




VERGİSİNİ ZAMANINDA ÖDEYEN BAZI MÜKELLEFLERE %5 VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMASINA FARKLI BİR BAKIŞ AÇISI	DOÇ.DR.MURAT BATI
İZAHA DAVET VE UYGULAMA SONUÇLARI	DR. EMİNE YÖNEY
ADLİ MUHASEBE: ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ YETKİNLİKLERİ, ÖNEMİ VE TÜRKİYE'DEKİ YERİ	HAKAN ARACI, ECE ÇEVİK ÖZCAN
3568 SAYILI MESLEK YASASINDA USULSÜZ ÜNVAN KULLANIMI SONUCUNDA HAKSIZ REKABET	AHMET YÜKSEKOL
ADİ ORTAKLIK SÖZLEŞMESİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR	NURULLAH KARAYEL
DİJİTAL DÖNÜŞÜM SÜRECİNDE MUHASEBENİN YENİDEN TASARIMI VE MALİ MÜHENDİSLİK	ŞEVKET KARTAL
YENİ TEBLİĞ İLE E-FATURA VE E-ARŞİV UYGULAMALARINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR VE CEZAI YAPTIRIMLAR	MURAT OMRAK
İŞ HUKUKUNDA GEÇİCİ İŞ İLİŞKİSİ	ADİL TENLİ
TAZMİNATLARIN GİDER YAZILMASINDA SUÇ VE KUSUR	GÜROL PEKCAN
HAKSIZ REKABETE DÜŞMEMEK İÇİN YIL SONUNDA YAPILMASI GEREKENLER	BHAETTİN KIR
RESMİ DEFTERLERİN AÇILIŞ, KAPANIŞ, TASDİK YENİLEME ONAYLARI VE RESMİ DEFTERLERİN MUHAFAZA EDİLMESİ	İBRAHİM ÖZTÜRK
İNTERNET ÜZERİNDEN YAPILAN SATIŞLARIN VE İNTERNET FENOMENLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ	ARMAĞAN YÖRÜK
KONAKLAMA VERGİSİNDEN SONRA HANGİ VERGİ?	PROF.DR. İ.MELİH BAŞ
KENDİSİ VEYA YAKINI VEFAT EDEN MESLEK MENSUPLARININ BEYANNAME VERDİKLERİ MÜKELLEFLERİN ZOR DURUM HÜKÜMLERİNDEN FAYDALANMASI	ENVER ÇOBAN
"BAĞIMSIZ DENETÇİ" BİR YALNIZ İNSAN!	ÖZKAN CENGİZ
"KONSİNYE İHRACAT"	ÖZGÜR ÇİLENGİROĞLU
TURİZM PAYI BEYANNAMESİ VE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR	KORAY KILIÇ
REHABİLİTASYON MERKEZLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	EDA KAYA
2022 SAYILI YASAYLA BAĞLANAN ENGELLİ MAAŞI KİMLERE BAĞLANIR?	SELDA KAHRAMAN
TRAFİK CEZALARI GİDER OLARAK YAZILABİLİR Mİ?	EDA KAYA
BİNEKOTOMOBİLLERDE GİDER KISITLANMASI UYGULAMASININ OLUMSUZLUKLARI	İBRAHİM ÖZTÜRK
ETİK	FATİH ÖZÇİFTÇİ



ZMİR DAYANIŞMA
İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF İZMİR

 **IZMiR DAYANISMA**
İZMiR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MUSAVİRLER ODASI
CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF İZMiR

İZMİR SMMMO ADINA SAHİBİ
YÖNETİM KURULU BAŞKANI
VEDAT ADAK

MALİ İŞLER KOORDİNATÖRÜ
YÖNETİM KURULU BAŞKAN YRD.
ÖMER AKBAŞ

SORUMLU MÜDÜR
ODA SEKRETERİ
MÜFİT YILDIRIM

GENEL YAYIN YÖNETMENİ
İSMAİL TOTUR

YAYIN KURULU
HÜSEYİN ÜZÜM
SELVİYE ÖĞÜŞ
FAZİL ULUSOY
FATİH ÖZÇİFTÇİ
METİN BEYTEKİN

BİLİM KURULU
PROF. DR. ÇAĞNUR BALSARI
PROF. DR. A. FATİH DALKILIÇ
PROF. DR. ERDAL ÖZKOL
PROF. DR. ASUMAN ALTAY
PROF. DR. SERDAR ÖZKAN
DR. ÖĞR. ÜYESİ ÖZKAN BİLGİLİ
YENER GÜVEN - İŞ MÜFFETTİŞİ
RIFAT T. NALBANTOĞLU - SMMM

TASARIM VE BASKI
FORMA FORM ETİKET MATB. SAN. TİC. LTD. ŞTİ
MERSİNLİ MH GAZİLER CD. NO:367/R
BATI İŞ MERKEZİ YENİŞEHİR
KONAK - İZMİR (EGE VERGİ DAİRESİ ALTI)
T:0 232 254 11 11
bilgi@formamatbaa.com
www.formamatbaa.com

BASIM TARİHİ
17 OCAK 2020

İZMİR DAYANIŞMA: SAYI - 1
Sürekli Yerel Yayın
{Dayanışma 128}

İzmir SMMO üyelerine ücretsiz olarak gönderilir.

Dergimiz Hakemli Dergi olma özelliği taşımaktadır. Gönderilen yazılar hakem değerlendirmesine tabi tutulduğu için yayımında gecikmeler olabilmektedir.. Yayınlanan yazılardaki sorumluluk yazarlarına, ilan ve reklamlardaki sorumluluk ilanı veren kişi veya kuruluşlara aittir. Dergiye gönderilen çeviri yazıların kaynağı mutlaka belirtilir. Gönderilen yazılar yazarlarına geri verilmez.

İÇ HATLAR

100-117	SERAY MAYDA (SANTRAL)	206	NİHAL BİLİCİ (EĞİTİM BİRİMİ ÖĞRENCİ İŞLERİ)
102	YASEMİN KARAKOÇ (ÖZLÜK İŞLERİ-TAHSİLAT)	208	CANER TUĞLUK (EĞİTİM BİRİMİ)
103	SONAT SOMALIOĞLU (TESMER - STAJ)	209	HACER ÇİÇEK - FETHİYE MUTLU (MUTFAK)
105	BORA YILDIRIM (TESMER MÜDÜRÜ)	210	TUĞÇE ŞEN (TESMER MUHASEBE)
106	SENEM ŞAKIR (GENEL İDARE MÜDÜRÜ)	211	SAMET KOTAN (TESMER-STAJ)
107	SEVDA TOPÇU (MUHASEBE DEPARTMANI)	306	SELDA ARPACI (HUKUK MÜŞAVİRİ)
110	YUSUF ALABAĞ (KÜTÜPHANE)	311-312	GÜLNUR ATASEVER (BAŞKAN SEKRETERİ)
112	EMİN AKBULUT (BİLGİ İŞLEM)	313	TESMER TOPLANTI SALONU
118	OGÜN KIZILTO (TEKNİSYEN)	314	HAKSIZ REKABET KURULU
127	SERAP ENSARİOĞLU (VERGİ DANIŞMANI)	315	DİSİPLİN KURULU
160	GONCA TEMİZTEPE (ÖZLÜK İŞLERİ-TAHSİLAT)	316	COŞKUN YILDIRIM (DİSİPLİN SERVİSİ)
201	NAMIK PEKER (EĞİTİM BİRİMİ)	317	SEVİL ERDÜL (İDARİ İŞLER SEKRETERİ)
202	DUYGU AKTAŞ (EĞİTİM BİRİMİ)	318	ÖZLEM ÇAYHAN (YÖN. KAT. MUTFAK)
203	EBRU BAYTEKİN (EĞİTİM BİRİMİ SORUMLUSU)	319	İRFAN YILDIZ - MUSTAFA YILMAZ (DNT. KRL.)
204	ERDAL ÖZKOL (EĞİTİM DANIŞMANI)	321	ŞEHRİBAN ÇÖRDÜK (DENETLEME KUR. BŞK.)
205	SEVİNÇ AZCA (EĞİTİM BİRİMİ MUHASEBE)	400	SOSYAL ETKİNLİK VE BASIN-YAYIN KURULU

