



Tarih : 08.12.2024
Bülten No : 2024 / 021
Konu : **Harcırah Ödemeleri ve Bordro uygulamaları**

Kasım ayında Vakıfta yapılan denetim sırasında harcırah uygulamaları ile bordro uygulaması konusunda mevzuatta da yıllardan beri yaşanan bazı hukuki sorunların çözülmemiş olması ve öteden beri yapılan uygulamalar da esas alınarak bu konularda tespit edilen hususlar konusunda bilgilendirilme ihtiyacı hasıl olmuştur.

Konu ile ilgili değerlendirmelerimiz aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

I- Harcırah Uygulaması

Vakıf aşağıdaki kişilere harcırah ödemektedir.

- ① Vakıf çalışanları (İş Kanunu hükümlerine tabi olarak istihdam edilenler)
- ② Vakıf temsilciler kurulu üyelerine,
- ③ Temsilci seçimine katılan delegelere,
- ④ Yönetim kurulu üyelerine.

Ülkemizde harcırah kavramı ile yolluk kavramı eş anlamlı olarak kullanılan terimlerdir. Gelir Vergisi Kanunu'nda "**harcırah**" ifadesine, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nda ise "**görev yollukları**" ifadesi kullanılmıştır. Farsça kökenli bir sözcük olan harç, **masraf ve ücret demektir**. Dilimize Arapçadan geçmiş olan "Rah" sözcüğü ise yol anlamına gelir. **Harcırah ise yolluk manasında kullanılır**. İş gezilerinde görevlilere yol masraflarını karşılaması için yapılan ödemeye harcırah denir. 1954 yılında kabul edilen 6245 sayılı Harcırah Kanunu hala yürürlüktedir.

6245 sayılı Harçlar Kanunu'nun "**Muvakkat vazife harcırahı (Yol masrafı ve yevmiye**" başlıklı 14'üncü maddesinde de görevlendirilen kişinin konaklamaması hali de dikkate alınarak harcırah ödenecek kişiler aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Aşağıda gösterilen memur ve hizmetlilere muvakkat vazife harcırahı olarak yol masrafı ile yevmiye verilir ve hamal (Cins ve adedi beyannamede gösterilmek suretiyle) bagaj ve ikametgâh veya vazife mahalli ile istasyon, iskele veya durak arasındaki nakil vasıtası masrafları da ayrıca tediye olunur:

- 1. Birinci maddede yazılı kurumlara ait bir vazifenin ifası maksadiyle muvakkaten yurt içinde veya dışında başka bir yere gönderilenlere;*
- 2. Yeni ve eski memuriyetlerine mütaallik bir meseleden dolayı bu kanuna tabi kurumlarca açılan bir dava sebebiyle sanık veya davalı olarak (İşten el çektirilmiş olsun veya olmasın) başka bir yere gönderilenlerden lehinde netice hasıl olanlara;*
- 3. Memuriyet merkezlerinin bulunduğu mahal dışındaki bir vazifeye vekâleten gönderilenlere;*
- 4. Fiilen oturduğu mahalden gayrı bir yere açıktan vekâleten gönderilenlere (yalnız gidiş ve dönüşleri için);*
- 5. (Değişik: 12/1/1959-7187/1 md.) Muvakkat kaza salahiyeti ile gönderilenlere.*



6245 sayılı Harcırâh Kanunu'nda 3/a maddesinde **Harcırâh; Bu Kanuna göre ödenmesi gereken yol masrafı, gündelik, aile masrafı ve yer değıştirme masrafından birini, birkaçını veya tamamını**” ifade ettiği hüküm altına alınmıştır. Harcırâhı oluşturan unsurlar aşağıdaki gibidir:

- ① Yeme ve içme giderleri,
- ② Konaklama Giderleri
- ③ Yol giderleri.

Yol giderleri Harcırâh Kanunu'nda ayrıksı olarak günlük yevmiye (harcırâh) tutarından ayrı düzenlenmiştir. Yol giderlerinin mutav vasıtalarla yapılması halinde bunlara ilişkin giderler ayrıca memurlara ödenmektedir.

Yukarıdaki giderler esas alınarak Harcırâhın ödenmesinde 6245 sayılı Harçlar Kanunu'nun “**Memuriyet mahalli dışına gönderilenlerin gündeliği**” başlıklı 39'uncu maddesinde de görevlendirilen kişinin konaklamaması hali de dikkate alınarak harcırâhın aşağıdaki biçimde ayrıştırılması öngörülmüştür

Resmi bir görevle memuriyet mahalli içinde bir yere gönderilenlere gündelik verilmez. Geçici bir görevle memuriyet mahalli dışındaki bir yere gönderilenlerden, buralarda ve yolda öğle (saat 13.00) ve akşam (saat 19.00) yemeği zamanlarından birini geçirenlere 1/3, ikisini geçirenlere 2/3 oranında ve geceyi de geçirenlere tam gündelik verilir.

Yukarıdaki maddeden hareketle de harcırâhı oluşturan unsurların 1/3'nin yatma, 2/3'nün de yemek giderleri olduğu, bunun dışında da ayrıca yol giderlerinin ödeneceği uygulamada kabul edilmiştir.

Harcırâhı oluşturan yol giderlerinin ödenmesinde de 6245 sayılı Kanunu'nun 27'inci maddesinde yer alan düzenleme aşağıdaki biçimdedir.

Yurt içinde yol masrafı:

Madde 27 – Yurt içinde yol masrafı, muayyen tarifeli nakil vasıtaları ile seyahatte, bu kanuna bağlı (1) sayılı cetvelin birinci sütununda¹ yazılı makam ve sıfatlar ile vazifeli aylık veya ücret tutarlarına göre aynı cetvelin ikinci sütununda yazılı mevkiin tarife üzerinden bilet parası ve muayyen tarifeli olmıyan nakil vasıtalarıyla seyahat halinde ise 3 numaralı sütunda gösterilen nakil vasıtalarına göre ihtiyar olunan hakiki masraftan terekküp eder.

Ancak Reisicumhur, Büyük Millet Meclisi Reisi, Cumhurbaşkan yardımcıları, vekiller ve Erkanı Harbiyei Umumiye Reisine vazife seyahatlerinde refakat eden kimseler, bu madde hükmüyle mukayyet olmaksızın bu zevat tarafından tayin olunacak mevkilerde seyahat edebilirler.

