

Yargı Kararları ve Özelgeler

Vergi Bülteni-2021/3

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 10.03.2021 tarih ve E.2021/1 ve K.2021/3 sayılı kararı

Fazla ve yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesine ilişkin uyuşmazlıklarda, herhangi bir yasal dayanak gösterilmeksizin vergilerin yasal faiziyle birlikte iadesine karar verilmesinin istenmesi durumunda, yasal faiz talebinden Vergi Usul Kanunu 112/4 maddesi uyarınca, "tecil faizinin" anlaşılması gerekmektedir.

Konu: Davacılar tarafından, haksız olarak tahsil edildiği iddia edilen gelir (stopaj) vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme ve şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali ile tahsil edilen verginin ödeme tarihinden itibaren işleyecek yasal/kanuni faiziyle birlikte iadesine karar verilmesi istemiyle açılan davalarda, yasal/kanuni faiz talebine ilişkin herhangi bir kanuni dayanak gösterilmemesi halinde, faiz talebinden 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ("VUK")'nun 112. maddesinin 4. fıkrasında belirtilen tecil faizinin mi yoksa 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun ("3095 sayılı Kanun")'un 1. maddesinde yer alan kanuni faizin mi anlaşılması gerektiğine ilişkin olarak Bölge İdare Mahkemesi ("BİM") kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi hakkında.

Aykırılığın giderilmesi istemine konu BİM kararları, özetle aşağıdaki şekildedir:

1. **İstanbul BİM 2. Vergi Dava Dairesi kararı ile;** ek ödeme ve kıdem tazminatı üzerinden kesilen gelir (stopaj) vergisinin iadesinin **tecil faizi** oranında hesaplanacak faiz ile birlikte davacıya iadesine karar veren ilk derece mahkemesi kararının **faize ilişkin hüküm yönünden kaldırılmasına** ve dava dilekçesinde belirtilen yasal faiz istemiyle bağlı kalınması gerekçesi ile 3095 sayılı Kanun'da öngörülen oranda hesaplanacak **yasal faizin davacıya iadesine** karar verilmiştir.
2. **İstanbul BİM 3. Vergi Dava Dairesi kararı ile;** ek ödemeler üzerinden kesilen vergilerin iadesi isteminin reddine ilişkin kısmı iptal ederek bu ödemelerin **tecil faizi oranında hesaplanacak faiziyle birlikte** davacıya iade edilmesi gerektiğine hükmeden ilk derece mahkemesi kararının onanmasına karar verilmiştir.

Bu kapsamda, aykırılığın giderilmesi istemine konu olan husus, dava dilekçesinde yasal/kanuni faiz talebine ilişkin herhangi bir kanuni dayanak gösterilmemesi halinde, faiz talebinden VUK'nun 112. maddesinin 4. fıkrasında belirtilen tecil faizinin mi yoksa 3095 sayılı Kanun'un 1.maddesinde yer alan kanuni faizin mi anlaşılması gerektiğine ilişkindir.

Aykırlığı inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu;

- VUK'a 6322 sayılı Kanun ile eklenen geçici 29. maddeyle birlikte 15/06/2012 tarihinden sonra tahsil edilen ve yargı kararı uyarınca iadesi gereken vergilerin 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte iade edilmesinin mümkün hale geldiği,
- Bu nedenle VUK'a tabi olan ve 15/06/2012 tarihinden sonra tahsil edilip yargı kararı uyarınca iadesi gereken vergilere ilişkin olarak dava dilekçesinde yasal dayanağı gösterilmeyen yasal/kanuni faiz talebinden **bu konuda 3095 sayılı Kanun'un 1. maddesine göre özel hüküm niteliğinde olan VUK'nun 112. maddesinin 6322 sayılı Kanunla değişik 4. fıkrasında belirtilen tecil faizinin anlaşılması gerektiği,**

gerekçelerine dayanarak, yasal/kanuni faiz talebinden, **tecil faizinin anlaşılması gerektiği** yönünde, aykırılığın İstanbul BIM 3. Vergi Dava Dairesi kararı doğrultusunda giderilmesine karar vermiştir.