BANKA HESAP NUMARALARI

BANKA ADI	ŞUBE KODU	ŞUBE ADI	IBAN NO
AKBANK	284	HALİT ZİYA	TR26 0004 6002 8488 8000 0412 47
DENİZBANK	9076	İZMİR	TR94 0013 4000 0055 2791 0000 12
FİNANSBANK	1415	ALTINDAĞ	TR33 0011 1000 0000 0041 4839 04
GARANTİ	410	KONAK	TR95 0006 2000 4100 0006 6924 83
İŞ BANKASI	3413	YENİGÜN	TR38 0006 4000 0013 4131 1277 65
YAPI KREDİ	927	İZMİR	TR85 006 7010 0000 0061 3532 99
HAVALE ALMAYAN BANKA (BANKA ŞUBESİNDEN YATIRANLAR İÇİN)			
AKBANK / FİRMA KODU: 5020587			

1456 SOKAK NO:15 ALSANCAK - İZMİR
TEL: 0 232 441 96 33 PBX - FAKS: 0 232 446 81 30 - 441 95 67
TESMER FAKS: 0 232 445 69 77
www.izsmmo.org.tr
e-mail: izsmmo@izsmmo.org.tr

Bir yandan bilgisizliği ortadan kaldırmaya uğraşırken, bir yandan da memleket evladını toplumsal ve ekonomik hayatta aktif şekilde etkili ve verimli kılabilmek için zorunlu olan ilk bilgileri, uygulamalı bir biçimde vermek metodu eğitimimizin temelini oluşturmalıdır.

M. Kemal Atatürk



BAŞKAN'DAN

DEĞERLİ MESLEKTAŞLARIM, DEĞERLİ OKURLAR

2020 yılının ilk günlerinde dergimiz DAYANIŞMA yine sizlerle buluştu.

Akademik ve puanlı bir yayın olan dergimiz bundan sonra düzenli olarak 4 ayda bir yayımlanacak.

Dergimiz hakkında bazı bilgi ve gelişmeleri sizlerle paylaşmak istiyorum.

Dergimiz akademik anlamda daha prestijli, saygın ve puanlı bir dergi olabilmesi için yeniden yapılandırıldı. DAYANIŞMA dergimiz bu sayı ile birlikte İZMİR DAYANIŞMA ismi ile yayınlanmıştır.

Yaklaşık 5 yıldır isim değişikliğini istemediğimiz DAYANIŞMA dergimiz bir miras,kazanım ve emanet olarak bize teslim edildi.

Dergimizi Tubitak Ukakbilim [Ulusal Akademik Ağ ve Bilgi Merkezi] vb.gibi tarama sayfalarında ve veri tabanlarında erişime açık hale getirmek zorundaydık.Yazılan yazılara akademisyenlerin, meslektaşların

ve diğer ilgililerin erişebilmesi artık bu dijital kütüphanelerde olabiliyor. Eskisi gibi odalara, üniversitelere ve kütüphanelere gönderilen dergiler ulaşılabilir olmaktan çıkmış durumda. Dijital ortamda yayınlanacak derginin ISSN [Uluslararası Standart Süreli Yayın] numarası olması gerekiyor. ISSN belirli bir kaynak devam eden süreli yayının adına bağlı 2 küme ve 8 haneden oluşan uluslararası bir numaralama sistemidir.

ISSN numarası almak için,T.C Kültür Bakanlığı Kütüphaneler ve Yayımlar Genel Müdürlüğü ISSN Ajansına başvurduğumuzda DAYANIŞMA ismi ile daha önce başka bir kurum tarafından ISSN alındığı ve bu nedenle isim değişikliği yapmamız zorunluluğu ile karşılaştık.

İZSMMMO Yönetim Kurulumuzun kararı ile belirlenen isim doğrultusunda bu sayı gerekli yazışmalar, ilgili kurumlara müracaatlar ve kabul neticesinde İZMİR DAYANIŞMA DERGİSİ olarak 2687-5233

ISSN nosu ile yayın hayatına girmiş

bulunmaktadır.

Bu vesile ile İZMİR DAYANIŞMA dergimizin kapak tasarımı, hakem ve bilim kurulumuz, ve diğer zorunlu bilgi ve tasarımlar da yenilenmiştir. İçerik olarakta oldukça değerli yazarların desteği ile yepyeni bir kimlikle sizlerle buluştuk. Dijital çağın getirdiği yeni şekillenmeler gereği yazılı basın internet ve diğer alanlara taşınmış olmasına karşın dergimizin akademik değeri gözönünde bulundurulduğunda matbu olarakta basılacaktır ve paydaşlarımıza gönderilecektir. Siz değerli meslektaşlarımızda internet sitemizden takip edebileceksiniz.

Ulu önderimiz ATATÜRK ün söylediği gibi “ Büyük işler, önemli atılımlar, ancak BİRLİKTE düşünerek, BİRLİKTE çalışarak elde edilebilir” sözüne inanarak çok değerli akademisyen ve yazarlarımız ile sizlerle buluşmaya devam edeceğiz.

Mesleğimizin, İşgücü, Ekonomi ve Kamu alanların da, dijitalleşme sürecindeki her alanda değişim ve gelişmelerin, sürekli gelişen ve değişen her mevzuat, kanun ve kararnamelerin takibinde olacağız.

Bu anlamda seminer ve eğitimler ile özellikle mesleğimizi ilgilendiren her konuda sizlerle birlikte olmaya çalışmaktayız. TESMER İzmir Şb.ve İZSMMMMO Muhasebe Eğitim ve Araştırma Enstitümüz bu konuda yoğun ve başarılı faaliyetler sürdürmekte. Yakın ve gelecek dönemde bizleri ve iş dünyasını en çok ilgilendiren E-Dönüşüm konularının tüm alanlarında ve yeni şekillenecek tüm yasal düzenlemelerde eğitim ve seminerlerimiz sizlerin katkı ve katılımı ile sürecek.

Meslek odaları ve paydaş kurumlar ile faaliyetlerimizin sürmesine, Meslektaşımızın ve aday meslek mensuplarımızın her alanda bilgili ve etik bireyler olarak haksız rekabetten uzak başarılı bir meslek mensubu olmasına,E-Dönüşüm süreci ile , mesleğimizin getireceği yeni iş ve uzmanlık alanlarının yaratılması, mesleğin gelişimi ve saygınlığı, mesleki sorunların çözümü noktasında da çalışan ve proje üreten,şekillendiren olmaya, ulusal ve uluslararası alanda çaba göstermekteyiz.

