- Takvim yılının ikinci yarısı içinde ise başlayanlarda, verginin karneye yazıldığı ayda, Ödenmektedir.

6. Diğer Hususlar

6.1. Belge Düzeni

Diğer ücret kapsamına giren hizmet erbapları işverenden alacakları iş bildirimini vergi dairesine ibraz ederek mükellefiyet tesis ettirmekle yükümlü olup, işverence yapılacak iş bildiriminde işverenin adı soyadı, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası, adresi ve



imzasının bulunması gerekmektedir. Bu işlemleri müteakip, hizmet erbablarının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 247 nci maddesinin birinci bendine göre, vergi karnesi almaları da zorunludur.

Vergi karnesi vergi dairesince verilecek olup, hiçbir resme ve harca tabi değildir. Vergilendirmeye ilişkin bütün işlemlerin bu vesikaya işlenmesi zorunludur. Mükellefiyetin devamı süresince başka bir işe başlanması, iş değişikliği, gibi mükellefiyete ilişkin değişiklikler bu değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren 1 (bir) ay içinde vergi dairesine bildirilir. İşin terki sırasında ise vergi karnesi vergi dairesince iptal edilir. Ayrıca, Vergi Usul Kanununun 255 inci maddesi gereği, Vergi karnesi işin devam ettiği sürece muhafaza edilecek olup, Vergi Usul Kanununda düzenlenmesi zorunlu olan diğer defter ve vesikalarda olduğu gibi beş yıl boyunca saklama ve gerektiğinde ibraz etme mecburiyeti bulunmamaktadır.

6.2. İşverenlerin Sorumluluğu

Diğer ücret kapsamında vergilendirilenlerin vergileri hizmet erbabınca vergi karnelerinin bağlı olunan vergi dairelerine ibraz edilmesi üzerine yapılmakla birlikte, Vergi Usul Kanununun 251'inci maddesinde karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu düzenlemiştir. Madde hükmüne göre, kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının, Kanunun tayin ettiği süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etme

yönünden sorumlu tutulmuşlardır. Bu mecburiyete uyulmadığı takdirde;

- Zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi işveren kimse adına tarh edilir ve vergi cezası da aynı kimse adına kesilerek ondan tahsil olunur. Bu fıkra hükmüne göre tarh edilen vergi ve kesilen ceza, işverene birer ihbarname ile tebliğ edilir. Karnesiz tespit edilen şahsa karnesi verilir ve vergisinin ödendiği karneye yazılır.
- Karnesini zamanında almış ve vergisini tarh ettirmiş olan hizmet erbabının zamanında ödenmemiş olan vergisi ve gecikme zammı, yanında çalıştığı tespit edilen işverenden tahsil olunur.



İşverenler yukarıdaki bu şekilde ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

6.3. Diğer Ücretlilerin Muhtasar Beyanname Veren İşverenlerin Yanında Çalışmaya Başlaması

Yukarıda da ayrıntılı olarak açıkladığımız üzere, diğer ücretlilerin vergisi şubat ayında tarh edilmekte ve iki eşit taksit halinde ödenmektedir. Bu nedenle, diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabları muhtasar beyannameye tabi işverenler nezdinde çalışmaya başladıkları takdirde, bu tarihten sonraki aylara ait olmak üzere peşin ödemiş oldukları vergilerin akıbetinin ne olacağı önem taşımaktadır. Konuyla ilgili olarak

Gelir Vergisi Kanununun 122'nci maddesinde yer alan hükme göre, bu durumda olan hizmet erbabının peşin tahsil edilen vergileri gerçek ücretleri üzerinden hesaplanan vergilere mahsup edilir ve mahsubu yapılan miktar hizmet erbabının vergi karnesine işveren tarafından kaydolunur.

6.4. Asgari Geçim İndirimi

Bilindiği üzere, 28.03.2007 tarih ve 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun¹ 31. maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121. maddesinde yer alan “Ücretlilerde vergi indirimi” uygulaması 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış, aynı Kanunun 2. maddesi ile GVK'nın 32. maddesinde yapılan düzenleme ile “Asgari geçim indirimi” sistemi getirilmiştir.

Asgari geçim indiriminden, ücretleri gerçek usulde vergilendirilen, başka bir ifade ile ücret gelirleri üzerinden tevkifat yapılanlar yararlanabileceğinden, diğer ücretli kapsamında vergilendirilen hizmet erbabının söz konusu indirimden yararlanması mümkün değildir.



¹04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

YENİ ÖZELGE SİSTEMİ



Olcay ÖZMEN

**Devlet Gelir Uzmanı
Gelir İdaresi Başkanlığı**



Ceylan Şercem

ERBAY

**Devlet Gelir Uzmanı
Gelir İdaresi Başkanlığı**

1. Giriş

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesinin 6009 sayılı Kanunla değişmesinden önceki halinde mükelleflerin, Maliye Bakanlığında veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilecekleri ve yetkili makamların yazı ile istenecek bu izahatı yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetinde olduğu düzenlenmiştir.

Bu maddeye istinaden 16.01.2010 tarihli ve 27464 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 395 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle özelge talebinin hangi konuları kapsadığı, özelge vermeye yetkili makamın neresi olduğu, müracaatın nereye yapılacağı, kimlerin özelge talep edebileceği konularına açıklık getirilmiştir.

Özelge verilmesine ilişkin olarak öteden beri kâğıt ortamında, yetkili makamlar tarafından belirli bir sisteme bağlı olmaksızın cevaplanmakta olan özelge taleplerinin, bilişim altyapısı kullanılmak suretiyle elektronik ortamda Gelir İdaresi Başkanlığına iletilmesi ve buradan alınan görüş çerçevesinde cevaplanmasını sağlayan “Özelge Otomasyon Sistemi” kurulmuştur.

Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesinin 6009 sayılı Kanunla değiştikten sonraki halinde,

-Mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığında veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilecekleri,

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

-Sirküler ve özelgelerin, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulacağı,

-Söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile

konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özelgelere uygun olmak şartıyla Gelir

İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özelve verilebileceği,

-Sirküler ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmak şartıyla özvelerin, Gelir İdaresi Başkanlığınca internet ortamında yayımlanacağı,

-Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirleneceği

hüküm altına alınmıştır.

Buna istinaden 28.08.2010 tarihli ve 27686 sayılı Resmi Gazetede "Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik" yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

6009 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesinde yapılan değişiklik ile yayımlanan söz konusu Yönetmelikle özelve sisteminin işleyişi kanuni bir hükme bağlanmıştır.

2. Özelve Nedir?

Özelve, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulamaları bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yetkili makamlardan yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili

makamlarca kendilerine verilen yazılı görüşür.

3. Özelve Kapsamına Girmeyen Talepler

Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden sonra yaptıkları başvuruları ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 122 nci maddesine göre vergi hataları ile ilgili yapılan düzeltme talepleri ve anılan Kanunun 124 üncü maddesine göre Maliye Bakanlığınca incelenecek olan şikâyet yoluyla müracaat talepleri, özelve kapsamında değerlendirilmeyecektir.