27 nci maddeye bağlı (1) sayılı cetvel^[50]

I inci Sütun

Görev unvanları veya aylık dereceler

1. Yurtdışı seyahatlerde, uçaklarda birinci sınıf üzerinden seyahat giderleri ödenenler.

2. Aylık dereceleri 1 olan memur ve hizmetliler ile 33 üncü maddenin (b) bendine dahil olanlar

3. Yukarıda yazı olanların dışında kalan aylık dereceleri 2-4 olan memur ve hizmetliler.



4. Aylık dereceleri 5 ve daha aşağı derece olan memur ve hizmetliler.

II- Vergi Kanunları Açısından Harcırâh Uygulaması

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 63'üncü maddesinde **ücret**, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardır biçiminde tanımlandıktan sonra, 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 değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda, harcırâh ödemeleri de ücret olarak Gelir Vergisinin konusuna alınmıştır. Ancak, ücret gelirinin elde edilebilmesi için işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı el edilen bir gelirinin unsuru olarak ödenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, verginin konusuna alınan ücret gelirleri ile ilgili olarak GVK'nın da çok fazla istisna hükmüne de yer verilmiştir. Ayırma kuramına göre yapılan istisna düzenlemeleri içerisinde, GVK'nun "**Gider Karşılıklarında**" başlıklı 24'üncü maddesinde gelir vergisinden istisna edilecek harcırâhlar aşağıdaki biçimde belirlenmiştir:

(2361 sayılı Kanunun 18'inci maddesiyle değişen madde) Gider karşılığı olarak yapılan aşağıda yazılı ödemeler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir.

1. (2574 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle değişen bent) Harcırâh Kanunu'na tabi kurumlar tarafından harcırâh veya yolluk olarak yapılan ödemeler;

2. (2772 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle değişen bent) Harcırâh Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırâh Kanunu'na tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur);

Yukarıda yer alan 2.bent hükmü **Harcırâh Kanunu kapsamı dışında kalan müesseselerde yapılan harcırâh ödemelerine** ilişkin olup, somut vakiada bu bent hükmünün irdelenmesini gerektirmektedir. Bu bentte istisna kapsamına giren ve ücret geliri elde edenler sınırlandırılmıştır:

- ① **İdare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine,**
- ② **Tasfiye memurlarına ve**
- ③ **Hizmet erbabına (Harcırâh Kanunu'na tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil)**

Maddede "**gibi**", "**vb**" herhangi bir bağlaca yer verilmediğinden, harcırâh ödemelerinde uygulanacak istisna kapsamına girenler tadad edilmek suretiyle sınırlandırılmıştır. Her ne kadar GVK m.61/3-3'de Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya **idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler**; ücret sayılsa da GVK m.24/2'de bunlar sayılmadığından harcırâh istisnasından



TAXA
Tax and Independent Audit

yararlanamazlar. Bu nedenle bu sayılanlar dışında kalan temsilciler meclisi, yürütme kurulu vb. gibi kurullarda görev alanlara ödenen harcırahların bu madde kapsamında istisnadan yararlanması mümkün değildir.

III- Gelir Vergisi İstisnasının Uygulanması

GVK m.24/2’de vergiden istisna edilen harcırah tutarına sınırlama getirilmiştir. Madde hükmüne göre;

Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.

Devlet memuruna ödenecek harcırah tutarını aşmayan harcırahlar gelir vergisinden istisna edilecek olup, aşan tutar ise vergiye tabi tutulacaktır. Maddede yer alan;

- ① Aynı aylık seviyesindeki devlet memurlarına verilen gündelik,
veya
- ② Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa.

Maddenin tedvininde kullanılan “veya” bağlacı nedeniyle vergiden istisna edilen harcırah tutarının belirlenmesi ülkemizde hala sorundur. Çünkü, her yıl çıkarılan Merkezi Bütçe Kanunu’na ekli “H” cetvelinde memurlara ödenecek harcırah tutarlarına yer verilmektedir. **Bu cetvelde yer alan tutarlara yol giderleri dahil değildir.** 2024 yılına ilişkin uygulanmakta olan “H” cetveli de aşağıdaki gibidir:



H - CETVELİ

10/2/1954 TARİHLİ VE 6245 SAYILI HARCIRAH KANUNU HÜKÜMLERİ UYARINCA VERİLECEK GÜNDELİK VE TAZMİNAT TUTARLARI

GÜNDELİK MİKTARI (TL)

Yurt İçinde Verilecek Gündelikler (Madde : 33)

a) Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanı ve Cumhurbaşkanlığı Yardımcıları	500
b) Anayasa Mahkemesi Başkanı, Bakanlar, Genelkurmay Başkanı, Milletvekilleri, Kuvvet Komutanları, Jandarma Genel Komutanı, Sahil Güvenlik Komutanı, Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanı, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Sekreteri, Orgeneral, Oramiraller, Yargıtay, Danıştay, Uyuşmazlık Mahkemesi ve Sayıştay Başkanları, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı, Danıştay Başsavcısı, Diyanet İşleri ve Yükseköğretim Kurulu Başkanları, Kamu Başdenetçisi	480
Memur ve Hizmetlilerden;	
a) Ek göstergesi 8000 ve daha yüksek olan kadrolarda bulunanlar (1)	465
b) Ek göstergesi 6400 (dahil) - 8000 (hariç) olan kadrolarda bulunanlar	435
c) Ek göstergesi 3600 (dahil) - 6400 (hariç) olan kadrolarda bulunanlar	420
d) Aylık/kadro derecesi 1-4 olanlar	405
e) Aylık/kadro derecesi 5-15 olanlar	400

¹⁾ 6245 sayılı Harcırah Kanununun 33 üncü maddesinin (b) fıkrasına göre verilecek gündeliklerin hesabında bu tutar esas alınır.

* 6245 sayılı Harcırah Kanununun 33 üncü maddesinin (b) fıkrasına göre yatacak yer temini için ödenecek ücretlerin hesabında gündeliklerinin % 60 artırımlı miktarı, (d) fıkrasına göre yapılacak ödemelerde ise görevlendirilmenin ilk 10 günü için gündeliklerinin % 60 artırımlı miktarı, takip eden 80 günü için gündeliklerinin %50 si, müteakip 90 günü için ise müstehak oldukları gündeliklerinin %40'ı esas alınır.