Danıştay 9. Dairesi'nin 15.10.2018 tarih ve E. 2016/5032 K. 2018/6219 sayılı kararı

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yönünden gerçekleştirilen vergi incelemesi neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporunda belirlenen emsal bedelin, somut verilerle ve davacının savunma hakkını ihlal etmeyecek şekilde ortaya konulması gerekmektedir.

Konu: Davacı şirket adına, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunulduğundan bahisle düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak 2004 yılı için re'sen tarh edilen kurumlar vergisi ile kesilen vergi ziyalı cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararının, vergi incelemesinde gizli emsal kullanıldığı ve bulunan matrah farkının gizli bir şekilde belirlenen emsal bedele dayandırıldığı gerekçeleriyle bozulması istenilmektedir.

Söz konusu vergi inceleme raporunda, davacı şirketin emsali olarak kabul edilen firmaların isimlerine, bu isimleri dolaylı olarak ifade edebilecek ithal araç satış miktarlarına ve ortaklık yapılarına ilişkin bilgilere vergi mahremiyeti ilkesi gereği yer verilmediği, cevap yazılarının rapora eklenmediği, gerektiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edildiği belirtildiğinden davacı hakkındaki vergi incelemesinde gizli emsal kullanıldığı ve bulunan matrah farkının gizli bir şekilde belirlenen emsal bedele dayandırıldığı anlaşılmıştır.

Davanın reddi yönünde hüküm tesis eden vergi mahkemesi kararı üzerine, temyiz istemini inceleyen Danıştay 9. Dairesi;

- Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5. maddesinde yer verilen vergi mahremiyeti ilkesinin mükellefler açısından sağladığı güvencenin, kendilerine ait gizli bilgilerin güvenle vergi dairesine verilebilmesini sağlamak olduğu,
- Bahsedilen kuralın; kişiden, mülkiyet hakkının aleyhine sonuç doğuracak iddiaların, incelemede kriter olarak alınan verilerin, hem Anayasal hem de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında sahip olduğu savunma hakkının kullanılmaz hale gelmesi sonucunu doğuracak şekilde gizlenmesi anlamında yorumlanmaması gerektiği,





- Kişilerin hukukunda tek taraflı işlemleri ile hukuki sonuç doğurma hak ve yetkisine sahip olan idarenin işlemine karşı, muhatabın bu işlemin dayanağını bilmesinin, Anayasa'nın ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde yer alan "silahların eşitliği" kuralının bir gereği olduğu,
- Zira İdarenin işlemlerine karşı dava açılmasının hukuk uyumsuzluğundan farklı olarak bir dava hakkı kadar aynı zamanda idarenin kullandığı kamu gücü karşısından bireye tanınmış bir savunma hakkını da içerdiği,
- Bu nedenle kişinin bu hakkını özüne uygun şekilde kullanabilmesi için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin içtihatlarına "silahların eşitliği" kavramı olarak yansıyan söz konusu hakka hukuken ve fiilen sahip olması gerektiği,
- Her davanın tarafına diğer taraf karşısında kendisini esaslı bir biçimde dezavantajlı bir duruma sokmayacak şartlarda görüşünü sunabilmesi için makul imkanların verilmesinin elzem olduğu,
- Dolayısıyla davacı şirketin hesaplarının transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yönünden incelenmesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporunda belirlenen emsal bedelin, somut verilerle ve davacının da savunma hakkını ihlal etmeyecek şekilde ortaya konulması gerektiği,

gerekçelerine dayanarak; vergi inceleme raporunda tespit edilen matrah farkının, gizli emsal bedele ve eksik incelemeye dayalı olduğu anlaşıldığından, re'sen tarh edilen kurumlar vergisi ile kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle açılan davanın ve dolayısıyla temyiz isteminin kabulü gerektiğinden bahisle, Vergi Mahkemesinin davanın reddi yönündeki kararının bozulmasına karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin 09.06.2020 tarih ve 2015/4255 başvuru numaralı kararı

Otuz yılı aşkın bir süre, bir içtihadın yerleşmesi ve yeknesaklık kazanması bakımından oldukça uzundur. Bu süre zarfında kanunun yorumunda yeknesaklığın sağlanamamış olması ve içtihadın birleştirildiği tarihten önceki dönemde kişilerin bu kadar uzun bir süre belirsiz bir hukuka maruz bırakılması yargılamanın hakkaniyetini zedelemektedir.