Yeni bir kimlik ve prestijli bir dergi ulaştırmak adına çalışan, katkı koyan Yayın Kurulu, Bilim Kurulu ve Hakem Kurulu üyelerimiz başta olmak üzere çok değerli akademisyen ve yazarlarımıza ve tüm emeği geçen BİRLİKTE çalıştığımız, BİRLİKTE düşündüğümüz arkadaşlarıma şahsım ve yönetim kurulu arkadaşlarım adına gönülden teşekkür ediyorum

Dergimizin 1. Sayısının (eski 128) mesleğimize, meslektaşlarımıza ve ilgili taraflara verimli ve başarılı olmasını temenni ederim. Saygılarımla,

Vedat ADAK

Başkan

HAKEMLİ YAZILAR

VERGİSİNİ ZAMANINDA ÖDEYEN BAZI MÜKELLEFLERE %5 VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMASINA FARKLI BİR BAKIŞ AÇISI	DOÇ. DR. MURAT BATI	10
İZAHA DAVET VE UYGULAMA SONUÇLARI	DR. EMİNE YÖNEY	17
ADLİ MUHASEBE: ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ YETKİNLİKLERİ, ÖNEMİ ve TÜRKİYE'DEKİ YERİ	HAKAN ARACI, ECE ÇEVİK ÖZCAN	25

HAKEMSİZ YAZILAR

3568 SAYILI MESLEK YASASINDA USULSÜZ ÜNVAN KULLANIMI SONUCUNDA HAKSIZ REKABET	AHMET YÜKSEKOL	39
ADİ ORTAKLIK SÖZLEŞMESİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR	NURULLAH KARAYEL	46
DİJİTAL DÖNÜŞÜM SÜRECİNDE MUHASEBENİN YENİDEN TASARIMI VE MALİ MÜHENDİSLİK	ŞEVKET KARTAL	49
YENİ TEBLİĞ İLE E-FATURA VE E-ARŞİV UYGULAMALARINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR VE CEZAI YAPTIRIMLAR	MURAT OMRAK	58
İŞ HUKUKUNDA GEÇİCİ İŞ İLİŞKİSİ	ADİL TENLİ	67
TAZMİNATLARIN GİDER YAZILMASINDA SUÇ VE KUSUR	GÜROL PEKCAN	72
HAKSIZ REKABETE DÜŞMEMEK İÇİN YIL SONUNDA YAPILMASI GEREKENLER	BAHAETTİN KIR	76
RESMİ DEFTERLERİN AÇILIŞ, KAPANIŞ, TASDİK YENİLEME ONAYLARI VE RESMİ DEFTERLERİN MUHAFAZA EDİLMESİ	İBRAHİM ÖZTÜRK	78
İNTERNET ÜZERİNDEN YAPILAN SATIŞLARIN VE İNTERNET FENOMENLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ	ARMAĞAN YÖRÜK	81
KONAKLAMA VERGİSİNDEN SONRA HANGİ VERGİ!	PROF.DR. İ.MELİH BAŞ	84
KENDİSİ VEYA YAKINI VEFAT EDEN MESLEK MENSUPLARININ BEYANNAME VERDİKLERİ MÜKELLEFLERİN ZOR DURUM HÜKÜMLERİNDEN FAYDALANMASI	ENVER ÇOBAN	88
"BAĞIMSIZ DENETÇİ" BİR YALNIZ İNSAN!	ÖZKAN CENGİZ	94
"KONSİNYE İHRACAT"	ÖZGÜR ÇİLENGİROĞLU	97
TURİZM PAYI BEYANNAMESİ VE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR	KORAY KILIÇ	101
REHABİLİTASYON MERKEZLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	EDA KAYA	106
2022 SAYILI YASAYLA BAĞLANAN ENGELLİ MAAŞI KİMLERE BAĞLANIR?	SELDA KAHRAMAN	107
TRAFİK CEZALARI GİDER OLARAK YAZILABİLİR Mİ?	EDA KAYA	109
BİNEK OTOMOBİLLERDE GİDER KISITLANMASI UYGULAMASININ OLUMSUZLUKLARI	İBRAHİM ÖZTÜRK	110
ETİK	FATİH ÖZÇİFTÇİ	114

HAKEM KURULU

PROF. DR. BERNUR AÇIKGÖZ	KATİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ASUMAN ALTAY	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ESRA ASLANERTİK	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ÇAĞNUR BALSARI	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. İSMAİL MELİH BAŞ	AREL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ERCAN BEYAZITLI	ANKARA ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. YURDAKUL ÇALDAĞ	GAZİ ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ORHAN ÇELİK	ANKARA ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. NURCAN CÖMERT	MARMARA ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. A.FATİH DALKILIÇ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. VOLKAN DEMİR	GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ÖZGÜR DEMİRTAŞ	SABANCI ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. BANU DURUKAN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. MELİS ERCAN	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. RÜSTEM HACİRÜSTEMOĞLU	GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. CEMAL İBİŞ	İŞİK ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. REŞAT KARCIOĞLU	ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. NİLGÜN KUTAY	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. CAN ŞİMGİ MUĞAN	MODAV BAŞKANI
PROF. DR. MÜNİR ŞAKRAK	MARMARA ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. MEHMET ÖZBİRECİKLİ	MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. SERDAR ÖZKAN	AMERICAN UNIVERSITY OF THE MIDDLE EAST
PROF. DR. ERDAL ÖZKOL	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. YAKUP SELVİ	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. TÜRKER SUSMUŞ	EGE ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. HÜLYA TALU	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. NERGİS TEK	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. TUĞRUL TÜFEKÇİOĞLU	ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. MİNE TÜKENMEZ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ASLI TÜREL	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. AHMET TÜREL	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. HAYRETTİN USUL	KATİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ŞABAN UZAY	ERCİYES ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. GÖKSEL YÜCEL	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. TAMER AKSOY	TOBB EKONOMİ VE TEKNOLOJİ ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. MİNE AKSU	SABANCI ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. MURAT BATI	ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. GÜROL DURAK	YAŞAR ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. İLKER KIYMETLİŞEN	İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. SEÇİL SİGALI	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. DİLVİN YEŞİLOVA	YAŞAR ÜNİVERSİTESİ
DR. ÖĞR. ÜYESİ ÖZKAN BİLGİLİ	İZMİR DEMOKRASİ ÜNİVERSİTESİ
DR. ÖĞR. ÜYESİ ROZİ MİZRAHİ	KATİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
DR. GÖNENÇ DEMİR	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
DR. MASUM TÜRKER	İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ

HAKEMLİ YAZILAR

REFEREED PAPERS

VERGİSİNİ ZAMANINDA ÖDEYEN BAZI MÜKELLEFLERE %5 VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMASINA FARKLI BİR BAKIŞ AÇISI

Doç.Dr.Murat BATI

Ondokuz Mayıs Üniversitesi
Ali Fuad Başgil Hukuk Fakültesi
Mali Hukuk Ana Bilim Dalı Başkanı

Öz

Ülkemizde vergi beyannamelerini zamanında veren bazı mükelleflere vergi indirimi uygulanmaktadır. İyi niyetli bir yaklaşım olan bu indirim uygulaması son 3 yıldır uygulanmaktadır. Ancak bu sistemin uygulanması için mükelleflerin bazı şartları sağlamış olması gerekmektedir. Bu makale bu uygulamanın nasıl ve hangi şartlarda yapıldığını anlatmaktadır.