Arazi Üzerinde Çalışanlara Verilecek Tazminatlar (Madde 50)

50 nci Maddenin 1, 2, 3, 4 ve 5 inci Bentlerinde Yer Alan Personel :

a) Kadro derecesi 1-4 olanlar	82
b) Kadro derecesi 5-15 olanlar	77

Bu tazminattan yararlananlardan;

- 1) Memuriyet mahalli dışındaki çalışma alanlarında hizmet görenler ile 24/2/1984 tarihli ve 2981 sayılı Kanun uygulamasında çalışan Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü personeline yukarıda yazılı miktarların yarısı ek olarak ödenir.
- 2) Bu çalışmaları dolayısıyla arazide, şantiyede veya gemilerde geceleyenlere bu suretle bulunacak miktarın yarısı ek olarak ayrıca ödenir.

Maddede yer alan aynı aylık seviyesi ifadesi ile en yüksek haddi aşan ifadesinden ne anlaşılması gerektiği hala doktrinde ve uygulamada tartışmalıdır. Madde hükmünde “veya” bağlacına yer verilmiş olması nedeniyle, H cetveline göre en yüksek ödenen harcırah tutarının istisna tutarın hesabından dikkate alınması gerektiğini savunan görüşler yanında, aynı aylık seviyesi esas alınarak, harcırah ödenen kişinin elde ettiği ücrete göre istisna harcırah tutarının hesaplanmasını savunan görüşler de bulunmaktadır. Nitekim, TÜRMOB tarafından yayımlanan sirkülerlerde istisna kazancın



hesaplanmasında aylık seviyesinin dikkate alındığı da görülmektedir. TÜRMOB tarafından yayımlanan 24.01.2024 tarihli, 40-1 sayılı sirkülerde² vergiden istisna harcırah tutarları aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

1 Ocak 2024– 30 Haziran 2024 dönemi vergiden istisna yurtiçi harcırah tutarları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

<u>Dönem İçi Brüt Aylık Tutarı</u>	<u>Vergiden İstisna Harcırah Tutarı (₺)</u>
19,137.36 TL ve fazlası	480.00
19,000.40-19,137.35TL arası	465.00
17,783.01-19,000.39TL arası	435.00
15,652.57-17,783.00TL arası	420.00
12,605.28-15,652.56TL arası	405.00
12,605.27TL ve daha azı	400.00

11.07.2024 tarihli, 100-1 sayılı sirkülerde³ vergiden istisna harcırah tutarları aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

1 Temmuz 2024– 31 Aralık 2024 dönemi vergiden istisna yurtiçi harcırah tutarları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

<u>Dönem İçi Brüt Aylık Tutarı</u>	<u>Vergiden İstisna Harcırah Tutarı (₺)</u>
22.832,79 TL ve fazlası	480,00
22.669,39- 22.832,78 TL arası	465,00
20.672,23- 22.669,38 TL arası	435,00
18.130,41- 20.672,22 TL arası	420,00
15.039,36- 18.130,40 TL arası	405,00
15.039,35 TL ve daha azı	400,00

GVK m.24/2 de yer alan “veya” bağlacı esas alındığında, ücret sınırı olmaksızın vergiden istisna harcırah tutarının 480 ₺ olarak dikkate alınması gerekmektedir. Öte yandan, 2024 yılında brüt asgari ücret tutarının 20.002,50 ₺ olduğu dikkate alındığında, Temmuz 2024’den itibaren aylık seviyesi esas alındığında istisna harcırah tutarı değişirken Ocak-Temmuz/2024 aylarında ise bir değişiklik olmaksızın asgari ücret geliri elde eden kişi açısından da vergiden istisna harcırah tutarının 480,00 ₺ uygulanması gerekmektedir. Öte yandan, brüt ücretin hesaplanmasında fazla mesai vb. gibi brüt ücrete dahil edilen tüm unsurlarının toplamının bir başka ifade ile **giydirilmiş ücret tutarının** kıyaslamada esas alınması gerekmektedir. Tevkifat yolu ile vergilendirilen ücret gelirlerinde vergilendirme dönemi aylık olduğundan her ayın ücretinin kıyaslamada dikkate alınması gerektiği de izahtan varestedir.

² <https://www.turmob.org.tr/sirkuler/detailPdf/5fe5b949-ebb7-4e98-b1f1-f99cac0458b1/1-ocak-2024--30-haziran-2024-tarihleri-arasinda-yurt-ici-ve-yurt-disi-gelir-vergisinden-istisna-har>

³ <https://www.turmob.org.tr/sirkuler/detailPdf/5fe5b949-ebb7-4e98-b1f1-f99cac0458b1/1-ocak-2024--30-haziran-2024-tarihleri-arasinda-yurt-ici-ve-yurt-disi-gelir-vergisinden-istisna-har>

Uygulamada ortaya çıkan bu durum ile ilgili olarak, bireysel olarak görüşümüz “veya” bağlacının esas alınarak en yüksek istisna tutarının tüm çalışanlar için uygulanmasıdır. **Ancak, vakıanın özelliği nedeniyle istenir ise özelge de talep edilerek, uygulamaya yön verilebilir.**

Diğer taraftan, 138 seri no’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde istisnanın uygulanması ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

“3. Fiili Yemek ve Yatmak Giderleri :

2772 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi ile değişik Gelir Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinin 2 numaralı bendine göre, Harcırak Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından hizmet erbabına ödenen fiili yemek ve yatmak giderleri 1/1/1983 tarihinden itibaren Devlet Memurlarına ödenen gündeliklerle mukayesede dikkate alınmayacaktır. Ancak, yemek ve yatmak giderlerinin tevsik edilmemesi halinde, bu giderlere karşılık olarak verilen gündeliklerin aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen miktarı veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşan kısmının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekir.

Diğer taraftan, anılan personele fiili yemek ve yatmak giderleri dışında gündelikde ödendiği takdirde bu gündeliklerin tamamının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekecektir.”