- Başkalarının vergi durumları hakkında bilgi ve izahat talepleri,

- Yargıya intikal etmiş olaylara ilişkin izahat talepleri,

- Hakkında vergi incelemesi yapılmakta olan mükelleflerce veya vergi sorumlularınca incelemeye konu olan işlemlerle ilgili izahat talepleri,

- Somut bir olaya dayanmayan, teorik hususlara ilişkin bilgi ve izahat talepleri,

- Mücbir sebep hali ilanı, vergi borçlarının terkini, belge düzenine ilişkin yetkilerin kullanılması gibi kanunlarla uygulamanın

tespitine dair Maliye Bakanlığınca yetki verilen konulara ilişkin talepler özelve talebi kapsamında değerlendirilmeyecek ve yetkili makamlar tarafından cevaplandırılmayacaktır.



Öte yandan, mükellefler ve vergi sorumluları tarafından sözlü ya da yazılı olarak veya internet aracılığıyla, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun veya 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu uyarınca yapılan talepler de özelge kapsamında değerlendirilmeyecektir.

4. Özelge Talebinde Bulunabilecekler

Mükellefler ile vergi sorumluları, bunların mirasçıları, yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekilleri özelge talebinde bulunabileceklerdir.

Odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşlar, kendi mükellefiyetleri ile ilgili olanlar hariç olmak üzere, üyelerine ilan etmek amacıyla özelge talebinde bulunamayacaklar, ancak bu kuruluşlar Gelir İdaresi Başkanlığından, vergilendirme ile ilgili konularda özelge niteliğinde olmayan görüş talep edebileceklerdir.



5. Özelge Talebi Nasıl Yapılır?

Özelge taleplerinin, mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından sürekli mükellefiyetlerinin bulunduğu Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan illerde Defterdarlıklara yapılması esastır.

Öte yandan, diğer mükellef veya vergi sorumlularının, ikametgâh veya kanuni merkezlerinin bulunduğu Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan illerde Defterdarlıklara; ikametgâhı veya kanuni merkezi bulunmayanların ise Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlıklarından

herhangi birine başvurmaları gerekmektedir.

Özelge talepleri, Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde bir örneği yer alan "Özelge Talep Formu" kullanılmak suretiyle yapılır.

Söz konusu form kullanılmaksızın yapılan özelge talepleri kabul edilmez.

6. Özelgenin Hukuki Sonuçları

Vergi Usul Kanununun 369 uncu maddesinde, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması durumları vergi cezasının kesilmeyeceği ve gecikme faizinin hesaplanmayacağı haller olarak sayılmıştır.

Buna göre, kendisine verilen özelgeye uygun hareket eden mükellef veya vergi sorumlusuna, bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmeyecek ve gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Öte yandan, mükellef ve vergi sorumlularının vergi cezasına muhatap tutulmamaları için, kendilerine verilmiş olan özelgenin, vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden önce yapılan taleplere ilişkin olması gerekmektedir.

Bir başka ifadeyle özelge, yetkili makamlarca verildiği tarihten önce gerçekleştirilen işlemlerden dolayı vergi cezası kesilmesi ile gecikme faizi hesaplanmasını engellemeyecektir. Diğer taraftan, özelge kapsamında olmadığı belirtilen hallerin varlığına

rağmen, idarece verilmiş olan özelgeler de 369 uncu madde açısından hüküm ifade etmeyecektir.

7. Özelge Otomasyon Sistemi

Mükelleflerce özelge talep formu kullanılarak özelge talebinde bulunulması üzerine özelge vermeye yetkili makam olan vergi dairesi başkanlıklarınca/deftardarlıklarca hazırlanan özelge taslakları Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde teşekkül ettirilen Özelge Komisyonuna sunulmakta, Komisyonca onaylanarak nihai halini alan özelgeler, Özelge Otomasyon Sistemi aracılığıyla mükelleflere bildirilmesi için vergi dairesi başkanlığına/deftardarlığa aktarılmaktadır.

Ayrıca, Komisyonca onaylanan özelgeler Sistemde yer alan emsal özelge havuzunda tutulmakta ve aynı konuda yeni bir talep olduğunda vergi dairesi başkanlıklarınca/deftardarlıklarca bu emsallere göre hazırlanan özelgeler Komisyona sunulmadan doğrudan mükelleflere verilebilmektedir.

Ayrıca, daha önce cevaplanarak sistem içinde toplanan özelge konularında başka mükelleflerce izahat talebinde bulunulduğunda ise yukarıdaki süreçler yerine doğrudan daha önce verilmiş olan özelgeler kullanılmaktadır.

Yukarıda açıklanan şekilde yürütülen sistemle farklı makamlardan aynı konuya ilişkin farklı görüşler verilmesinin önüne

geçilmesi ile özelge taleplerinin elektronik ortamda daha kaliteli, hızlı ve belirli standartları haiz bir şekilde oluşturulması hedeflenmektedir.





Habibe AKSU
Devlet Gelir Uzmanı
Gelir İdaresi Başkanlığı

2011 YILI ÇEVRE TEMİZLİK VERGİSİ UYGULAMASI

1. Giriş

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun⁽²⁾ mükerrer 44 üncü maddesine göre, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden

yararlanan konut, iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalar çevre temizlik vergisine tabi tutulmuştur.

Çok sayıda mükellefi ilgilendiren çevre temizlik vergisinin 2011 yılı uygulama esasları ve vergi tutarları yazımızda konu edilmiştir.

2. Uygulama Esasları

Belediye Gelirleri Kanununun 5035 sayılı Kanunla değişik mükerrer 44 üncü maddesinin onikinci fıkrası ile Bakanlar Kurulu, beşinci fıkradaki tarifede yer alan bina gruplarını belirlemeye ve bu maddenin dördüncü ve beşinci fıkralarında yer alan tutarları yöreler, belediyelerin nüfusları ve bina grupları itibarıyla ayrı ayrı dörtte birine kadar indirmeye veya yarısına kadar artırmaya yetkili bulunmaktadır.

Belediye Gelirleri Kanununun geçici 5 inci maddesine göre 93/5105 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının uygulama süresi 31.12.2005 tarihinde sona ermektedir. Bu nedenle

2005/9817 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı³ düzenlenmiştir.

Bakanlar Kurulu Kararı ile konutlarda su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle uygulanması gereken çevre temizlik vergisi miktarı ile işyerleri ve diğer şekilde kullanılan binalara ait tarifede yer alan çevre temizlik vergisi tutarlarının Büyükşehir belediye sınırları içinde bulunanlar hariç olmak üzere, kalkınmada öncelikli yörelerdeki belediyeler ile nüfusu 5000'den az olan belediyelerde % 50 indirimli uygulanması sağlanmaktadır.

2005/9817 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre çevre temizlik vergisi uygulanmasına esas olan bina grupları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

⁽²⁾ 29/05/1981 tarihli ve 17354 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁽³⁾ 26 Aralık 2005 tarihli ve 26035 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

BİNA GRUPLARI	1-Öğrenci sayısı: (Okul,yurt,kre ş,dershane, kurs,eğitim merkezi, anaokulu, yuva vb. eğitim ve öğretim faaliyeti yapılan binalar.)	2- Yatak kapasitesi: (Konaklama tesisleri ile hastahaneler ve diğer yataklı sağlık tesislerine ait binalar.)	3-Kullanım alanı (m ²): a) Her türlü yeme, içme ve eğlence yerleri.	b)Daimi surette faaliyet gösteren lunapark, panayır, fuar, stadyum, hipodrum, spor salonu gibi yerler ile eşya depolamaya mahsus olan yerler.	4-Koltuk sayısı: (Sinema, tiyatro, opera, bale vb. biletle girilen koltuklu eğlence yerleri.)	5-Personel sayısı: (1, 2, 3 ve 4 üncü sıradakiler hariç, ticari, sını, zirai ve mesleki faaliyetler için kullanılan binalar ile bunlar dışında kalan faaliyetlere mahsus binalar.)
I.GRUP	750'den fazla	500'den fazla	1000'den fazla	5000'den fazla	2000'den fazla	300'den fazla
II.GRUP	750-500	500-300	1000-500	5000-4000	2000-1500	300-200
III.GRUP	499-250	299-150	499-250	3999-3000	1499-1000	199-100
IV.GRUP	249-100	149-50	249-100	2999-2000	999-500	99-50
V.GRUP	99-50	49-20	99-50	1999-1000	499-250	49-10
VI.GRUP	49-20	20'den az	50'den az	999-500	249-100	9-4
VII.GRUP	20'den az	-	-	500'den az	100'den az	3 ve daha az, konutlar