Anahtar Kelimeler; Vergi indirimi, İyi niyetli mükellef

Jel Sınıflandırması; H20, K34.

DIFFERENT PERSPECTIVE ON THE APPLICATION OF 5% TAX REDUCTION TO SOME TAXPAYERS PAYING TAX ON TIME

Abstract

Some taxpayers who submit their tax returns in time are subject to tax deduction. This discount, which is a well-intentioned approach, has been implemented for the last 3 years. However, for the implementation of this system, taxpayers must meet certain requirements. This article describes how and under what conditions this application is made.

Keywords; Tax Relief, Well-intentioned taxpayer

Jel Classification: H20, K34.

1.Giriş

Gelişen ekonomik ilişkiler ve buna istinaden de gerek sanayi, hizmet gerekse de finansal piyasaların varlığı birçok şeyi her geçen gün daha da karmaşık hale getirmektedir. Bu döngüde yer alan tüm aktörler, kendi çıkarlarını maksimize etmek adına yasal ve yasal olmayan tüm yolları mubah görerek ekonomik işleyişlerini de buna göre düzenlemektedirler. Mikro vergi planlaması yapan bireyler devlete daha az vergi ödeme isteğini hayata geçirerek meşruluğu zorlayabilmektedirler. Devlet ise hazineyi daha az zarara uğratmanın peşinde makro vergi planlamasının en basit ve en sert tedbirlerini almaktan kendini alıkoyamamaktadır.

İşte tam da burada, özellikle bireyler kendi çıkarlarını maksimum kılmak adına mikro vergi planlamasını bazen yasal bazen de yasal olmayan metotları kimi zaman bilmeden veya sehven kimi zaman da kasten kullanabilmektedirler Bu anlamda mükellefler, vergi mevzuatlarında yer alan istisna-muafiyet gibi yöntemleri kullanarak vergiden kaçınma yoluna ve/veya çoğunlukla da vergi kaçırmaya yönelik işlemlere sıklıkla başvurmaktadırlar.

Devletler ise mükelleflerin bu tarz yollara sapsamaları için gerek istisna-muafiyet gerekse bazı vergi indirimleri düzenleyerek mükelleflerin vergilerini düzenli ve sorunsuz bir şekilde ödemelerini sağlamak istemektedir. Bu uygulamalarla, mükelleflerin ödevlerini zamanında yerine getirmelerini sağlamak, devletlerin de vergi kayıp ve kaçacağını minimize ederek asgari hazine zararı sağlamak temel hedef olmaktadır Bu düzenlemelerden biri de 08.03.2017 tarihli ve 30001 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6824 Sayılı Kanunla ihdas edilmiştir. Bu düzenleme ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun mülga mükerrer 121 inci maddesi yeniden düzenlenmiş ve vergiye uyumlu mükelleflere 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren vergi indirimi uygulanmaya başlanmıştır. Bu yazı bu düzenlemenin kimleri ve ne ölçüde kapsadığı ile şartlarını ele almaktadır.

2.Vergi İndiriminden Yararlanacak Olanlar

Gelir Vergisi Kanunu’na tabi olan ticari kazanç sahipleri, zırai kazanç sahipleri ile serbest meslek erbaplarını ve bazı kurumlar vergisi mükelleflerini kapsayacaktır. Peki, bu sayılan mükellefler kimdir ve özellikleri nelerdir?

Bu indirimden yararlanacaklardan ilki ticari kazanç sahipleridir. Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır. Buna göre; maden, özel okul ya da hastane işletilmesinden, gayrimenkul alım satım ve inşaa işleriyle sürekli uğraşmadan, borsada kayıtlı olup kendi nam ve hesabına, hisse senedi ve tahvil alıp satma yoluyla borsa spekülasyon işleriyle uğraşanların [coberlik] bu tür işlerinden, diz protezciliğinden elde edilen kazançlar vb. ticari kazançtır. Özetle; büfe işleten, bakkal, market işleten, özel hastane işleten, poliklinik işleten, oto yıkamacı, emlakçı, pastaneci, lokantacı, çiçekçi vs. şeklinde meslek grupları ticari kazançta tabi tutulur.

İkincisi gerçek usule tabi zırai kazanç sahipleridir. Yani beyanname veren gerçek usulde vergilendirilen zırai kazanç sahipleridir. Her çiftçi kendi beyanını vermemektedir. Kanunda yazılı bazı hadler bulunmaktadır. Bu hadleri aşanlar kendi beyanını vermek zorundadır. Örneğin Seferihisar’da bulunan mandalina üreticisi, zeytin üreticisi, Urla’daki balıkçı, Torbalı’daki çiçek üreticisi gibi meslek grupları zırai kazançta tabi tutulur. Bu şekilde olan gerçek usulde zırai kazanç sahipleri bu indirimden yararlanabilmektedirler. Gelir Vergisi Kanunu’nun 54’üncü maddesinde sayılan hadleri aşmayanlar hakkında tevkifat yoluyla nihai vergileme yapıp ayrıca yıllık gelir vergisi beyanı vermeleri gerekmektedir. Bu noktada bu şekilde vergilendirilenler bu indirimden istifade edemeyeceklerdir.

Gelir Vergisi açısından üçüncü unsur serbest meslek erbaplarıdır. Bunlar toplumda kendi nam ve hesabına çalışan, devamlı surette mesleğini ifa eden ve mesleki bilgi ve ihtisasa dayalı olan

meslek grubudur. Kendi nam ve hesabına çalışan, devamlı surette mesleğini ifa eden ve mesleki bilgi ve ihtisasa dayalı olarak doktorlar, avukatlar, serbest muhasebeci mali müşavirler, yeminli mali müşavirler, mühendisler, diş hekimleri, mali danışmanlar, arabulucular gibi meslek grupları serbest meslek kazancına tabi tutulur. Resmi arabulucular ile bilirkişiler GVK madde 61/5 kapsamında ücretli sayıldıklarından bu hükümden yararlanamayacaklardır.

Bir diğer yararlanacaklar ise bazı kurumlar vergisi mükellefleridir. Ancak Kanun, finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonlarını kapsam dışında tutmuştur. Yani bankalar, sigorta şirketleri gibi mükellefler bu indirimden yararlanamayacaktır. Ancak bu faaliyet dışında faaliyette bulunan her türlü anonim, limitet şirket, kooperatifler (tüketim, ulaşım kooperatifleri gibi), iş ortaklıkları bu indirimden yararlanabilecekler.

Basit usul mükellefleri de bu indirimden yararlanabileceklerdir. Madde metninde basit usul mükelleflerinin kapsam dışında olmalarına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmaması nedeniyle basit usul mükellefleri de bu indirim avantajından yararlanacaklardır.