Hazine ve Maliye Bakanlığı da **fiili yatma ve yemek giderleri karşılanmakla birlikte harcırah ödemesi yapılması halinde**, ödenen harcırah ödemesinin tamamının istisna kılınmaksızın vergiye tabi tutulması görüşündedir. Yukarıda da değinildiği üzere, fiili yol giderlerinin ödenerek, yemek ve yatma giderleri karşılığı olarak harcırah ödenmesi halinde, ödenen bu harcırah tutarı istisna kapsamında değerlendirilerek, istisna sınırını aşan kısım vergiye tabi tutulacaktır.

IV- Sosyal Güvenlik Mevzuatı Açısından

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 80’nci maddesinde **görev yolluklarının** prime esas kazançta tabi tutulmayacağı hüküm altına alınmıştır. Adı anılan Kanunda **görev yollukları** ifadesi tanımlanmamıştır. **Bu nedenle görev yolluğu ile kastedilenin ne olduğu SGK uygulamasında sorun yaratmış ve yaratmaya da devam etmektedir.**

SGK’nın yaklaşımına göre; işletmeler, geçici görevle başka bir şehre gönderdikleri sigortalıları için yaptıkları ödemeleri, görev yollukları (harcırak) kapsamına alırken **ya gerçek gider usulü** (yani fatura karşılığı) veya **harcırak usulünden** birini tercih etme hakkına sahiptirler. **Ancak, her iki usulün aynı anda uygulanması mümkün değildir.** Yani seyahate giden personelin hem getirdiği faturalar kabul edilir hem de harcırah verilirse, bu harcırahın tamamı ücret ödemesi olarak nitelendirilerek sigorta primine esas kazançta dahil edilecektir.

Diğer taraftan **T.C YARGITAY Büyük Genel Kurul Esas: 2018/ 1; Karar: 2019 / 5 Karar Tarihi: 04.10.2019**; kararında da yolluklarla ilgili olarak aynen aşağıdaki hüküm tesis edilmiştir.

2. Harcırah Yolluk Kavramı

6245 sayılı Harcırah Kanunu’nun (Kanun) 1. maddesinde, umumi muvazeneye dâhil dairelerle mülhak ve hususi bütçeli idareler (köy bütçeleri hariç) ve bunlara bağlı sabit ve mütedavil sermayeli müesseseler; hususi kanunlarla kurulmuş banka ve teşekküller (Denizcilik Bankası Türk Anonim Ortaklığı, Türkiye Vakıflar Bankası Türk Anonim Ortaklığı ve Türk Havayolları Anonim Ortaklığı hariç) ve bu kurum ile kuruluşlardaki daire, idare, banka, teşekkül ve



müesseselerin sermayesinin yarısından fazlasına sahip bulundukları teşekkül ve müesseseler tarafından ödenecek harcırahın bu kanun hükümlerine göre belirleneceği belirtilmiştir.

Kanun'un 3. maddesinde **ise harcırah, bu Kanuna göre ödenmesi gereken yol masrafı, gündelik, aile masrafı ve yer değiştirme masrafından birini, birkaçını veya tamamını kapsadığı belirtildikten sonra akabinde memur ve hizmetli tanımları yapılmıştır. Anılan Kanun'a göre hizmetli kavramının, personel kanunlarına göre yardımcı hizmetler sınıfına dâhil personeli, kurumlarda yalnız ödenek mukabili çalışanlarla kurumlarda çalıştırılan tarım ve orman işçilerini ve iş kanunlarına göre işçi sayılan kimseleri kapsadığı belirtilmiştir.**

Yine Kanun'un 5. maddesine göre de harcırahın; yol gideri, yevmiye, aile gideri ve yer değiştirme giderini içerdiği, ilgilinin bu Kanun hükümlerine göre bunlardan birine, birkaçına veya tamamına hak kazanabileceği de ifade edilmiştir.

3. Prime Esas Kazanç Kavramı

5510 sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 80. maddesi uyarınca, iş sözleşmesine tabi olarak çalışan sigortalının prim kesintisine tabi kazançları ile prim kesintisinden kısmen muaf olan kazançlar ve hiçbir surette prim kesintisine tabi olmayan kazançlar belirtilmiştir. Buna göre sigortalılarla işverenlerin bir ay için ödeyecekleri primlerin hesabında esas alınacak kazançlar; sigortalının o ay içinde hak ettiği ücretler ile prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkaktan o ay içinde yapılan ödemeler ve işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen tutarlar yanında idare veya yargı mercilerince verilen kararlar gereğince ücret, tatil ücreti, prim, ikramiye, fazla çalışma ücreti gibi kazançlar niteliğinde olmak üzere sigortalılara o ay içinde yapılan ödemelerin brüt toplamı esas alınır.

Buna karşılık sigortalı işçiye **yapılan aynı yardımlar ve ölüm, doğum ve evlenme yardımları, görev yollukları, seyyar görev tazminatı, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatları ile Kurumca tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları, işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin % 30'unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları, prime esas kazançta tabi tutulmaz.**

6. Ön Sorunun Değerlendirilmesi

Yukarıdaki açıklamalar ışığında belirlenen ön sorun yönünden yapılan değerlendirmede;

Yurt içi taşımacılık işinde çalışan tır şoförlerinin ücretleri taraflar arasında zamana bağlı sabit ücret olarak kararlaştırılabileceği gibi, sabit ücrete ilave olarak sefer sayısına ya da kilometre başına ödenen prim şeklinde de gerçekleştirilmektedir.

Uluslararası alanda çalışan tır şoförlerinin ücretleri ise genelde asgari ücret ve sefere bağlı prim esasına göre belirlenmektedir. Bazı işveren uygulamalarında garanti ücret olarak adlandırılan asgari ücret ödenmeyip, sadece sefere bağlı prim ödemesi yapılmaktadır. Bu son ihtimalde tır şoförünün ücreti salt sefer primlerinden oluşmaktadır.