2. 1. Bina grupları ile ilgili uygulama esasları

a) Öğrenci sayılı ve yatak kapasitesi esas alınan binalar, yürütülen hizmetlerin bütünlüğü bakımından birlikte dikkate alınır. Buna göre hizmet bütünlüğünün gerektirdiği bina grupları tek bina olarak değerlendirilir. Ancak bunlardan hizmet bütünlüğü dışında kullanılanlar ile ayrı ayrı yada bölümleri itibariyle hizmet bütünlüğü içinde veya dışında başka kişiler tarafından kullanılanlar ayrı bina olarak, dahil oldukları gruplar ve kriterler dikkate alınarak vergilendirilir.

b) Yatak kapasitesi ve koltuk sayısı dikkate alınarak vergilendirilecek binalarda kapasite doluluğu aranmaz.

c) Kullanım alanı dikkate alınarak belirlenen yerlerde metrekare ölçüsü kapalı ve açık alanların toplamı için dikkate alınır.

ç) Personel sayısı dikkate alınarak vergilendirilecek binalar için mükellef ya da mükellefler, personel sayısına dahil edilir.

d) 1 ton/gün ve daha fazla evsel atığı olan işyeri ve diğer şekillerde kullanılan binalar birinci grup bina olarak değerlendirilir.

f) Atıklarının arıtma, geri kazanma veya imha tesisi olan ve bu tesisleri faaliyette bulunan binalar, bu durumları belgelendirilmek şartıyla iki alt bina grubunda değerlendirilir. Bu tür yerlerin altınca ve yedinci grupta yer alması halinde en son grup dikkate alınır.

g) Belediye meclislerince, mükellefler dikkate alınmaksızın bina grupları itibariyle derecelere intibak yapılır. Bu intibak ve derecelere isabet eden vergi tutarlarını ihtiva eden liste, Ocak ayının ilk gününden itibaren bu ay süresince ilgili belediyenin ilan koymaya mahsus mahallerinde bir defaya mahsus olmak üzere ilan edilir.

Takip eden yıllarda, bina grupları ve derecelerdeki değişiklikler ile vergi

tutarlarını ihtiva eden liste her yıl Ocak ayı süresince yeniden ilan edilir.

h) İlgili belediyeler tarafından 1994 yılı Ocak ayında ilan edilen listelerde intibak ettirildikleri grup ve derecelere göre, mükellefler binalarına ilişkin bir bildirimde bulunurlar ve verginin ilk taksitini bu sürede öderler.

3. Binaların Yıl İçinde Kullanılmaya Başlanması Durumunda Çevre Temizlik Vergisi Bildirimi Uygulaması

3.1. Belediye Su Şebekesinden Faydalanan Konutlar

Belediye su şebekesinden faydalanan konutlara ait çevre temizlik vergisi, konutları kullananların su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle su tüketim bedeli ile birlikte tarh ve tahakkuk ettirileceğinden, konutların yıl içinde kullanılmaya başlanması halinde, mükellefler tarafından ilgili belediyelere, büyükşehir belediyesi bulunan yerlerde ise su ve kanalizasyon idarelerine bildirim verilmesine gerek bulunmamaktadır.

3.2. Su İhtiyacını Belediyece Tesis Edilmiş Su Şebekesi Haricinden Karşılaman Konutlar ile İşyeri ve Diğer Şekillerde Kullanılan Binalar

Belediyenin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan ancak, su ihtiyacını belediyece veya büyükşehir belediyelerine bağlı su ve kanalizasyon idarelerince tesis edilmiş su şebekesi haricinden karşılayan konutlar ile işyeri ve diğer şekillerde kullanılan binaların yıl içinde kullanılmaya başlanması halinde, mükellefler; kullanmaya başladıkları tarihten itibaren 30 gün içinde bildirim vererek mükellefiyetlerini başlatacaklardır.

Ancak, kullandıkları binalarla ilgili olarak daha önce bildirim veren mükellefler, grup, derece veya mükellefiyetlerinde herhangi bir değişiklik olmadığı sürece bildirimde bulunmayacaklar ve vergi her yılın Ocak ayında kendiliğinden tahakkuk etmiş sayılacaktır.

Söz konusu binaların yıl içinde kullanılmaya başlanması halinde; yıllık vergiden, mükellefiyetin başladığı tarihten (bu tarih dahil) o yılın sonuna kadar olan süreye tekabül eden vergi, bildirim verme süresi içinde tahakkuk ettirilecektir.

Verginin ödenmesi ise;

- Mükellefiyetin ilk taksit süresi geçmeden başlaması halinde, yarısı emlak vergisinin birinci taksit süresi içinde, yarısı da Kasım ayı içinde,

- Mükellefiyetin ilk taksit süresi geçtikten sonra ancak, yılın ilk yarısında

başlaması halinde ise tahakkuk edecek verginin yarısı bildirim verme süresi içinde, yarısı ise Kasım ayı içinde,

- Mükellefiyetin yılın ikinci yarısında ve taksit süresi geçmeden başlaması halinde, bildirim verme süresi içinde tahakkuk edecek verginin tamamı Kasım ayı içinde,

- Mükellefiyetin ikinci taksit süresi geçtikten sonra başlaması halinde ise bildirim verme süresi içinde,

yaşılacaktır.



4. Çevre temizlik vergisi bildirimının süresinde verilmemesi ve verginin vade tarihinde ödenmemesi halinde uygulanacak cezalar

Çevre temizlik vergisi bildiriminin süresinde verilmemesi halinde Vergi Usul Kanununun 352-II/7 nci maddesi uyarınca 2011 yılı için belirlenmiş bulunan ikinci derece usulsüzlük cezasının kesilmesi ve çevre temizlik vergilerinin süresinde ödenmemesi nedeniyle, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre vade tarihinden itibaren gecikme zammının uygulanması gerekir.

5. 2011 Yılı Çevre Temizlik Vergisi Tutarları

2011 yılında konutlar ile işyeri ve diğer şekillerde kullanılan binalara uygulanacak olan çevre temizlik vergisi tutarları 39 Seri No.lu Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliğinde⁽⁴⁾ belirtilmiştir.

Belediye Gelirleri Kanununun mükerrer 44 üncü maddesinin onbirinci fıkrasında; “*Bu maddenin dördüncü ve beşinci fıkralarında yer alan tutarlar, her yıl yeniden değerlendirilerek artırılır. Bu tutarın belirlenmesinde, vergi tutarlarının yüzde beşini aşmayan kesirleri dikkate alınmaz.*” hükmü yer almaktadır.

2010 yılı için yeniden değerlendirme oranı % 7,7 (yedi virgül yedi) olarak tespit edilmiş ve 401 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁽⁵⁾ ile ilan edilmiştir.