3.Bu Uygulama Vergilemede Adalet İlkesinin Bir İhlalidir

Buraya kadar herhangi bir sorun yok gibi gelebilir. Ancak vergilemede adalet prensibinin burada işlemediği görülmektedir. Şöyle ki; günümüzde çağdaş devlet olmanın ve hukukun

üstünlüğü ilkesini yaşama geçirmenin yolu hukuk devleti olabilmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin ifadesiyle "hukuk devleti olmak, yönetenlere hukuk güvencesi sağlamaktadır." şeklinde hukuk devletinin görevi tanımlanmıştır. Hukuk devletinin unsurları yasallık, adalet, güçler ayrılığı, temel hak ve özgürlükler, Anayasanın üstünlüğü, yargının bağımsızlığı, şeffaf yönetim ve eşitlik şeklinde sayılabilir.¹ Hukuk devleti ilkesi, hukuk sisteminin tamamına teşmil olan bir ilkedir. Hukuk devleti ilkesi, hukukun üstünlüğü ilkesinin gerek devlet gerekse gerçek ya da diğer kişiler tarafından özümsemesi ve benimsenmesi anlamına gelir.² Hukuk devletini, kanun devleti ile karıştırmamak gerekir. Hukuk devletini kanun devletine indirgeyen teoriler artık önemini yitirmiştir. Kanunların varlığı, onu tek başına hukuk devleti yapmaya yetmez. Kanunların içeriği ancak hukuku da barındırırsa o zaman hukuk devleti olarak kendine yer bulur. Hukuk devleti; evrensel hukuk normlarını üstün norm olarak benimser ve bunları etkili şekilde uygulamaya aktarmaya çalışır.³ Vergi adaletini sağlayan ilkelerden eşitlik ilkesi hukuk devletinde, mali güce göre vergilendirme ilkesi sosyal devlet ilkesinde, ölçülülük ilkesi ise hem hukuk devletinde hem de insan haklarına dayalı devlet ilkesinde karşılık bulmaktadır.⁴ Vergi adaleti, soyut bir kavram olup, bölgeye, zamana, toplumsal yargılara, iktisadi sistemlere hatta ideolojilere göre farklılık gösterebilmektedir. Vergi adaleti özellikle mali araç yönünden düşünüldüğünde vergi yükünün kişiler arasında nasıl dağıtıldığıyla ilgilenmektedir. Buna göre vergi adaleti; denkleştirici ve dağıtıcı olarak ikili tasnife tabi tutulabilir.⁵ Denkleştirici adalet, hiçbir ayırım yapmadan herkese eşit olanın verilmesi; dağıtıcı

1 Yılmaz ALİEFENDİOĞLU; Hukuk-Hukukun Üstünlüğü-Hukuk Devleti, Ankara Barosu Dergisi, 2001-2, s.31-34.&AYM'nin 17.06.1992 günlü, E.1992/22, K.1992/40 sayılı Kararı, AYMKD Sayı 31/1 Cilt, s.56.

2 Yusuf KARAKOÇ; Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 15, Özel S., 2013, s.1263.

3 Doğan ŞENYÜZ; Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları, Tesam Akademi Dergisi, Temmuz 2014, s.83.&Murat BATI; Tahsil Edilen Geçici Vergi Tutarlarının Yıllık Gelir/Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Endeksleme Yapılıp Mahsup Edilmesi Yönünde Bir Öneri, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 372, Eylül 2019, s.100.

4 Hamit GÖRÜR; Vergi Hukukunda Adalet İlkesi, s.6. (www.izmirbim.adalet.gov.tr/belgeler/.../VERGI%20HUKUKUNDA%20ADALET.doc)

5 Yusuf KARAKOÇ; a.g.m., s.1285.

adalet ise, ayırıcı özelliklerin dikkate alınarak, aynı özelliklere tabi olanlara aynı, farklı özellikleri olanlara ise farklı işlem yapılmasıdır. Dağıtıcı adalet fikrinin gelişimine paralel olarak, kişilerin sosyal durumlarını göz önüne alan vergi adaleti fikri gelişmiştir. 6 Eşitlik kavramını “adalet” kavramı ile karıştırmamak gerekmektedir. Adaletin ne olduğu konusunda tam bir fikir birliği bulunmamaktadır. Yasaların nasıl yapılması gerektiğini ve neye dayanması gerektiğini gösteren bir istemdir. Adalet, “niçin”iyle birlikte ele alındığında, “kanun anlamında genel iradenin ifadesi olan⁷” hukuk anlamına gelmektedir.⁸ Adalet kavramının niteliğine bağlı olarak aynı belirsizlik, vergide adaletin ne olduğunun net bir şekilde ortaya konulabilmesi açısından da mevcuttur. Gerek vergi alacaklısı olarak devlet ve gerekse vergi borçlusu olarak mükellefler, vergilendirmede adil sayılabilecek koşulların sağlanması bakımından; söz konusu kavramı değerlendiriliş açlarına göre, sürekli girişim içinde olmuşlardır.⁹ Buna göre vergi indiriminden yalnızca ticari, zırai ve serbest kazanç sahiplerinin yararlanıyor olması diğer gelir unsuru sahiplerinin kapsam dışında bırakılması vergilemede adaleti zedeleyeceği kanısındayım. Bu uygulamanın en azından emeğe dayalı tüm gelir unsurlarına teşmil edilmesi vergilemede adaleti sağlayacağı kanısındayım.

4.Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi Sorunsalı

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun Mükerrer 121’inci maddesinde yer alan “Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak

üzere), bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5’i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir.”fıkra hükmüne göre yukarıda bahsedilen mükellefler yıllık beyannamelerinde belirtilen tutarlar üzerinden indirim hesaplayacaklar.

Ancak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 19’uncu maddesinde yer alan devir ve tür değiştirme durumunda aynı Kanun’un 20/1-a maddesi uyarınca bu beyannameleri Ticaret Sicil Gazetesinde yayım tarihinden itibaren 30 gün içinde verilmesi gerekmektedir. Bu esasında kıst döneme ilişkin bir beyannamedir ve yıllık beyannameden farklı bir durumdur. Yine KVK’nin 17’nci maddesi uyarınca hükmedilen tasfiye sürecinde de benzer bir durum söz konusudur. İşte tam da bu noktada birleşme, tasfiye gibi durumlarda vergi indiriminden yararlanılamayacağı sonucu ortaya çıkmaktadır. Yukarıda bahsedilen vergilemede adalet ve Anayasa’nın 10’uncu maddesinde yer alan “devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar” fıkrası ile bu durum çığnenmiş sayılabilmektedir.

5.Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Vergi İndiriminden Yararlanabilmeleri İçin Şartlar

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun Mükerrer 121’inci maddesinin 1’inci bendi “İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden

6 Adnan GERÇEK&Feride BAKAR&Fulya MERCİMEK; Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt 5, No 2, 2013, s.67.

7 Bakır ÇAĞLAR; Anayasa Bilimi Bir Çalışma Taslağı, Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1989, s.38.

8 Tamer BUDAK; Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt; Mali Güç, Marmara Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2006, s.11-12.

9 Abdurrahman AKDOĞAN; Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Onuncu Baskı, Ankara, 2005, s.188&Tamer BUDAK Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt; Mali Güç, s.13.

sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması...” şeklinde hükmedilmiştir. Buna göre, indirim hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri kanuni süresi içerisinde ödemiş olmaları gerekmektedir. Yani yukarıda belirtilen yasal sürelerde beyan edilmez ya da zamanında beyan edildi ancak yukarıda belirttiğim yasal sürelerde ödenmemiş ise bu haktan yararlanamayacaklardır. Son iki yıl kavramını ise 2020’de beyanda bulunacaklar için 2019 ve 2018 yılları beyan dönemi dönemleri anlaşılmalıdır. İlk defa bu yıl ya da 2020 yılında mükellefiyete geçenler için ise son iki yıl kavramı olmadığından bu haktan bu yıl yararlanamayacaklardır.