Konu: *Başvuru, vergi ziyai cezalı katma değer vergisinin iptali istemiyle açılan davanın derin ve süregelen içtihat farklılığından kaynaklı olarak reddedilmesi nedeniyle hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.*

Başvurucu; Vergi Dairesi Müdürlüğü'nce incelenmek amacıyla defter ve belgelerinin ibrazının istenmesi üzerine bir yanlış anlama sonucu bu istemin gereğini yerine getiremediğini, kendisine ek bir süre verilmeden inceleme raporu düzenlenerek salınan vergi ve cezalar için ihbarnamelerin tebliğ edildiğini belirtmiştir. Başvurucu; açtığı davaların haksız olarak reddedildiğini, temyiz incelemesi sırasında muhasebe kayıtlarını elektronik ortamda ibraz ettiğini, ayrıca istenmesi hâlinde kanuni defter ve belgeleri fiziki ortamda da ibraz edebileceğini beyan etmesine rağmen bu kayıt ve belgelerin maddi delil olarak kabul edilip incelenmediğini ifade etmiştir. Öte yandan temyiz mahkemesinin içtihat değişikliğine giderek önceki kararlarının aksine bir karar verdiğini ifade etmiştir. Anayasa Mahkemesinin 6/1/1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28. maddesinin birinci fıkrasında yer alan "Haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir." yönündeki hükmü iptal eden kararı dikkate alınmayarak kesinleşmemiş vergi alacağı için tüm hesaplarına el konulmak suretiyle ticari faaliyetinin sekteye uğratıldığını, bu nedenlerle Anayasa'nın 10., 17., 35. ve 36. maddelerinde düzenlenen kanun önünde eşitlik, maddi ve manevi varlığın korunması, mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

İhlal iddiasını inceleyen Anayasa Mahkemesi, aşağıdaki değerlendirmelerde bulunmuştur:

- Hukuk devletinin gereklerinden birini de hukuk güvenliği ilkesi oluşturmaktadır. Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Belirlilik ilkesi ise yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini ifade etmektedir.
- Hukuk kurallarının ne şekilde yorumlanacağı veya birden fazla yorumunun mümkün olduğu durumlarda bu yorumlardan hangisinin benimseneceği derece mahkemelerinin yetkisinde olan bir husustur. Yargısal kararlardaki değişiklikler, hukukun dinamizmini ve mahkemelerin yaklaşımlarını yaşanan gelişmelere uyarlama kabiliyetlerini yansıtmaları yönüyle olumludur. **Ancak uygulamadaki birlikteliği sağlaması beklenen yüksek mahkemeler içinde yer alan dairelerin benzer davalarda tatmin edici bir gerekçe göstermeksizin farklı sonuçlara ulaşması, bir kararın belirli bir daireye düştüğü takdirde onanacağı, başka bir daire tarafından ele alındığı takdirde bozulacağı gibi ihtimale dayalı ve birbirine zıt sonuçları ortaya çıkarır. Bu ise hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşecektir.** Ayrıca böyle bir algının toplumda yerleşmesi hâlinde bireylerin yargı sistemine ve mahkeme kararlarına duymaları beklenen güven zarar görebilir.

Başvurucu, Mahkemenin yaklaşımının yerleşik içtihada aykırı olduğu iddiasında olduğundan, olayda içtihat farklılığı ve bu nedenle oluşan tutarsızlıkların üstesinden gelinmesi için bir mekanizma bulunup bulunmadığı incelenmesi gerektiği kanaatine varılmıştır.

Vergi yargısında, kanuni defter ve belgelerin mücbir sebep hâli olmaksızın vergi inceleme elemanına ibraz edilmemesi sebebiyle mükellefin katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle yapılan cezalı katma değer vergisine yönelik olarak açılan **davada söz konusu defter ve belgelerin vergi mahkemesine ibraz edilmesi durumunda vergi mahkemesinin nasıl bir karar vermesi gerektiği konusunda süregelen bir görüş ayrılığının bulunduğu görülmektedir.**