Buna göre, 01.01.2011 tarihinden itibaren konutlar ve işyerleri ile diğer şekilde kullanılan binalara ait çevre temizlik vergisi aşağıdaki tutarlara göre tahsil edilecektir.

⁽⁴⁾ 29/12/2010 tarihli ve mükerrer 6. 27800 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁽⁵⁾ 12/11/2010 tarihli ve 27757 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

5.1. Konutlara ait Çevre Temizlik Vergisi Tutarları

Belediyenin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan ve su ihtiyacını belediyece tesis edilmiş su şebekesinden karşılayan konutlara ait 2011 yılı Çevre Temizlik Vergisi; su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle metreküp başına büyükşehir belediyelerinde 21 YKr, diğer belediyelerde 17 YKr olarak hesaplanacaktır.

5.2. Su İhtiyacını Belediyece Tesis Edilmiş Su Şebekesi Haricinden Karşılayan Konutlara İlişkin Çevre Temizlik Vergisi

Belediyenin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan ancak, su ihtiyacını belediyece tesis edilmiş su şebekesi haricinden karşılayan konutlara ilişkin çevre temizlik vergisi, Belediye Gelirleri Kanununun mükerrer 44 üncü maddesinin beşinci fıkrasında yer alan tarifenin yedinci grubunun belediye meclisince belirlenecek derecesi üzerinden hesaplanmaktadır.

Buna göre, büyükşehir belediyeleri dışındaki belediyelerde konutlarda çevre temizlik vergisi aşağıda yer alan tarifeye göre alınacaktır.



Bina Grupları	Bina Dereceleri ve Yıllık Vergi Tutarları (YTL)				
	1. Derece	2. Derece	3. Derece	4. Derece	5. Derece
7.Grup	43	35	24	21	17

Belediye Gelirleri Kanununun mükerrer 44 üncü maddesinin beşinci fıkrasına göre, Büyükşehir Belediyelerinde çevre temizlik vergisi, diğer belediyelerde uygulanan çevre temizlik vergisi tutarlarının % 25 oranında

artırılması suretiyle uygulanacaktır. Büyükşehir belediyelerindeki konutlara uygulanacak olan çevre temizlik vergisi tarifesi aşağıda yer almaktadır.

Bina Grupları	Bina Dereceleri ve Yıllık Vergi Tutarları (YTL)				
	1. Derece	2. Derece	3. Derece	4. Derece	5. Derece
7.Grup	53	43	30	26	21

5.3. Konutlara Ait Çevre Temizlik Vergisinin Ödeme Şekli

Konutlara ait çevre temizlik vergisi Belediye Gelirleri Kanununun mükerrer 44 üncü maddesine göre su tüketim miktarı esas alınmak sureti ile metreküp başına hesaplanmaktadır. Konutlar için su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle hesaplanan çevre temizlik vergisini mükellefler su tüketim bedeli ile birlikte su faturası ile ödemektedirler.

Belediyenin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan ancak, su ihtiyacını belediyece tesis edilmiş su şebekesi haricinden karşılayan konutlara ilişkin çevre temizlik vergisinin, yıllık tutarı itibariyle tahakkuk ettirilmesi, birinci taksitinin emlak vergisinde olduğu gibi her yılın Mart, Nisan ve Mayıs aylarında, ikinci taksiti ise Kasım ayı içinde ödenmesi gerekmektedir.

6. İşyerleri ve Diğer Şekilde Kullanılan Binalara Ait Çevre Temizlik Vergisi

İşyerleri ve diğer şekilde kullanılan binalardan Belediye Gelirleri Kanununun mükerrer 44 üncü maddesinin beşinci fıkrasında yer alan yıllık vergi tarifesine göre çevre temizlik vergisi alınmaktadır.

6.1. Büyükşehir Belediyeleri Dışındaki Belediyelerde Uygulanacak Olan Çevre Temizlik Vergisi

Büyükşehir belediyeleri dışındaki belediyelerde uygulanacak olan çevre temizlik vergisi tarifesi aşağıda yer almaktadır.

Bina Grupları	Bina Dereceleri ve Yıllık Vergi Tutarları (YTL)				
	1. Derece	2. Derece	3. Derece	4. Derece	5. Derece
1. Grup	2.000	1.600	1.290	1.000	850
2. Grup	1.290	960	750	600	500
3. Grup	850	640	500	400	320
4. Grup	400	320	240	200	160
5. Grup	240	200	140	129	100
6. Grup	129	100	70	59	43
7. Grup	43	35	24	21	17

6.2. Büyükşehir Belediyelerinde Uygulanacak Çevre Temizlik Vergisi

Belediye Gelirleri Kanununun mükerrer 44 üncü maddesinin beşinci fıkrasına göre, Büyükşehir Belediyelerinde çevre temizlik vergisi, diğer belediyelerde uygulanan çevre

temizlik vergisi tutarları % 25 artırılarak uygulanmaktadır. Buna göre Büyükşehir Belediyelerinde uygulanacak olan çevre temizlik vergisi tarifesi aşağıda yer almaktadır.

Bina Grupları	Bina Dereceleri ve Yıllık Vergi Tutarları (YTL)				
	1. Derece	2. Derece	3. Derece	4. Derece	5. Derece
1. Grup	2.500	2.000	1.612	1.250	1.062
2. Grup	1.612	1.200	937	750	625
3. Grup	1.062	800	625	500	400
4. Grup	500	400	300	250	200
5. Grup	300	250	175	161	125
6. Grup	161	125	87	73	53
7. Grup	53	43	30	26	21

6.3. İşyerleri ve Diğer Şekilde Kullanılan Binalara Ait Çevre Temizlik Vergisi Ödeme Şekli

Belediye Gelirleri Kanununun mükerrer 44 üncü maddesine göre; iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalara ait çevre temizlik vergisi, belediyelerce binaların

tarifedeki derecelere intibak ettirilmesi üzerine her yılın Ocak ayında yıllık tutarı itibarıyla tahakkuk etmiş sayılmaktadır. Tahakkuk eden vergi, bir defaya mahsus olmak üzere, belediyelerin ilan mahallerinde bir ay süreyle topluca ilan edilmektedir. İş yeri

ve diğer şekilde kullanılan binalarla ilgili olarak tahakkuk eden çevre temizlik vergisinin, yıllık tutarı itibariyle tahakkuk ettirilmesi, birinci taksitinin emlak vergisinde olduğu gibi her yılın Mart, Nisan ve Mayıs aylarında, ikinci taksitinin ise Kasım ayı içinde ödenmesi gerekmektedir.

7. İndirimli Çevre Temizlik Vergisi Uygulaması

Belediye Gelirleri Kanununun 5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla⁽⁶⁾ değişik mükerrer 44 üncü maddesinin onikinci fıkrasına göre, Bakanlar Kurulu, beşinci fıkradaki tarifede yer alan bina gruplarını belirlemeye ve bu maddenin dördüncü ve beşinci fıkralarında yer alan tutarları yöreler, belediyelerin nüfusları ve bina grupları itibariyle ayrı ayrı dörtte birine kadar indirmeye veya yarısına kadar artırmaya yetkili bulunmaktadır.

Bu yetkiye istinaden 2005/9817 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla konutlarda su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle uygulanması gereken çevre temizlik vergisi miktarı ile işyerleri ve diğer şekilde kullanılan binalara ait tarifede yer alan çevre temizlik vergisi tutarlarının Büyükşehir Belediye sınırları içinde bulunanlar hariç olmak üzere, kalkınmada öncelikli yörelerdeki belediyeler ile nüfusu 5000'den az olan belediyelerde % 50 indirimli uygulanması sağlanmıştır.