Burada temel sorun bu mükelleflerin verecekleri beyannamelere ilişkindir. Kanun maddesinde geçen “vergi beyannameler” ifadesi mükellefiyeti olacağı tüm beyannameleri kapsamaktadır. Gelir, Kurumlar, geçici, muhtasar, KDV, Damga vs. tüm vergileri kapsamaktadır. Damga Vergisi gibi mükellefiyeti sürekli olan bazı mükelleflerin bu verginin doğmaması durumunda da boş beyanname mi vermesi gerekeceği ciddi bir sorunsalı doğuracağı da aşikârdır. Pişmanlık ve düzeltme ile verilen beyannameler bu şartı ihlal edilmez denilerek mezkûr madde esnetilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun Mükerrer 121’inci maddesinin 1’inci bendi “bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması (Her bir beyanname itibarıyla 250 Türk lirasına kadar yapılan eksik ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz) Vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması halinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.” Bendi ile bu indirimden yararlanmayı ödeme koşuluna bağlamıştır. Ancak

250 TL’ye kadar eksik tutarda yapılan ödemeleri kanun koyucu hoş görmüştür. Yerinde bir düzenleme olduğunu söyleyebilirim.

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re’sen veya idarece yapılmış bir vergi tarhiyatının bulunmaması gerekmektedir. Şöyle ki, 2019, 2018 ve 2017 yıllarında beyan edilmiş/edilecek tutarlara ilişkin, eksik belge kullanılmamış, beyannamenin eksik doldurulmamış, beyannameye belirtilen bilgilerin tam ve eksiksiz olması, beyannamenin zamanında verilmiş, defter tasdiklerinin tam ve eksiksiz yapılmış olması, halk arasındaki adıyla naylon fatura kullanılmamış olması gerekmektedir. Bunlardan birinin ihlali indirimden yararlanmayı engeller.

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dahil) 1.000 Türk Lirası’nın üzerinde vadesi geçmiş borçlarının bulunmaması gerekmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı 1.000 TL’ye kadar borcun bulunmasını görmezden gelmektedir. Bu uygulama, iyi niyetli bir yaklaşımdır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun Mükerrer 121’inci maddesinin 3’üncü bendi “İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler, bu madde hükümlerinden yararlanamazlar.

Bu madde kapsamında vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilir. Bu hüküm, indirim hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanların gerçek durumu yansıtmadığının indirimden yararlanıldıktan sonra tespiti üzerine

yapılan tarhiyatların kesinleşmesi hâlinde de uygulanır ve bu takdirde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler açısından zamanaşımı, yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.” Hükümü ile indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde düzenlenen ve kaçakçılık sayılan fiilleri işlememiş olmaları gerekmektedir.

Bu fıkrada idarenin “tespiti halinde” ifadesinden ne anlatmaya çalıştığı oldukça tartışmaya açık olduğu kanaatindeyim. “tespit etmek” inceleme sonucunda vergi suçu raporunun düzenlenmesi tek başına yeter bir neden sayılmalı mıdır? Ya da konunun ceza mahkemesine intikali neticesinde mahkemenin bu kişi hakkında lehe karar vermesi “tespit edilmesi” ibaresini çürütecek midir? Bu kavram yeterince açık değildir. Hatta özellikle VUK 359'uncu maddede sahte belgenin kullanımında kasıt unsurunun olmaması halinde mükellef hakkında vergi inceleme elemanı tarafından bir fonksiyon gaspı yapılarak vergi suçu raporu dahi düzenlenmemektedir. Bu durum tespit sayılmayacak mıdır? Bu konunun Bakanlık tarafından en azından bir tebliğle açıklanması uygun olacağı kanaatindeyim.

6.İndirim Tutarı Ne Kadardır?

Belirtilen şartları taşıyan mükellefler; yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'ini, ödenmesi gereken gelir ve kurumlar vergisinden indirerek vergi indiriminden yararlanabileceklerdir. 2020 yılında yasal süresi içerisinde gelirini beyan eden yukarıda sayılan mükellefler vergi dairesi tarafından hesaplanan verginin %5'lik tutarını eksik ödeyeceklerdir. Örneğin Avukat A, Mart 2020 tarihinde 2019 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini tam ve eksiksiz şekilde beyan etmiştir. Vergi dairesinin hesapladığı ve tebliğ ettiği vergi 100 TL ise Avukat A %5 indirimine tabi tutularak 95 TL ödeyecektir. Ancak indirim tutarının toplamı 1.200.000 TL'den fazla olamaz.

7.Vergi İndiriminden Yararlanan Mükelleflerin Belirtilen Şartları Taşımadığının Sonradan Tespiti Halinde Ne Olur?

Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin belirtilen şartları taşımadığının sonradan tespiti halinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi zıya cezası uygulanmaksızın tarh edilecektir. Yani alınmayan vergi herhangi bir cezai yaptırım olmaksızın doğrudan mükelleften tahsil dilecektir. Yukarıdaki örnekte, Avukat A'nın ilerleyen tarihlerde indirim şartlarından yararlanamayacağı ortaya çıkarsa alınmayan 5 TL, sadece 5 TL olarak Avukat A'dan tahsil edilir. Diğer taraftan indirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecek olup bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmeyecektir. Kanuni süresi içinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

8.İndirimden Yararlanma koşullarından Biri ya da Birkaçı İhlal Edilirse

Kanunda bu tarz bir düzenleme bulunmamaktadır. Yukarıda belirtilen şartların tamamının sağlanması durumunda daha önceki dönemlere bakılmaksızın bu indirimden yararlanıla bilinir. Örneğin 2016 yılında beyanname vermemiş bir mükellef “indirim hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri kanuni süresi içerisinde ödemiş olmaları gerekmektedir” şeklindeki düzenleme uyarınca 2018 yılında indirimden yararlanamayacaktır. Ancak 2017 ve 2018 yıllarında zamanında tam ve eksiksiz beyanname verip yasal süresinde vergileri ödemesi durumunda, 2019 yılında

vereceği beyannameden hesaplanacak vergi için bu indirimden yararlanabilecektir.

9.Sonuç

2017 yılı içerisinde çıkarılan 6824 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga mükerrer 121. Maddesi, "vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" başlığıyla yeniden düzenlenmek suretiyle, vergisini düzenli ödeyen uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulaması yürürlüğe konuldu. Bu uygulama ile yukarıda detaylı şekilde bahsedilen şartları taşıyan mükelleflerin gelir ve kurumlar vergilerinde %5 oranında bir indirim gidilmektedir. bu uygulamadan yararlanmanın en önemli şartlarından biri de daha önceki dönemlerde verilmesi gereken KDV, muhtasar, Damga vergisi gibi vergilere ilişkin beyannamelerin tam ve eksiksiz verilmesidir. Hal bu iken bu uygulama sadece gelir ve kurumlar vergisine uygulanması pek hakkaniyete sığmamaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığının hem bu problemi çözmesi ve aynı zamanda indirim oranının yükseltilmesi daha sağlıklı olacaktır.