- Bir görüşe göre kanuni defter ve belgelerin mücbir sebep hâli olmaksızın inceleme elemanına ibraz edilmemesi durumunda resen tarh sebebi oluşacağından bunların sonradan vergi mahkemesine ibraz edilmesinin resen tarh sebebine hiçbir etkisi bulunmamakta ve vergi mahkemesince mükellefin beyannamelerinde indirim konusu ettiği katma değer vergisini gerçekten yüklenip yüklenmediği incelenmeksizin davanın reddi gerekmektedir.
- Buna mukabil katma değer vergisinin amacından hareket eden diğer görüşe göre katma değer vergisi yansıtmalı bir vergi olup gerçekte nihai tüketici tarafından yüklenilmesi kanun koyucu tarafından öngörülmüştür ve bu nedenle mükellefe bu iddiasını kanıtlaması için fırsat tanınmalıdır. Vergi mahkemesi, idareye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin kendisine ibraz edilmesi halinde resen araştırma yetkisini de kullanarak başvurucunun indirimi reddedilen katma değer vergisini gerçekten yüklenip yüklenmediğini araştırma yükümlülüğü altındadır.

Bir hukuk sisteminde bölgesel veya görevsel yetki farklılıkları sebebiyle yargı içtihatlarında farklılıkların oluşabilmesi doğaldır öncelikli olan, ilgili yargısal süreçte oluşabilecek içtihat farklılığının giderilmesidir.

Nitekim defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle yapılan vergi ziyaı cezalı katma değer vergisi tarhiyatının iptali istemiyle açtığı davada defter ve belgelerin incelenip incelenemeyeceği konusunda yaşanan içtihat farklılığını gidermek için içtihadı birleştirme yolunun işletildiği görülmektedir **fakat belirtilen konudaki görüş ayrılığının içtihat farklılığının derinleşmesini önleyecek bir sürede giderilemediği görülmektedir.**

Diğer bir ifadeyle farklı mahkemeler arasında görüş ayrılığının, bunun makul karşılanabildiği bir süreden sonra giderildiği anlaşılmaktadır. 3065 sayılı Kanun 1984 tarihinden beri yürürlüktedir. **Otuz yılı aşkın bir süre, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle yapılan vergi ziyaı cezalı katma değer vergisi tarhiyatının iptali istemiyle açtığı davada defter ve belgelerin incelenip incelenemeyeceği hususuna ilişkin içtihadın yerleşmesi ve yeknesaklık kazanması bakımından oldukça uzundur.** Bu süre zarfında kanunun yorumunda yeknesaklığın sağlanamamış olması, Dairelerin görev sahasına bağlı olarak farklı kararların verilmesi sonucunu doğurmuştur. İçtihadın birleştirildiği tarihten önceki dönemde kişilerin bu kadar uzun bir süre belirsiz bir hukuka maruz bırakılmalarının yargılamanın hakkaniyetini zedelediği sonucuna ulaşılmıştır.

Açıklanan gerekçelerle başvurucunun Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir.

Bu kapsamda, hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşıldığından, ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunduğu, başvurucunun tazminat taleplerinin ise reddine karar verilmiştir.



07.06.2021 tarih ve 444493 sayılı Özelge

Google, Youtube gibi web siteleri üzerinden yayınlanan video ve benzeri içeriklerin yurt içi ve yurt dışı izlenmeleri üzerinden elde edilen gelirlerin ne şekilde vergilendirileceği hususu.

Konu: Mükellef tarafından, video ve benzeri içerikleri üreterek Google, Youtube gibi sitelere yüklendiği, yüklenen bu videoların izlenmesi, tıklanması veya paylaşılması durumlarına göre düzenli olarak gelir elde edildiği, bahse konu siteler tarafından adsense veya admob bedeli adı altında banka hesabına paralar yatırıldığı belirtilerek elde edilen bu gelirlerin yurt içinde mi yurt dışında mı elde edilmiş sayılacağı, elde edilen bu gelirlerin ne şekilde vergilendirileceği, gelir vergisi yönünden istisna uygulamasına tabi olup olmayacağı, muhtasar beyanname verilip verilmeyeceği ve KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı hususlarında bilgi talebinde bulunulmuştur.

1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun; "Ticari Kazancın Tarifi" başlıklı 37. maddesine göre her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.

Bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemeyle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması gerekmektedir.