Sefer primi, **uygulamada harcırah/yolluk olarak adlandırılmakta** ve gidilen ülkeye göre de değişkenlik gösterebilmektedir. **Bununla birlikte, harcırah/yolluk ve prim kavramları birbiri ile ilişkili olan kavramlar değildir.** Prim; işçinin nitelik ve nicelik açısından başarılı bir şekilde yapmış olduğu işin karşılığı olarak ödüllendirilmesi amacıyla ödenen ek bir ücrettir. Ayrıca işçiyi daha iyi, başarılı ve verimli çalışmaya özendirme amacı taşımaktadır. Kimi durumlarda



asgari ücretin altında kalmamak kaydıyla prim, işçinin temel ücreti olarak da kararlaştırılabilmektedir. **Sonuç olarak sürekli ve düzenli ödenen primler geniş anlamda ücrete dâhil olup, kıdem ve ihbar tazminatları gibi kimi işçilik alacaklarının hesabında dikkate alınmaktadır.**

Harcırah/yolluk ise; yol gideri, yevmiye, aile gideri ve yer değiştirme giderini içermekte olup, Harcırah Kanunu hükümlerine göre bunlardan birine, birkaçına veya tamamına hak kazanılan bir ödemedir.

Yurt içine/yurt dışına sefer yapan tır şoförlerine her sefere çıktıklarında ödenen paranın harcırah/yolluk veya ücret niteliğinde olup olmadığı uygulamada sıklıkla karşılaşılan bir sorundur. Bu bağlamda iş yeri ya da işletmeye göre farklılıklar göstermekle birlikte ödenen paranın temel olarak; sefer için gerekli olan yakıt, yol ve köprü geçiş ücretleri, bazı gümrüklerde ödenecek vergi, harç ve benzeri ödemeler ile şoför için zorunlu olan barınma ve gıda masrafları gibi giderleri içerdiği görülmektedir.

Yeri gelmişken belirtmelidir ki, **sözleşme özgürlüğü kapsamında işçi ve işveren, yapılan bu ödemenin ücrete dâhil olduğunu ya da harcırah/yolluk olarak ödenip zorunlu giderleri karşılamak amacıyla yapıldığını açıkça kararlaştırabilirler.** Bu hâlde taraf iradeleri dikkate alınarak sonuca gidilmelidir. Dolayısıyla işçiye verilen söz konusu bu para yönünden, işverenin kendi nitelendirmesi ya da isimlendirmesi tek başına belirleyici değildir. Aksinin kabulü, sosyal güvenlik hukuku bağlamında işverenin işçinin primini yatırma yükümlülüğünün ihlali anlamına gelebilir. **Bununla birlikte taraflar arasında söz konusu ödemenin niteliği hakkında ihtilaf çıkması durumunda, işverence yapılan ödemenin bir düzenlemeye tabi tutulup tutulmadığı, kendisine ödenen bu paranın şoför tarafından ne şekilde harcandığı ve bu harcamaların da belgelendirilip belgelendirilmediği gibi bazı kriterler dikkate alınmalıdır.**

Yapılacak bu inceleme neticesinde söz konusu ödemenin ücrete dâhil edilip edilemeyeceği veya harcırah/yolluk olarak kabulünün mümkün olup olmadığı ortaya konulmalıdır. **Başka bir deyişle her somut olayın özelliği dikkate alınarak bu ödemenin işçinin şahsı ile ilgisi bulunmayan ticari giderler olarak açıkça ayrıştırılıp ayrıştırılmadığı, sadece araca bağlı zorunlu giderler için verilip verilmediği belirlenmeli, bu giderlerden sonra hâlâ işçiye kalan bir tutarın da bulunup bulunmadığı üzerinde titizlikle durulmalıdır.**

Öte yandan iş hukukunda **taraflarca getirilme ilkesi geçerlidir.** Bu bağlamda tır şoförünün ücretinin tartışmalı olması durumunda, mahkemece, tarafların ikame ettikleri delillerle sonuca gidilmelidir. Ancak tarafların ikame ettiği delillerle kesin bir sonuca ulaşılamaması durumunda talep hâlinde, ilgili işçi ve işveren meslek kuruluşları ile gerektiğinde sendikalarından ücret araştırması yapılmalı, işçinin çalıştığı süre içinde taşıma işini gerçekleştirdiği ülkeler ya da gidilen mesafe belirtilerek sefer başına ne kadar ücret alabileceği belirlenmeli ve dosya kapsamındaki diğer delillerle birlikte değerlendirilmelidir.

Buna karşılık sosyal güvenlik hukukunda ise kendiliğinden araştırma ilkesi geçerli olup, mahkeme, taraflarca ibraz edilen deliller ile bağlı değildir. Bu kapsamda işçinin prime esas kazancının tespitinde, işçiye sefer primi, sefer yolluğu ya da harcırah adı altında yapılan ödemeler içerisinde sadece araca bağlı zorunlu harcamalar ayrıştırılıp geri kalan tutar tespit edilmelidir. Bunun için de, ödeme makbuzları, vergi-harç ödemeleri, köprü geçişi, otoban, kantar, park, kontör, telefon, faks, fotokopi, akaryakıt giderleri, gümrük müdürlüğü kapı çıkış pusulaları, avans fişleri gibi belgeler irdelenmeli, **araca ilişkin zorunlu olan giderler ayırtırmaya tabi tutulduktan sonra sonucuna göre işçinin gerçek ücretinin belirlenmesi gerekmektedir.** Bu özelliğinden dolayı işçilik alacakları davasında mahkemece kabul edilip



*hüküm altına alman ücret miktarı, sosyal güvenlik hukukundan kaynaklanan prime esas kazancın tespiti davalarında bağlayıcı değilken, **prime esas kazancın tespiti davasında belirlenip hüküm altına alman ücret miktarı, işçilik alacakları davalarında bağlayıcı olacaktır.***

Yukarıdaki açıklamalar karşısında; tır şoförüne her sefere çıktığında yapılan ödemenin niteliğine ilişkin olarak taraflar arasında iş sözleşmesi bulunup bulunmadığı, taraflarca bu yönde açık bir düzenleme yapıp yapılmadığı, böyle bir düzenleme bulunmaması hâlinde ödemenin ticari ve aracın zorunlu giderleri için olup olmadığının her dava dosyasında ve somut olayın özelliği ile delil durumu da dikkate alınarak belirleneceği açıktır.

Bununla birlikte iş hukuku ile sosyal güvenlik hukukunda delillerin ikamesi ve ispat hususlarında yukarıda değinilen temel farklılıklar da göz önünde bulundurulmalıdır.