Kaynakça

- AKDOĞAN, Abdurrahman; *Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Onuncu Baskı, Ankara, 2005*
ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz; *Hukuk-Hukukun Üstünlüğü-Hukuk Devleti, Ankara Barosu Dergisi, 2001-2,*
BATI, Murat; *Tahsil Edilen Geçici Vergi Tutarlarının Yıllık Gelir/Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Endeksleme Yapılıp Mahsup Edilmesi Yönünde Bir Öneri, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 372, Eylül 2019.*
BUDAK, Tamer; *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt; Mali Güç, Marmara Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2006*
ÇAĞLAR, Bakır; *Anayasa Bilimi Bir Çalışma Taslağı, Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1989*
GERÇEK, Adnan & BAKAR, Feride & MERCİMEK, Fulya; *Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt 5, No 2, 2013*
GÖRÜR, Hamit; *Vergi Hukukunda Adalet İlkesi,*

www.izmirbim.adalet.gov.tr/belgeler/.../VERGİ%20HUKUKUNDA%20ADALET.doc

KARAKOÇ, Yusuf; *Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 15, Özel S., 2013*

ŞENYÜZ, Doğan; *Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları, Tesam Akademi Dergisi, Temmuz 2014*

İZAHA DAVET VE UYGULAMA SONUÇLARI

Dr. Emine YÖNEY

ÖZET

Devletlerin en önemli gelir kaynağı olan verginin tahsili, mükelleflerin vergiye gönüllü uyum göstermesine bağlıdır. Vergiye gönüllü uyum düzeyini yükseltmek için çeşitli yöntem ve teknikler kullanılmaktadır. Vergi kaybını en aza indirmek, vergi maliyetlerini düşürmek için uygulanan yöntemlerden biri izaha davet müessesesidir. İzaha davet ile vergi kaybına neden olan uygulamanın mükellef tarafından açıklanmasına imkan tanınmaktadır. Böylece mükellef açısından daha az bir ceza tutarı ödenmesi söz konusudur. Hem idare hem de mükellef açısından bir diğer faydası da yargı yoluna başvurulmamasıdır. Bu makalede, izaha davet müessesesi mevzuat ve uygulama sonuçları gibi çeşitli yönleriyle ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İzaha Davet, Vergi Uyumu, Vergi Hukuku, Vergi Usul Kanunu

JEL Sınıflandırması: H20, H29, K34.

INVITATION TO EXPLANATION AND IMPLEMENTATION RESULTS

ABSTRACT

The tax collection, which is the most important source of income of the states, depends on the tax voluntary compliance of taxpayers. Various methods and techniques are used in order to increase the level of voluntary compliance. One of the methods used to minimize the tax loss and to reduce the tax costs is invitation to explanation. The invitation to the disclosure allows to disclose the implementation which causes tax loss by the taxpayer. This means that the taxpayer will pay a less penalty. Another benefit for both the administration and the taxpayer is that it does not apply to the judiciary. This article deals with various aspects of invitation to explanation such as the legislation and implementation results.

Key Words: Invitation to Explanation, Tax Compliance, Tax Law, Tax Procedure Law.

JEL Classification: H20, H29, K34

Giriş

Mükelleflerin vergiye ilişkin ödev ve sorumluluklarını tam ve eksiksiz yerine getirmelerini sağlamak amacıyla vergi idaresi inceleme ve denetimler yapmaktadır. Bu inceleme ve denetimler sonucunda vergi ziyai tespit edildiği durumlarda mükellefler, cezalı tarhiyata tabi olabilmektedir. Ancak, ödenmesi gereken vergilerin tam ve doğru şekilde tahsil edilmesini sağlamaya yönelik olarak vergi incelemesi başta olmak üzere idarece gerçekleştirilen işlemler, süreci uzatabilmekte ve vergiye uyum maliyetlerini artıran bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır.

Mükellefler ve vergi idaresi arasında meydana gelen uyuşmazlıkların çözümünde idari yollar yanında yargı yolu da kullanılmaktadır. Özellikle yargı sürecinde uzun ve karmaşık aşamaların bulunması vergiye gönüllü uyum maliyetlerini artırmakta, idari çözüm yolları tercih edilmektedir. Son yıllarda Türk vergi mevzuatına giren önemli bir müessese olan “izaha davet” söz konusu çözüm yollarından biridir.

Bu çalışmada, Vergi Usul Kanunu’nun mülga 370’inci maddesinin yeniden düzenlenmesi ile vergi hukukumuzda dahil edilen izaha davet müessesesi ele alınmaktadır. İzaha davet sayesinde mükelleflere indirimli ceza ve vergileri ödeme alternatifi ve eksik ya da hatalı beyanlarını düzeltme imkanı sunulurken vergi idaresine ise vergiye uyum maliyetlerini azaltıcı bir imkan sunulmaktadır.

1. İzaha Davet Müessesesi

6728 sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 15/07/2016 tarihinde TBMM’de kabul edilmesiyle “İzaha davet” müessesesi Türk vergi mevzuatına girmiştir. Kanun başlığında belirtildiği üzere yatırım ortamının iyileştirilmesi amacıyla çok

sayıda değişiklik öngören bu düzenleme, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda da değişiklikler yapılmasına neden olmuştur. Bu çerçevede, Vergi Usul Kanunu’nun mülga 370’inci maddesi, 6728 sayılı Kanunla “İzaha davet” başlığı altında yeniden düzenlenmiştir.

İzaha davet müessesesi, 482 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde “verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi” olarak tanımlanmıştır. Bu müessese sayesinde “yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyasına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesini önlemekte, vergi ziyasına sebebiyet verildiği durumlarda ise belirli şartlar dahilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükellefleri daha ağır müeyyidelerden korumaktadır” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

İzaha davet uygulaması ile idare ve mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması ve vergiye gönüllü uyumun artırılması amaçlanmıştır. Diğer bir deyişle izaha davetin amaçları; gereksiz inceleme ve takdir işlemlerinin önüne geçmek, mükelleflerin haksız ve gereksiz işlemlerle karşı karşıya kalmasını engellemek, uyuşmazlıkların idari süreçte çözülmesi ve azaltılmasını sağlamak ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanarak vergi kaçakçılığı gibi ciddi bir suçun önüne geçebilmek olarak ifade edilebilir .

Dolayısıyla, idarenin zaman bakımından yapacağı tasarrufun etkin ve verimli kullanımıyla daha kaliteli kamusal hizmet üretilmesi, demokratik ve katılımcı devlet anlayışı çerçevesinde mükellefe gerçeği açıklama imkanı sunulması ve ceza kesmeyi gerektirmeyecek durumların önceden tespiti sayesinde mükelleflerin gereksiz

yere rahatsız edilmesini önlemek şeklindeki amaçlar, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırmaktadır. Anglosakson hukuk sistemlerinde sıklıkla görülen mükelleflerin sürece katılımı ve konuya ilişkin görüşlerini aktarmasını temel alan bu sistem ile birlikte vergilendirmede demokrasinin yerleşmesi bakımından katkı sunma imkanı doğmaktadır.