Bu itibarla, **gelir elde edilen faaliyetin ticari bir organizasyon içinde yapılması ticari faaliyetin bir unsuru sayılması, ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak, muamelede çokluk olup olmadığına bakılması gerekmektedir. Burada çokluktan anlaşılması gereken, gelir elde edilen faaliyetin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla defada veya takip eden birden fazla takvim yılında art arda gerçekleşmesidir.**

Ayrıca, "Yabancı Memleketlerde Ödenen Vergilerin Mahsubu" başlıklı 123. madde uyarınca; tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilecektir.

Söz konusu vergi indiriminin yapılması için:

1. Yabancı memlekette ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması;
2. Yabancı memlekette vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmesi; şarttır.
3. numarada yazılı vesikalar taksit zamanına kadar gelmemiş olursa, yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden vergi kısmı bir yıl süre ile ertelenir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; **Google, Youtube gibi web siteleri üzerinden yayınlanmış olan video ve benzeri içeriklerin yurt içinde ya da yurt dışında izlenmesi, tıklanması veya paylaşılması neticesinde elde edilen gelirin tamamının Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulması gerekmekte olup, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür.**

Diğer taraftan, Google, Youtube gibi web sitelerine yüklenen video ve benzeri içeriklerin yurt dışında izlenmesi, tıklanması ve paylaşılması neticesinde yurt dışından elde edilecek kazançlar üzerinden şahıs adına vergi kesintisi yapılacak olması durumunda, yurt dışında kesinti yoluyla ödenecek vergiyi, Türkiye'de isme tarh edilecek gelir vergisinin yurt dışından elde edilecek kazanç ve iratlara isabet eden kısmından maddede sayılan şartlar dahilinde mahsup etmek mümkün olacaktır.

2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

3065 sayılı KDV Kanununun;

- 1/1 maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye’de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’ye tabi olduğu,
- 4/1 maddesinde, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu ve bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,
- 6/b maddesinde, işlemlerin Türkiye’de yapılmasının, hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını ifade ettiği,
- 11/1-a maddesinde, **yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin KDV’den istisna olduğu**,
- 12/2 maddesinde, bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için, **hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması gerektiği**,

hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir.

Hizmetten yurt dışında faydalanılmasından kasıt ise, **Türkiye’de yurt dışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurt dışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır.**

Buna göre, Youtube’da yayımlanan video içeriklerinizin **münhasıran yurt dışında izlenme karşılığında sunulan bir video gösterim hizmeti olması halinde, söz konusu hizmet KDV Kanununun 11/1-a maddesine göre (hizmet ihracına ilişkin diğer şartların da sağlanması koşuluyla) hizmet ihracı kapsamında değerlendirilecek ve bu hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.**

Ancak, Youtube’da yayımlanan video içeriklerinizin yurt dışının yanı sıra **yurt içinde de izlenmesinin mümkün olması durumunda, münhasıran yurt dışındaki müşteriler için yapılmayan söz konusu hizmete ilişkin elde ettiğiniz gelirlerin, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamakta olup, bu hizmetler için genel hükümlere göre KDV hesaplanması gerekmektedir.**

02.11.2020 tarih ve 806340 sayılı Özelge

İşe başlatmama tazminatının Gelir Vergisi Kanunu’nun 25. maddesi uyarınca gelir vergisinden istisna edilmesi mümkünken, işe başlatmama tazminatı ödenmesine ilişkin olarak Damga Vergisi Kanunu’nda herhangi bir istisna hükmü bulunmadığından söz konusu ödeme nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisine tabi olacaktır.

Konu: İşten ayrılan personelin arabulucu ile yapılan anlaşma gereği işe alınması gerektiğini, ancak söz konusu personeli şirketin işe almak istemediği belirtilerek, bu durumda yapılacak 25.000 TL işe başlatmama tazminatı ödemesinin damga vergisine tabi olup olmadığı, söz konusu ödeme damga vergisine tabi ise verginin maktu mu nispi mi olacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Gelir Vergisi Kanunu’nun 61. maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

Aynı maddede, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımların da ücret sayılacağı açıklanmıştır.