Öte yandan, tır şoförüne her sefere çıktığında yapılan sefer primi ödemesinin ücrete dâhil olduğu yönünde Yargıtay'ın işçilik alacakları ile ilgili davaların temyizini incelemekle görevli 9. ve 22. Hukuk Dairelerinin kendi kararları; sosyal güvenlik hukukundan kaynaklanan davaların temyizini incelemekle görevli Yargıtay 10. ve 21. Hukuk Dairelerinin ise kendi kararları arasında uyumsuzluk bulunmadığı, bu nedenle anılan Daireler tarafından eldeki uyumsuzlukta içtihatların birleştirilmesine yer olmadığına yönelik görüş belirttikleri anlaşılmıştır.

Bu tespitler karşısında yapılan ödemenin ücret ya da harcırah/yolluk olarak kabulü her somut olayın özelliğine göre değerlendirilmesi gerektiğinden, içtihadı birleştirmeye konu uyumsuzluk sonucu verilecek kararın, aynı tür uyumsuzlukların tümü için geçerli, soyut ve genel nitelikte kurallar koyan ve temel amacı hukukta birliği ve bütünlüğü sağlamak olan içtihadı birleştirme kararlarının bu amacı ile bağdaşmayacak şekilde bir sınırlandırma yapılmasının uygun düşmeyeceği sonucuna varılmıştır.

*Yukarıda yapılan tüm açıklamalar ışığında “Yurt içine/yurt dışına sefer yapan tır şoförlerine her sefere çıktıklarında ödenen paranın harcırah/yolluk veya ücret/prim niteliğinde olup olmadığı, kıdem tazminatı ve prime esas kazancın hesabında dikkate alınıp alınmayacağı” konusunda içtihatların birleştirilmesi talep edilmiş ise de; işçilik alacakları davalarında **tarafarca getirilme ilkesinin**, sosyal güvenlik mevzuatından kaynaklanan davalarda ise resen araştırma ilkesinin geçerli olması nedeniyle her dava dosyasında somut olayın özelliği ile delil durumu da dikkate alınarak **yapılan ödemenin ücret ya da harcırah/yolluk olarak kabulünün mümkün olabileceği, bu nedenle aynı tür uyumsuzlukların tümü için geçerli, soyut ve genel nitelikte kurallar koyan ve temel amacı hukukta birliği ve bütünlüğü sağlamak olan içtihadı birleştirme kararlarının bu amacı ile bağdaşmayacak şekilde bir sınırlandırma yapılmasının uygun düşmeyeceği gerekçeleriyle içtihatların birleştirilmesine yer olmadığı sonucuna varılmıştır.***

IV. SONUÇ

İçtihatları Birleştirme Büyük Genel Kurulunda ön sorun hakkında yapılan görüşmeler sonunda, “Yurt içine/yurt dışına sefer yapan tır şoförlerine her sefere çıktıklarında ödenen paranın harcırah/yolluk veya ücret/prim niteliğinde olup olmadığı, kıdem tazminatı ve prime esas kazancın hesabında dikkate alınıp alınmayacağı” konusunda içtihatların birleştirilmesi talep edilmiş ise de; işçilik alacakları davalarında taraflarca getirilme ilkesinin, sosyal güvenlik mevzuatından kaynaklanan davalarda ise resen araştırma ilkesinin geçerli olması nedeniyle her dava dosyasında somut olayın özelliği ile delil durumu da dikkate alınarak



yapılan ödemenin ücret ya da harcırah/yolluk olarak kabulünün mümkün olabileceği, bu nedenle aynı tür uyumsuzlukların tümü için geçerli, soyut ve genel nitelikte kurallar koyan ve temel amacı hukukta birliği ve bütünlüğü sağlamak olan içtihadı birleştirme kararlarının bu amacı ile bağdaşmayacak şekilde bir sınırlandırma yapılmasının uygun düşmeyeceği gerekçeleriyle içtihatların birleştirilmesine yer olmadığına, 04.10.2019 tarihinde birinci görüşmede oybirliği ile karar verilmiştir. (□□)

V- Değerlendirme

A. Sosyal Güvenlik Mevzuatı Açısından

Sosyal Güvenlik Hukuku açısından yolluğun tanımlanmamış olmasından dolayı, söz konusu kavramın 6245 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde belirlenmesini gerektirmektedir. Sistematiik yorum yöntemi kullanılarak çözülecek olayda, SGK'nın görüşleri esas alınarak;

- ① **Kişinin yemek ve konaklama dahil nakit olarak ödeme yapılmalıdır.**
- ② **Ayrıca, kişiye görev mahalline gidip gelmesi için mutat yol giderleri ödenmelidir.**
- ③ **Kişinin yapmış olduğu, yemek ve konaklama giderleri dışında bu giderlerin belge karşılığında ayrıca kurumca karşılanmaması gerekir. Bu giderlerden birkısımlı kurumca karşılanır ise bu giderler dışında kalan kısım harcırah ödemesi olarak kabul edilebilecektir.**
- ④ **Eğer ki tüm giderler kurumca karşılanıp ayrıca harcırah adı altında ödeme yapılmakta ise SGK açısından yapılan ödemelerin tamamının prime esas kazançla tabi tutulması gerekmektedir.**

B. Vergi Mevzuatı Açısından

Yukarıda açıklandığı üzere vergi kanunları, istisna harcırah tutarını belirlerken Harcırah Kanunu referans almıştır. Bu bağlamda kurum, ödemesi gereken harcırah tutarını serbestçe belirleyebilecek ancak, belirlenen tutarın istisna tutarı aşan kısmı vergiye tabi olacaktır.

Belirlenen harcırah tutarının yemek ve yatma giderlerini karşılık olduğu dikkate alınarak, kişinin konaklamadığı günler için ödenen harcırah tutarının, devlet memurlarına ödenen harcırah tutarının 2/3'ü istisna harcırah olarak dikkate alınacaktır. **Yine kurumca konaklama giderinin karşılanması halinde de aynı şekilde hesaplama yapılması gerekmektedir.** Bunların dışında kalan yol masraflarının belge karşılığı ödenmesi halinde bu ödemeler istisna harcırahın hesaplanmasında dikkate alınmayacak ve hem SGK hem de vergi matrahına dahil edilmeyecektir.