Buna göre, büyükşehir belediye sınırları içinde bulunanlar hariç olmak üzere, kalkınmada öncelikli yörelerdeki belediyeler ile nüfusu 5000'den az olan belediyelerde çevre temizlik vergisi;

1- Belediyenin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan ve su ihtiyacını belediyece tesis edilmiş su şebekesinden karşılayan konutlarda su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle metreküp başına 8 YKr,

2- Belediyenin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan ancak su ihtiyacını belediyece tesis edilmiş su şebekesi haricinden karşılayan konutlarda aşağıda yer alan tarifeye göre,



⁽⁶⁾ 02/01/2004 tarihli ve Mükerrer 25334 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bina Grupları	Bina Dereceleri ve Yıllık Vergi Tutarları (YTL)				
	1. Derece	2. Derece	3. Derece	4. Derece	5. Derece
7.Grup	21	17	12	10	8

3- İşyerleri ve diğer şekilde kullanılan binalarda aşağıda yer alan tarife göre,

Bina Grupları	Bina Dereceleri ve Yıllık Vergi Tutarları (YTL)				
	1. Derece	2. Derece	3. Derece	4. Derece	5. Derece
1. Grup	1.000	800	645	500	425
2. Grup	645	480	375	300	250
3. Grup	425	320	250	200	160
4. Grup	200	160	120	100	80
5. Grup	120	100	70	64	50
6. Grup	64	50	35	29	21
7. Grup	21	17	12	10	8

alınması gerekmektedir.





Mehmet YILMAZ
Devlet Gelir Uzmanı
Gelir Politikaları Genel
Müdürlüğü

2010 YILI MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE DENGESİ VE GERÇEKLEŞME RAKAMLARI

1. Giriş

2008 yılı ortalarında etkisini hissettirmeye başlayan ve 2009 yılında tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de etkisini hissettiren küresel

ekonomik krizden çıkış ibareleri olarak gösterilen 2010 yılı bütçe gerçekleştirme rakamları açıklandı.

Bu çalışmada 2010 yılı Merkezi Yönetim Bütçesi gerçekleştirme rakamlarına yer verildikten sonra, 2010 yılı Bütçe Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu hedefleri ile gerçekleştirme rakamları karşılaştırıldıktan sonra ve 2009 yılı ile 2010 yılı Merkezi Yönetim Bütçesi gerçekleştirme rakamlarındaki değişim oranlarına yer verilmiştir.

2. 2010 Yılı Merkezi Yönetim Bütçesi Gerçekleşme Rakamları

2010 yılı Merkezi Yönetim Bütçesi gerçekleştirme rakamları Muhasebat Genel Müdürlüğü resmi internet sitesinde yayınlanmıştır. Kesin hesap Kanunu hazırlanıncaya kadar revize edilmesi mümkün olan rakamlara göre 2010 yılında harcamalar 293 milyar 628 milyon 219 bin lira olurken gelirler 254 milyar 028 milyon 479 bin TL olarak gerçekleştirilmiştir. 2010 yılında bütçe açığı 39 milyar 599 milyon 740 bin TL’dir.

Harcama kalemlerine daha detaylı bakıldığında faiz dışı harcamaların 245 milyar 331 milyon 810 bin TL olduğu görülürken faiz harcamaları 48 milyar 296 milyon 409 bin TL olarak gerçekleştirilmiştir. Gelir tahsilatının 210 milyar 532 milyon 315 bin TL’si vergi gelirlerinden sağlanırken vergi dışı gelirler 43 milyar 496 milyon 164 TL olmuştur.

2010 yılı Merkezi Yönetim Bütçesi gerçekleştirme rakamlarına aşağıdaki tabloda daha detaylı olarak verilmiştir.

2010 Yılı Merkezi Yönetim Bütçesi	1.000 TL
Harcamalar	293.628.219
1-Faiz Hariç Harcama	245.331.810
Personel Giderleri	62.301.288
Sosyal Güv.Kur. Devlet Primi	11.059.735
Mal ve Hizmet Alımları	28.823.463
Cari Transferler	101.890.785
Sermaye Giderleri	25.906.918
Sermaye Transferleri	6.736.224
Borç Verme	8.613.397
2-Faiz Harcamaları	48.296.409
Gelirler	254.028.479
1-Genel Bütçe Gelirleri	246.141.713
Vergi Gelirleri	210.532.315
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	9.787.813
Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	1.207.744
Faizler, Paylar ve Cezalar	21.014.457
Sermaye Gelirleri	3.375.546
Alacaklardan Tahsilat	223.838
2-Özel Bütçeli İdarelerin Öz Gelirleri	5.953.891
3-Düzen. ve Denet. Kurumların Gelirleri	1.932.875
Bütçe Dengesi	-39.599.740
Faiz Dışı Denge	8.696.669

3. 2010 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Hedefleri İle 2010 Gerçekleşmelerin Karşılaştırılması

2010 yılına genel anlamda bakıldığında hem harcamalar hem de gelirler açısından hedeflerin aşıldığı gözükmektedir.

Harcamalarda Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nda konulan hedefin 6 milyar 646 milyon 915 bin lira, gelirlerde ise 17 milyar 234 milyon 131 bin lira üzerine çıkmıştır. Bütçe başarısının bir göstergesi olarak kabul edilen bütçe dengesinde ise yılbaşında 50 milyar 186 milyon 956 TL olarak görülen açık, 39 milyar 599 milyon 740 bin TL

olarak gerçekleşmiştir. Bütçe açığının hedefin altında gerçekleşmesinde en önemli etken 56 milyar 750 milyon 051 bin TL öngörülen faiz harcamalarının 8 milyar 453 milyon 642 bin TL altında 48 milyar 296 milyon 409 bin TL olarak gerçekleşmesidir.

2010 yılı Bütçe Merkezi Yönetim Kanunu'nda öngörülen tahminler ile gerçekleşme rakamları aşağıdaki tabloda daha detaylı olarak görülmektedir.

	Gerçekleşme	2010 Bütçe Tahmini	FARK
Harcamalar	293.628.219	286.981.304	6.646.915
1-Faiz Hariç Harcama	245.331.810	230.231.253	15.100.557
Personel Giderleri	62.301.288	60.349.022	1.952.266
Sosyal Güv.Kur. Devlet Primi	11.059.735	11.109.812	-50.077
Mal ve Hizmet Alımları	28.823.463	25.189.945	3.633.518
Cari Transferler	101.890.785	102.172.807	-282.022
Sermaye Giderleri	25.906.918	18.924.425	6.982.493
Sermaye Transferleri	6.736.224	3.429.214	3.307.010
Borç Verme	8.613.397	6.902.862	1.710.535
Yedek Ödenekler	0	2.153.166	-2.153.166
2-Faiz Harcamaları	48.296.409	56.750.051	-8.453.642
Gelirler	254.028.479	236.794.348	17.234.131
1-Genel Bütçe Gelirleri	246.141.713	229.946.786	16.194.927
Vergi Gelirleri	210.532.315	193.323.625	17.208.690
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	9.787.813	6.754.562	3.033.251
Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	1.207.744	964.310	243.434
Faizler, Paylar ve Cezalar	21.014.457	17.816.884	3.197.573
Sermaye Gelirleri	3.375.546	10.649.211	-7.273.665
Alacaklardan Tahsilat	223.838	438.194	-214.356
2-Özel Bütçeli İdarelerin Öz Gelirleri	5.953.891	4.898.275	1.055.616
3-Düzen. ve Denet. Kurumların Gelirleri	1.932.875	1.949.287	-16.412
Bütçe Dengesi	-39.599.740	-50.186.956	10.587.216
Faiz Dışı Denge	8.696.669	6.563.095	2.133.574