Aynı Kanunun 94. maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmakla yükümlü olanlar sayılmış ve aynı fıkranın (1) numaralı bendinde, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

25. maddede ise, aşağıda yazılı tazminat ve yardımlar gelir vergisinden müstesna olarak sayılmıştır:

1. Ölüm, engellilik ve hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlar ile 25/8/1999 tarihli ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu uyarınca ödenen işsizlik ödeneği ve 22/5/2003 tarihli ve **4857 sayılı İş Kanununa göre ödenen işe başlatmama tazminatı**;

...

7.a) 25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tazimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları;

b) Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar.

Konuya ilişkin 306 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Tazminat Ödemelerinde İstisna Uygulaması" başlıklı dördüncü bölümünde ve Tebliğin 9. maddesinde, 4857 sayılı Kanunun 21. maddesine göre, arabuluculuk faaliyeti sonucunda tarafların, işçinin işe başlatılmaması konusunda anlaşmaları halinde, iş sözleşmesi feshedilen hizmet erbabına en çok sekiz aylık ücreti tutarında ödenen işe başlatmama tazminatlarının da istisna kapsamında olduğu açıklanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, iş sözleşmesi feshedilen ve işe iade davası açabilmek için arabulucuya başvuran personel ile şirketin arabulucu nezdinde anlaşması sonucu, söz konusu personele ödenecek sekiz aylık ücretini geçmeyen işe başlatmama tazminatının, Gelir Vergisi Kanununun 25. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında gelir vergisinden istisna edilmesi mümkündür.

Ancak, iş sözleşmesi feshedilmeden önce çıkış koşullarında mutabık kalınması için ihtiyari arabuluculuk müessesine başvurulması halinde ödenecek ek tazminatların; 4857 sayılı İş Kanununun 21 inci maddesine göre ödenen işe başlatmama tazminatı olarak değerlendirilmesi mümkün olmadığından, Gelir Vergisi Kanununun 25. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında istisna edilmesi mümkün bulunmamakta olup, bu kapsamda ödenen ek tazminatların Gelir Vergisi Kanununun 25. maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

2. Damga Vergisi Kanunu Yönünden

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun

- 1. maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu;
- 3. maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu;
- 9. maddesinde ise, bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisinden müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Mezkur Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı bölümünün 1/b fıkrasında, maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havaletlerine tediyeye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtların nispi damga vergisine tabi olduğu; Kanuna ekli (2) sayılı tablonun "IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün (34) numaralı fıkrasında ise, **Gelir Vergisi Kanununun 23. maddesinde belirtilen ücretlere ilişkin kağıtların damga vergisinden istisna olduğu** hükme bağlanmıştır.

Buna göre, 488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun IV/34 numaralı fıkrasındaki istisna hükmü, Gelir Vergisi Kanununun 23. maddesine göre gelir vergisinden istisna olan ücretler nedeniyle düzenlenen kağıtlara ilişkin olup, bu ücretler dışında hizmet karşılığı hizmet erbabına yapılan ödemelerde bu fıkra göre istisna uygulanması mümkün değildir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, **işten ayrılan personelinize yapılacak işe başlatmama tazminatı ödemesine ilişkin olarak Damga Vergisi Kanunu'nda herhangi bir istisna hükmü bulunmayıp, söz konusu ödeme nedeniyle düzenlenen kağıtların bu Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV/1-b fıkrasına göre damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.**



Dr. Gökçe Sarısu Kanmaz

Ortak Avukat

D: +90 212 329 30 22

gsarisu@baseak.com



Gökem Haraçcı

Avukat

D: +90 212 708 93 54

gharacci@baseak.com

©2021 BASEAK

Balcıoğlu Selçuk Ardiyok Keki Avukatlık Ortaklığı İstanbul Barosuna 53 Numara ile kayıtlı bir Avukatlık Ortaklığıdır. İşbu belgede yer alan tüm bilgiler müvekkil ve vekil arasındaki mesleki ilişkiye ait ve gizliliğe tabidir. Bu bilgilere el konulması, incelenmesi veya bilgilerin herhangi bir aramaya konu olması ancak 1136 sayılı Avukatlık Kanunu ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu hükümleri uyarınca gerçekleştirilebilir. Aksi takdirde toplanan bilgiler, hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delil niteliğinde olacaktır. Diğer hukuki sınırlama ve bilgilendirmeler için lütfen baseak.com adresini ziyaret ediniz.