Yukarıda sayılan işlemler açısından SGK uygulaması hukuken tartışmaya açıktır. Bu nedenle bu konuda ayrıca görüş alınmasında yarar bulunmaktadır.

VI- Ödenen Harcırahların Bordroda Yer Alıp Almayacağına İlişkin Değerlendirme

213 sayılı VUK m.238 uyarınca, bu Kanun hükümlerine tabi mükelleflerin/vergi sorumluları ücret bordrosu düzenlemek zorundadır. Söz konusu hükme göre, bordroda bulunması gereken **asgari** bilgiler de aşağıdaki biçimde belirlenmiştir..

*İşverenler her ay ödedikleri **ücretler için** (Ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiden muaf olan ücretlerle (4369 sayılı Kanunun 81/A-8 inci maddesiyle*



değiştirilen ibare) diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmaz.

Ücret bordrolarına en az aşağıdaki malûmat yazılır.

1. Hizmet erbabının soyadı, adı; ücretin alındığına dair imzası veya mührü (Ücretin ödenmesinde ayrıca makbuz alan işverenlerin tutacakları ücret bordrosuna imza veya mühür konulması mecburi değildir.);

2. Varsa vergi karnesinin tarih ve numarası;

3. Birim ücreti (Aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücreti);

4. Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre;

5. Ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı.

Bordronun hangi aya ait olduğu baş tarafından gösterilir. Bir aya ait bordro ertesi ayın yirminci gününe kadar hazırlanıp tarihlenerek, müessese sahibi veya müdürü ile bordroyu tanzim eden memur tarafından imzalanır.

İş verenler ücret bordrolarını, yukarıki esaslara uymak şartıyla diledikleri şekilde tanzim edebilirler.

Öte yandan 5510 sayılı Kanun'un 102/e-5'nci maddesinde ücret bordrosu "**ücret tediye bordrosu**" olarak belirtilmiş ve Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin 104'üncü maddesinde de ücret tediye bordrosu; **İşverenler, Kuruma verdikleri prim belgesinde yazılı olanları doğrulayıcı nitelikte olmak ve Kanunun 102 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin beş numaralı alt bendinde sayılan hususları içerecek şekilde aylık ücret tediye bordrosu düzenlemekle yükümlüdürler**" biçiminde tanımlanmıştır. Ücret bordrosunun düzenlenmesindeki amaç; işverenlerin Kuruma verdikleri prim belgelerinin doğrulanmasının sağlanması olmakla birlikte, ücret bordroları, 5510 sayılı Kanun'da ayrıca tanımlanmamış olup, SGK'nce verilecek idarî para cezaları düzenleyen 102'nci maddesinin 5/e bendinde bordroda bulunması zorunlu unsurlar emredici şekilde düzenlenmiştir. 5510 sayılı Kanuna göre ücret bordrosunda bulunması gereken zorunlu unsurlar şunlardır:

- ① İş yerinin sicil numarası,
- ② Bordronun ilişkin olduğu ay,
- ③ Sigortalının adı, soyadı,
- ④ Sigortalının sosyal güvenlik sicil numarası (T.C. Kimlik Numarası),
- ⑤ Ücret ödenen gün sayısı,
- ⑥ Sigortalının ücreti,
- ⑦ Ödenen ücret tutarı ve

Ücretin alındığına dair sigortalının imzasının, (İmza şartı yönünden makbuz mukabilinde veya banka kanalıyla yapılan ödemeler hariç)

bulunması zorunludur.

İki ayrı kanunda düzenlenen ücret bordrosunun düzenlenmesi sırasında iki kanundaki yer alan asgari ve zorunlu unsurları kapsayacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.



Bordroların düzenlenmesi sırasında **vergiden** ya da **sigorta** priminden istisna edilen unsurların bordroda yer alıp almayacağı konusunda uygulamada tereddüt yaşanmaktadır. Çünkü, her iki Kanunda da bu konuda açık bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak, bordroda hesaplanan gelir vergisinin yer almasının zorunlu olması, ayrıca ödenecek ücret tutarının yer alması gerektiğinden, ücret unsurlarının tamamının bordroda gösterilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, aynı ödemelerde dahil olmak üzere vergiden istisna kılınan ya da sigorta primine tabi olmayan tüm ücret ödemelerine bordroda yer verilerek, vergi ve sigorta primlerinden istisna tutarlar dikkate alınarak ödenecek net ücret tutarı belirlenmelidir. Aksi taktirde bordrolar eksik düzenlenmiş olacaktır.

VII- Raporlu Personel Konusunda Yapılan Teftişlerde Yeni Uygulama Sorunları

SGK müfettişleri/denetmenleri tarafından sahada son günlerde yapılan denetimlerde;

- ① **Maktu ücret ile çalışan işçiler ayın 28, 29, 30 ya da 31 günlü olduğuna bakılmaksızın her ay 30 günlük tutarda ücret alıyor ve istirahatli günlerdeki devamsızlıkları için ücretlerinden herhangi bir kesinti yapılmaması,**
- ② **Bu kapsamda, Maktu ücret ile çalışan işçiler için işçi raporlu olsa dahi ilgili ayda 30 gün SGK günü bildirilmesi gerektiği, aylık ücretinin tam olarak işçinin banka hesabına ödenmesi,**
- ③ **Maktu ücret ile çalışan işçinin istirahatli günler nedeniyle alacağı geçici iş göremezlik ödeneğinin ise işverene iade edilmesi, bu konuda sistem kurmak ve takip yapmakta zorlanan işverenlerin ise SGK ile “Mahsuplaşma Protokolü” imzalayarak geçici iş göremezlik ödeneklerinin işçiye ödenmeyip direkt olarak işverenin cari ay prim borçlarından mahsup edilmesi,**
- ④ **Maktu ücret dışında saatlik veya günlük ücret ödemesi kararlaştırılan iş sözleşmelerinde ise yukarıdaki işlemlerin yapılmaması,**

Yönünde tenkit ettikleri saptanmıştır. Bu nedenle bu konuda iş sözleşmelerinin gözden geçirilmesinde yarar bulunmaktadır.