4. 2009 Yılı ve 2010 Yılı Merkezi Yönetim Bütçesi Gerçekleşme Rakamlarının Karşılaştırılması

2009 yılında dünyada ve Türkiye’de kendini hissettiren krizin hemen ardından gelen yılın bütçesi olan 2010 yılı Merkezi Yönetim Bütçesinin gerçekleşme rakamlarının 2009 yılı Merkezi Yönetim Bütçesi gerçekleşme rakamları ile karşılaştırıldığında özellikle vergi gelirlerindeki artış göze batmaktadır. Bu dönemde vergi gelirlerindeki artış % 18 oranında olmuştur. Vergi gelirlerindeki bu artış bütçe gelirlerini de olumlu etkilemiş ve

bütçe gelirleri 2010 yılında 2009 yılına göre % 15 oranında artmıştır. Faiz harcamalarındaki % 10’luk düşüşün etkilerinin hissedildiği bütçe harcamalarında % 8,65’lik bir artış gerçekleşmiştir. Bunun sonucunda ise bütçe açığı 2009 yılına göre 2010 yılında % 33,24’lük oranında azalmıştır. 2009 yılı Merkezi Yönetim Bütçesi gerçekleşmeleri ile 2010 yılı Merkezi Yönetim Bütçesi gerçekleşmelerinin detaylı karşılaştırılmasına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

(Bin
TL.)

	2009	2010	Değişim
Harcamalar	268.219.185	293.628.219	8,65
1-Faiz Hariç Harcama	215.018.291	245.331.810	12,36
Personel Giderleri	55.946.887	62.301.288	10,20
Sosyal Güv.Kur. Devlet Primi	7.208.283	11.059.735	34,82
Mal ve Hizmet Alımları	29.798.912	28.823.463	-3,38
Cari Transferler	91.975.805	101.890.785	9,73
Sermaye Giderleri	20.071.509	25.906.918	22,52
Sermaye Transferleri	4.319.248	6.736.224	35,88
Borç Verme	5.697.647	8.613.397	33,85
2-Faiz Harcamaları	53.200.894	48.296.409	-10,15
Gelirler	215.458.341	254.028.479	15,18
1-Genel Bütçe Gelirleri	208.610.436	246.141.713	15,25
Vergi Gelirleri	172.440.423	210.532.315	18,09
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	9.948.230	9.787.813	-1,64
Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	807.329	1.207.744	33,15
Faizler, Paylar ve Cezalar	23.057.791	21.014.457	-9,72
Sermaye Gelirleri	2.044.436	3.375.546	39,43
Alacaklardan Tahsilat	312.227	223.838	-39,49
2-Özel Bütçeli İdarelerin Öz Gelirleri	5.036.830	5.953.891	15,40
3-Düzen. ve Denet. Kurumların Gelirleri	1.811.075	1.932.875	6,30
Bütçe Dengesi	-52.760.844	-39.599.740	-33,24
Faiz Dışı Denge	440.050	8.696.669	94,94

5. Sonuç

2010 yılı Merkezi Yönetim Bütçesi gerçekleşme rakamlarına bakıldığında, krizin en ağır hissedildiği 2009 yılına göre gözle görülür bir iyileşme görülmektedir. Özellikle vergi gelirlerindeki artış kriz etkilerinin azaldığı işareti olarak yorumlanabilir.

Bunun yanında faiz harcamalarında meydana gelen %10'luk düşüğe rağmen bütçenin yaklaşık 40 milyar TL açık vermesi üzerinde düşünülmesi gereken bir konudur. Sonuç olarak 2010 yılı Merkezi Yönetim Bütçe

gerçekleşme rakamları yüzümüzü güldürmüştür.



Ferit ÖZ

**Devlet Gelir Uzmanı
Gelir İdaresi Başkanlığı**

YAPIM İŞLERİNDE KDV TEVKİFATI

1. Giriş

Bir işlem vergisi olan katma değer vergisinde (KDV) vergi sorumluluğu, vergi alacağının emniyet altına alınması amacına

vurgu yapılarak 3065 sayılı KDV Kanununda düzenlenmiş ve aynı Kanunla Maliye Bakanlığına bu konuda sınırları çok da belirgin olmayan geniş bir yetki verilmiştir.

Kanunun 9. maddesinde mükellefin Türkiye'de ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması hali açıkça belirtildikten sonra **gerekli görülen diğer hallerde de** Bakanlığa vergi sorumlusu belirleme yetkisi verilmektedir. Bakanlık geçmişte bu yetkisini kiralama, reklam hizmetleri, telif kazançları ve akaryakıt teslimlerinde kullanmış, ancak kısmi tevkifat uygulaması ilk kez 1996 yılında başlamış ve fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile hurda metal teslimleri kısmi tevkifata tabi tutulmuştur.

Uygulamanın genişletilerek kamusal nitelikteki kurum ve kuruluşların bazı hizmet alımlarında tevkifat uygulamasının getirilmesi, 2003 yılında yayımlanan 89 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle olmuş; uygulamada çıkan bir takım sorunlar üzerine 2004 yılında yayımlanan 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile bu alandaki tevkifat uygulamasına ilişkin mevzuat küçük değişiklikler dışında bugünkü halini almıştır.

Bu yazıda, kamusal nitelikteki kurum ve kuruluşların hizmet alımlarında bu kurumlara getirilen vergi sorumluluğunun en önemli nedeni olan **yapım işlerinde KDV tevkifatı** uygulamasının detayları ortaya konarak, uygulamada ortaya çıkan bazı sorunlara yanıtlar bulunmaya çalışılacaktır.

2. Yasal Düzenleme

KDV Kanununun 9. maddesinde gerekli görülen hallerde, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

Bakanlık bu yetkiye dayanarak 89 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle, Kanunun 17/1. maddesinde sayılanlardan siyasi partiler, sendikalar, kamu menfaatine yararlı dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, vakıflarca kurulan üniversiteler ile tarımsal amaçlı kooperatifler dışındaki kurum ve kuruluşlar, bankalar, sermayelerinin %51 veya daha fazlası kamuya ait işletmeler ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşların **inşaat taahhüt işlerinde** 1/3 oranında tevkifat uygulanmasını öngörmüştür.

Sonrasında 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, Tebliğin (A/2) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşların Tebliğin (A/5-a) bölümünde detayları açıklanan **yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje**

hizmetleri alımlarının 1/3 oranında tevkifata tabi olduğu açıklanmıştır.

95 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile **hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına kote edilmiş şirketler** de yapım işlerinde tevkifata tabi tutulmuş; 99 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yapım işlerinde tevkifat oranı **1/6** olarak belirlenmiştir.

3. Yapım İşlerinde KDV Tevkifatı Uygulayacaklar

- Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar ve özel finans kurumları,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Hisse senetleri İMKB'ye kote edilmiş şirketler



birbirlerine karşı ifa ettikleri hariç olmak üzere yapım işlerinde tevkifat uygulamak durumundadırlar.