Son olarak; ilgili ayda istirahat raporlu olmasına karşın tam çalışmış olarak beyan edilen ve ücreti tam ödenen sigortalıların geçici iş göremezlik ödeneklerini eksiksiz alabilmeleri için MUH-SGK beyannamesinde “istirahat süresinde çalışmamıştır” olarak işaretlenmesi gerekecektir.

VIII- Yemek Ücretleri Konusunda Yapılan Son Düzenlemeye Göre Yapılacak İşlemler

12.5.2010 tarihli Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin 97’nci maddesinin 7’nci fıkrasının (a) bendi Danıştay Kararı ile iptal edilmiştir. Bunun üzerine, **Sosyal Güvenlik Kurumunca_2** Aralık 2024 tarihli 32740 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik** ile 12/5/2010 tarihli ve 27579 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin 97 nci maddesinin yedinci fıkrasının (a) bendi aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

“a) İşyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda, sigortalıya yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin nakit olarak ya da yemek hizmetinin alınması dışında kullanılabilecek yemek kartı/çeki/kuponu gibi araçlarla sağlanması halinde, fiilen çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin Kurum Yönetim Kurulunca belirlenen tutarının fiilen çalışılan gün sayısı ile çarpılması sonucunda bulunulacak tutarını aşmayan kısmı,”



Yapılan bu değişiklik sonucunda da mevcut uygulama aynen sürmektedir. Nakit yemek ücreti ya da yemek kartı bedellerinin SGK'dan istisna edilen kısmı için aşağıdaki gibi işlem yapılacaktır:

- 1- Hem işyerinde yemek verilir hem de yemek ücreti ödenmesi halinde ödenen yemek ücreti için prim istisnası uygulanmayacaktır.
- 2- Çalışana sadece fiilen çalıştığı günler için ödenen yemek ücreti, istisnadan yararlanacaktır. Çalışılmayan günler için ödenen yemek ücretlerinin tamamı prim kesintisine tabi tutulacaktır.
- 3- Prim kazancından istisna tutarı, SGK Yönetim Kurulunca belirlenen ve bugün için geçerli olan günlük olarak brüt asgari ücretin %23,65'ne (157,69 ₺) kadar ödenen/yemek kartı şeklinde verilen yemek ücreti prime esas tutardan istisna edilecektir.

IX- Sonuç

Harcirah uygulamaları ile bordro uygulaması konusunda mevzuat karmaşık yapıda olup, uygulama işlemleri açısından oldukça hukuki sorunlar tam olarak çözülememiştir. Yapılan çalışma sonucunda;

- ① Vakfın harcırarh ödemeleri ücret geliri niteliğinde olup, gelir vergisinin konusuna girdiğı,
- ② Vakıfta istihdam edilen hizmet erbabına ödenen harcırarhlar ile Vakfın idare meclisi başkanı ve üyeleri (Yönetim Kurulu Başkanı ve üyeleri) ile denetçilerine ödenen harcırarhlarda GVK'nın 24/2'inci maddesindeki istisnanın uygulanabileceğı, bunların dışında kalanlara ödenen harcırarhlara istisnanın uygulanamayacağı,
- ③ GVK m.24/2 uyarınca istisna uygulamasında, Harcırarh Kanunu'na tabi olanlar için ödenen harcırarhın yeme ve yatma giderlerine karşılık ödendiğı, ödenen harcırarhın 2/3'nün yemek, 1/3'nün de yatma gideri olduğunun dikkate alınması,
- ④ Yeme ve yatma giderlerinin Vakıfça karşılanmakla birlikte ayrıca harcırarh ödenmesi halinde, ödenen harcırarh tutarının gelir vergisi istisnasından yararlandırılmaksızın tamamının vergiye tabi tutulması,
- ⑤ Yatma giderinin karşılanıp, yemek giderinin karşılanmaması halinde, istisna harcırarh tutarının 2/3'ü ile karşılaştırma yapılarak istisna harcırarh tutarının ödenen harcırarha uygulanması,
- ⑥ 5510 sayılı SGK mevzuatında yolluk ödemelerinin prim kesintisi dışında bırakılmasına rağmen, yolluğun tanımlanmaması, yollukla ilgili olarak hiçbir sınırlama getirilmemesi nedeniyle uygulamada hukuki sorun doğduğu,
- ⑦ SGK mevzuatı açısından harcırarhın nasıl uygulanacağı konusunda mevzuatta sorun olduğu, geçici görevle başka bir şehre gönderilen sigortalılar için yapılan ödemeleri, görev yollukları (harcırarh) kapsamına alırken ya gerçek gider usulü (yani fatura karşılığı) veya harcırarh usulünden birini tercih etme hakkına sahip oldukları, ancak, her iki usulün aynı anda uygulanmasının mümkün olmadığı, harcırarhın tamamı ücret ödemesi olarak nitelendirilerek sigorta primine esas kazanca dahil edilmesi gerektiğı yönünde olduğundan, bu konuda istenir ise görüş alınabileceğı,
- ⑧ Bordroların düzenlenmesinde, farklı mevzuatlarda ayrıksı düzenlemeler bulunmakla birlikte, bordroda asıl ücret ve ücrete dahil olan unsurların tamamına yer verilmesi gerektiğı,



TAXA
Tax and Independent Audit

- ⑨ SGK müfettişleri/denetmenleri tarafından sahada son günlerde yapılan denetimlerde maktu ücret alan personelin rapor alınması halinde yapılan tenkitler dikkate alınarak iř sözleşmelerinin yeniden gözden geçirilmesinde fayda olacağı,
- ⑩ çalışanlara yemek ücretinin nakden veya yemek kartı biçiminde ödenmesi halinde, SGK priminden istisna olacak kısmın fiilen çalışan günler için uygulanacağı ve **SGK Yönetim Kurulunca** belirlenen ve bugün için geçerli olan günlük olarak brüt asgari ücretin %23,65'ne (157,69  ) kadar kısmına istisna uygulanabileceği ve bu tutarı aşan kısmın ise prime esas kazanç olarak dikkate alınması gerektiği, kanaat ve sonucuna varılmıştır.

Detaylı bilgi için uzman ekibimize ulařabilirsiniz.

Saygılarımızla, ...

Tax and Independent Audit

**Taxa Yeminli Mali Müřavirlik ve
Bağımsız Denetim A.ř.**

Mustafa DÜNDAR
Yeminli Mali Müřavir