Ayrıca, yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilen yapım işlerinde, işi devreden her yüklenicinin, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat uygulaması zorunludur. Alt yüklenicilere uygulanan tevkifat, yukarıda yer alan kurum ve kuruluşlarca yapım işinin asıl yüklenicisine tevkifat uygulanmasına engel değildir.

Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar ile yüklenici firmaların taşeronlardan sağladığı hizmetler dışında yapım işlerinde tevkifat uygulaması bulunmamaktadır.

Örneğin kamu tüzel kişiliğine haiz olsa da köyler ve köylerin teşkil ettiği birlikler, 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde tevkifat yapmakla sorumlu kuruluşlar arasında sayılmadığından, bunlara yapılacak yapım işlerinde tevkifat uygulanmamaktadır.

Buna göre, yapım işi yapan bir firma, sunduğu hizmet karşılığında tahsil edeceği KDV tutarında kesinti yapıp yapılmayacağı konusunda iki hususa dikkat etmek durumundadır:

1-Yapım işini 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde sayılan kurum ve kuruluşlara mı yapmaktadır?

2- Yapım işini 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde sayılan kurum ve kuruluşlara yapan bir yüklenici için mi yapmakta, yani asıl yapım işi için tevkifat uygulanan yüklenicinin taşeronu konumunda mıdır?

Bu sorulardan birine olumlu yanıt verildiği takdirde, mükellefin kendine yapılan KDV ödemesinde 1/6 oranında kesinti yapılacaktır. Bu yapım işi için kendisi de bir hizmet alıyorsa bu kez mükellefin kendisi bu işlemde alt firmaya ödeyeceği KDV'nin 1/6'sını kesecek ve 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edecektir.

Öte yandan, yapım işlerinin alt taşeronlara devrinde yazılı bir sözleşme aranmamakta, sözleşme olmasa dahi tevkifat uygulanmaktadır. Yapım işlerinin taşeronlara devrinde tevkifat uygulaması için kriter, esas işin kime yapıldığıdır.

Örnek: B Bankası ile banka şubelerinin yenilenmesi için sözleşme yapan X İnşaat A.Ş., bu yenileme sırasındaki elektrik işleri için Y Elektrik Ltd. Şti. ile anlaşmıştır. X İnşaat A.Ş., aynı tarihlerde kendi yaptığı özel konut inşaatı için de Y Elektrik Ltd. Şti. ile birlikte çalışmaktadır. Y Elektrik Ltd. Şti. işleri zamanında yetiştirmeyeceğini anlayınca banka şubeleri için taahhüt ettiği işin yarısını Z Elektrik Tesisat Ltd. Şti.'ye devretmiştir.

Bu işlemlere göre, B Bankası tarafından X İnşaat A.Ş.'ye yapılan her bir hak ediş ödemesinde 1/6 oranında tevkifat yapılacaktır. X İnşaat A.Ş. kendi özel inşaatları için Y Elektrik Ltd. Şti.'ne yaptığı ödemelerde KDV'nin tamamını öderken, banka şubeleri için yaptığı ödemelerde 1/6 oranında tevkifat yapmak zorundadır. Yine Y Elektrik Ltd. Şti., banka şubelerinde devrettiği elektrik işlerine ilişkin Z Elektrik Tesisat Ltd. Şti.'ye yaptığı ödemelerde

hesaplanan KDV'nin 1/6'sını sorumlu sıfatıyla beyan etmek durumundadır.

Örnek: Yenimahalle Belediyesi, hizmet binasındaki mobilya ve büro malzemelerinin onarımı işini Yenimahalle Endüstri Meslek Lisesi Döner Sermaye İşletmesine vermiştir.

Buna göre, söz konusu onarım işi yapım işi olmasına karşın iki kurum da 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlardan olduğundan, birbirlerine karşı ifa ettikleri bu hizmette KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Örnek: A Elektrik Dağıtım A.Ş. 2009 yılında gerçekleşen özelleştirme işleminden sonra elektrik dağıtım tesislerinin arıza onarımı, periyodik bakımı, montaj, demontaj işleri için B Ltd. Şti. ile anlaşmıştır. A Elektrik Dağıtım A.Ş.'nin özelleştirme sonrasında kamu iktisadi teşebbüsü niteliği kalmadığından ve hisse senetleri İMKB'ye kote edilmiş bir şirket olmadığından söz konusu yapım işlerinde KDV tevkifatı yapılmayacaktır.

4. Yapım İşlerinin Kapsamı

91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/5-a) bölümünde, yapım işlerinin, bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, (boya badana dahil) her türlü onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri

yapım işlerini kapsadığı; ayrıca yapım işleri ile birlikte ifa edilen mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hizmetleri ve benzeri hizmetlere de tevkifat uygulanacağı açıklanmıştır.

Yapım işleri ile birlikte ifa edilen mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hizmetleri ve benzeri hizmetlere de tevkifat uygulanmakta; ancak, bu hizmetler yapım işlerinden ayrı olarak danışmanlık ve benzeri hizmetler adı altında verildiği takdirde 1/2 oranında tevkifata tabi tutulmaktadır.

Tebliğlerde tek tek sayılan (tadat yöntemi) bir takım işler bulursa da piyasa koşulları farklı isim ve yöntemler altında benzer işleri önümüze çıkarabilmektedir. Bu noktada bir hizmetin tevkifata tabi olup olmadığını anlamada öncelikle hizmet alım sözleşmelerinin ve buna bağlı şartnamelerin incelenmesi gerektiğini ve her alım bazında işin niteliği göz önüne alınarak değerlendirme yapılacağını hatırlatmamız gerekir.

Diğer yandan, yapım işlerinin kapsamı konusunda Tebliğde sayılan işler göz önüne alarak 3 başlık belirleyebiliriz.

- 1- Her türlü inşaat işleri
- 2- Her türlü onarım ve montaj işleri
- 3- Bu işlerle birlikte yapılan mimarlık

ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hizmetleri ve benzeri hizmetler

Yukarıda da belirtildiği üzere 3. başlık altında yapılan işler, yapım işinden bağımsız yapıldığı takdirde danışmanlık ve denetim hizmetleri kapsamında değerlendirilecektir. Ancak, söz konusu hizmetlerin alt yükleniciler tarafından yapım işinden bağımsız olarak asıl yükleniciye verilmesi halinde tevkifat uygulanmayacaktır.

Tevkifat kapsamına giren bu işlemlerin tamamı **hizmet** mahiyetindedir. **Teslim** mahiyetindeki işlemler tevkifat uygulaması kapsamına girmemektedir. Tevkifat yapmakla yükümlü bulunan kurum ve kuruluşların, tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılanlar dahil, piyasadan yaptıkları mal alımlarında tevkifat uygulanmamaktadır.

Ancak hizmet kapsamı içinde kullanılan mal, madde ve malzemelere ait tutarların hizmet bedelinden düşülmesi veya ayrı ayrı faturalandırılması da mümkün değildir. Tevkifat, kullanılan malzemelere ait tutarlar dahil olmak üzere toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanmalıdır.

Sözleşmelerde bir bütün olarak tanımlanan işlerin bir kısmının teslim, yani mal alımı başlığı altında ifade edilmiş olmasının da tevkifat uygulamasına etkisi bulunmamaktadır. Bu işlerde asıl işin bir parçası konumundaki teslimler de yapım işi kapsamında değerlendirilerek tevkifata tabi tutulmalıdır.

Örneğin, Karayolları Bölge Müdürlüklerinin, belediyelerin ya da il özel idarelerinin yol yapımı ve onarım



işleriyle ilgili hizmet alım sözleşmelerinde mıcır veya asfalt alımı konusunda hükümler olması durumunda bu teslimlerin, yapım işinin bir parçası kabul edilerek tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

Yol yapımı ve onarımı işini üstlenen müteahhidin bu işte kullanmak üzere mıcır ve asfalt veya diğer malzeme alımlarında tevkifat uygulanmayacaktır.

Ancak müteahhidin malzemelerle birlikte yapım işinin bir kısmını alt firmalardan satın alması durumunda, malzeme ve hizmet için ödenecek toplam bedel üzerinden KDV tevkifatı yapılması gerekir.

Yapım işlerinin kapsamı konusunda ilk bakışta teslim gibi algılanan birçok işlemin sözleşmeyle hizmet taahhüdü olarak belirlenmesi durumunda tevkifat uygulaması gündeme gelebilmektedir.

Örnek: Büyükşehir Belediyesi tarafından ihale edilen “Sosyal Konut Yapım İşİ”, mahiyeti itibariyle teslim değil hizmet ifası olduğundan, bu hizmet için ödenen hakedişler üzerinden KDV tevkifatı hesaplanması gerekmektedir.

Bunlar dışında yapım işlerinin kapsamı ve tevkifat uygulamasında özellik arz eden ve tereddüt edilen konulara aşağıdaki örnekler verilebilir:

Örnek: KDV Kanununun 13/e maddesi uyarınca KDV’den müstesna olan limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi işi tevkifata tabi bir yapım işidir. Ancak bu işin yüklenicisine alt yükleniciler tarafından verilen istisna kapsamına girmeyen yapım işleri için ödenen bedellere ait KDV’nin 1/6 oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

Örnek: Bir bankanın sponsorluk anlaşması kapsamında bir okulun basket sahasına pota alımı ve etrafındaki tel örgülerin yenilenmesini üstlenmesi ve işi alan ana yüklenici firmanın alt yüklenici firmaya işi yaptırması durumunda hem banka tarafından hem de ana yüklenici firma tarafından 1/6 oranında KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Örnek: Hazır betonun imal edilerek transmikserlerle dökülmesi işi KDV uygulamasında inşaat taahhüt işleri kapsamında hizmet olarak değerlendirildiğinden, özellikle alt yüklenicilerden sağlanan hazır beton işi 1/6 oranında tevkifata tabidir.



5. Yapım İşlerinde Tevkifat Oranı

Yapım işlerinde tevkifat oranı 99 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 1/3’den 1/6’ya indirilmiştir. Bu değişikliğin altında bu işler nedeniyle yüklenilen vergilerin fazla olması ve kendilerine tevkifat uygulanması nedeniyle mükelleflerin yükledikleri vergileri indirim yoluyla gideremeyip iade talep etmeleri yatmaktadır.

Vergi İdaresi, kayıp ve kaçağı önlemek üzere getirdiği tevkifat uygulamasında inşaat işlerinden girdilerin çokluğu nedeniyle mükelleflerin devreden KDV tutarlarının dolayısıyla iade başvurularının artması sonrasında tevkifat oranını indirerek hem vergi maliyetini düşürmüş hem de KDV’nin temel özelliği olan indirim mekanizmasının sağlıklı bir biçimde çalışmasını sağlamıştır.

6. Beyan ve İade

Yapım işlerini yapan mükellefler, tevkifat uygulanan işlem bedelinin tamamını ilgili dönemde 1 No.lu KDV beyannamesinde *Matrah-Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler* bölümünde göstereceklerdir.

Tevkifata ait alış ve giderler dolayısıyla yüklenilen vergiler harcamaların yapıldığı dönemlerde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacak, aynı zamanda *Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler* bölümünde beyan edilecektir. İndirim hesaplarının sonucuna göre de iade edilecek tutar ortaya çıkacaktır.

Yapım işleri nedeniyle sorumlu tutulanlar tevkif ettikleri vergiyi vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edip, kanuni süresi içinde vergi dairelerine yatırır.

2 No.lu KDV beyannamesinde herhangi bir surette indirim yapılması mümkün olmadığından tevkif edilen verginin, aynen vergi dairesine yatırılması gerekmektedir. Ancak, tevkifat uygulayanın KDV mükellefiyetinin bulunması ve bu hizmeti indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacak olması halinde, hizmet bedelinin satıcıya ödenen kısmı ile birlikte 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen tevkifat tutarı 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir.

Yapım işlerinden doğan mahsuben iade talepleri, banka teminat mektubu ve inceleme raporu yanında yeminli mali müşavir (YMM) tasdik raporu karşılığında da yerine getirilmektedir. YMM tasdik raporlarında mal ihracı için öngörülen limitler geçerlidir. (95 s.n. KDV GT)

YMM tasdik raporu ile mahsuben iade, mükellefin kendisinin, adi, kolektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) ithalatta uygulananlar dahil vergi borçları, SSK prim borçları için geçerlidir. (95 ve 107 s.n. KDV GT) Mükellefin kendi vergi borçları için 1.000.-TL'yi (1.000.-TL dahil) aşmayan mahsup taleplerinde teminat ve inceleme raporu yanında YMM tasdik raporu da aranmaz. (95 s.n. KDV GT)

Yapım işlerinde tevkifat uygulamasından doğan nakden iade talepleri, ihracat istisnası için öngörülen limitler dahilinde YMM tasdik raporu ile yerine getirilmektedir. (96 s.n. KDV GT)

7. Sonuç

Vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla getirilen tevkifat uygulamasında yapım işleri bu işler için ödenen tutarların büyüklüğü nedeniyle ayrı bir öneme sahiptir. Hatta özellikle kamunun bu alımları nedeniyle hizmet alımlarının birçoğunda tevkifat uygulamasına geçildiğini söylemek abartı olmayacaktır. Kamunun yaptırdığı bir inşaatta müteahhide hak ediş içinde KDV ödenirken, daha sonra bu KDV'nin müteahhit tarafından vergi dairesine ödenmemesi tevkifat uygulamasını zorunlu kılmıştır. Hazineden çıkan tutarın müteahhit eliyle yeniden Hazineye dönmesini beklemek yerine tevkifat uygulamak



yoluyla bu tutarın Hazineden çıkmaması tercih edilmiştir.

Yapım işlerinde muhatap sözleşmenin imzalandığı yüklenici olmakla birlikte yüklenicinin bir işi baştan sona tek başına bitirmesi istisnai bir durumdur. Bu işlerin neredeyse tamamında taşeronlardan da hizmet alınması nedeniyle tevkifat uygulaması tek aşamayla sınırlanmamış alt işlemler de kapsama alınmıştır.

Vergi güvenlik müessesesi olarak uygulanan vergi sorumluluğunda kısmi tevkifat nedeniyle KDV iade talep edilmesinin yeni kayıp kaçaklara sebep olduğu düşünülmektedir. Bu nedenle başlangıçta 1/3 oranında yapılan kesinti yükleniciler üzerinde bu iş nedeniyle ödenen vergilerin indirimini zorlaştırdığından oran değişikliğine gidilmiş ve 1/6 oranının uygulanması öngörülmüştür. Buna rağmen iade başvuruları olması durumunda mükellefleri diğer iade hakkı doğuran işlemlere göre daha zor bir prosedür beklemektedir.





TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

TRANSFER FİYATLANDIRMASI

UYGULAMA REHBERİ



Ramazan BİÇER

TÜRMOB YAYINLARI - 365