2. İzaha Davetin Kapsamı

İzaha davetin kapsamını belirleme yetkisi, Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Herhangi bir konunun izaha davet kapsamında olup olmadığı, hangi konularla ilgili olarak izaha davet müessesesinin uygulanacağı Bakanlık tarafından belirlenmiştir. Bakanlık tarafından izaha davet kapsamına alınan konular aşağıda sıralanmıştır :

- Ba-Bs bildirim formlarında yer alan bilgilerin analizi sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Kredi kartı satış bilgileri ile Katma Değer Vergisi (KDV) beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler ile asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde yapılan indirimleri, kanuni oranları aşan mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Dağıttığı kâr üzerinden tevkifat yapmadığı tespit edilenlerin izaha davet edilmesi,
- Geçmiş yıl zararlarının mahsubu yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- İştirak kazançlarını ilgili hesapta

göstermeyen mükelleflerin izaha davet edilmesi,

- Kurumlar vergisi kanununun 5/1-e maddesindeki istisna ile ilgili olarak mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Örtülü sermaye yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Ortaklardan alacaklar için hesaplanması gereken faizler yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Ortaklık hakları veya hisselerini elden çıkardıkları halde beyanda bulunmayan limited şirket ortaklarının izaha davet edilmesi,
- Gayrimenkul alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında tespit bulunanların izaha davet edilmesi,
- Gayrimenkullere ilişkin değer artışı kazançları yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmeyen veya eksik/hatalı beyan eden mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda mükelleflerin izaha davet edilmesidir.

3. Ön Tespit

Ön tespit kavramı, 482 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde "vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade eder" şeklinde hükmedilmiştir.

Diğer yandan ön tespitın hukuki işlem bakımından hangi konumda olduğunun açık olmaması “Vergi incelemesine yetkili olanlar, vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır” şeklinde bir eleştiriye uğramıştır.

3.1. Ön Tespitin Şartları

Vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmamış olması: 482 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği , Vergi Usul Kanunu’nun 370’inci maddesinde bahsi geçen “vergi incelemesine başlanılmamış olması” ile “takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması” ifadelerini; ön tespitın ilgili olduğu konuya ilişkin olarak, mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlanılmamış olması veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması şeklinde ifade etmektedir. İhbarda bulunulmamış olması: Yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespit ile ilgili konu hakkında, tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olmasını ifade etmektedir. Haklarında ön tespit konusuyla ilgili ihbar bulunan mükellefler bu konuyla ilgili olarak izaha davet edilmeyecek, ön tespit ile ilgisi bulunmayan ihbarlar ise izaha davete engel teşkil etmeyecektir.

3.2. Ön Tespiti Yapacak Mercii

Ön tespitın yetkili merciler tarafından yapılması gerekmektedir. 482 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği , ön tespiti yapacak yetkili mercii hüküm altına almıştır. Buna göre, kanun maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı’na verdiği yetki ile Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan İzah Değerlendirme Komisyonu, ön tespiti yapmakla görevlendirilmiştir.

4. İzah Değerlendirme Komisyonu

Vergi Usul Kanununun 370’inci maddesinin dördüncü fıkrasında, Hazine ve Maliye Bakanlığı izaha daveti yapacak mercii belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye istinaden, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde yeterli sayıda “İzah Değerlendirme Komisyonu” kurulmuştur.

Gelir İdaresi Başkanlığı Bünyesinde Kurulan İzah Değerlendirme Komisyonu: Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan izah değerlendirme komisyonları ilgisine göre vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklara bağlı olarak görev yapacaklardır. Vergi dairesi başkanlıklarında oluşturulacak komisyon, vergi dairesi başkanı veya grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürlerinden veya müdürlerden, defterdarlıklarda oluşturulacak komisyon, defterdar veya defterdar yardımcısının başkanlığında, gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen olmak üzere toplam üç kişiden oluşur. Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bünyesinde Kurulan İzah Değerlendirme Komisyonu: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında ve Başkanlıkça uygun görülen Grup Başkanlıklarında oluşturulacak İzah Değerlendirme Komisyonu, Başkanlık tarafından biri komisyon başkanı olarak belirlenecek üç vergi müfettişinden oluşur. Ayrıca, söz konusu komisyonlar için yeteri kadar yedek üye seçilir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı veya Grup Başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür.

5. İzaha Davet Yazısı

Haklarında ön tespit yapılan mükelleflere “İzaha Davet Yazısı”tebliğ edilir. İzaha davet yazısında belirli hususlara yer verilir. Ancak izaha davet yazısının idari bir işlem olup olmadığı

noktasında görüş birliği bulunmamaktadır. Bayraklı ve Hatipoğlu, izaha davetin hazırlayıcı bir işlem olduğunu savunmaktadır. “Bu nedenle, idari yargıda dava konusu olması bakımından dava konusu edilebilecek işlemin izaha davet değil; davet sonucu mükellefin yaptığı açıklamalar sonucu vergi idaresi tarafından değerlendirilerek ortaya konan izahın reddi şeklindeki irade açıklaması olduğu” düşüncesindedir.

6. İzahın Değerlendirilmesi

482 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’ne göre, kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilenlerin madde hükümlerinden yararlanmaları için tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yetkili komisyona izahta bulunmaları gerekmektedir. Bu süre içerisinde ilgili komisyona izahta bulunmayanlar anılan madde hükmünden yararlanamaz. Süresinde yapılan izah, komisyonca en geç 10 gün içinde değerlendirilerek sonuca bağlanır.

6.1. Ziyana Uğratılmış Olabilecek Vergi Tutarını Doğrular Nitelikteki İzah Üzerine Yapılacak İşlemler

Haklarında yapılan ön tespite ilişkin olarak, izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte vergi ziyana neden olduğu yönünde mükelleflerce izahta bulunması durumunda, izahın yapıldığı tarihten itibaren 30 gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51’inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.

6.2. Verginin Ziyaa Uğratılmadığına İlişkin Yapılan İzah Üzerine Yapılacak İşlemler

Yapılan İzahın Yeterli Bulunması: Haklarında yapılan ön tespite ilişkin vergi ziyana neden olunmadığı yönünde mükellefçe izahta bulunulması üzerine, mükellefin izahının komisyonca yeterli bulunması ve beyanname verilmesini veya vergi beyanının tamamlanmasını gerektirir bir durumun olmadığına değerlendirilmesi halinde, mükellef hakkında söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaz.

Yapılan İzahın Yeterli Bulunmaması: Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşmayan mükelleflere ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilebilir. Mükellefçe yapılan izahın komisyonca yeterli bulunmaması ve beyanname verilmesini gerektiren bir durumun bulunduğu değerlendirilmesi halinde bu durum mükellefe bildirilir. Bu bildirim üzerine, izahın yapıldığı tarihten itibaren 30 günlük süre sona ermeden mükellefçe; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanun’un 51’inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.

7. İzaha Davet Müessesesi ve Uygulama Sonuçları

İzah Değerlendirme Komisyonları, verginin ziyaa uğratılmış olabileceğini harici kriterlerle

tespit ederek vergi incelemesine veya takdir işlemlerine başlanılmadan önce mükelleflerin konuya ilişkin izahını alacak ve değerlendirecektir. Yapılan izah sonucu vergi ziyanına sebebiyet verilmediğinin anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmayacak veya takdir komisyonuna sevk edilmeyecektir. 2018 yılında İzah Değerlendirme Komisyonlarınınca alınan kararlara ilişkin sayısal veriler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 2 – E-Arşiv Fatura Zorunlu Geçiş Süreleri

KARAR TÜRÜ		KARAR SAYISI
1 No.lu Karar	İzahın Komisyonca yeterli bulunduğu	1.142
2 No.lu Karar*	İzahın Komisyonca yeterli bulunmadığı	-
3 No.lu Karar	İzaha davet müessesesine ilişkin şartların yerine getirildiği	560
4 No.lu Karar*	Muhatabın izahının verginin ziyaa uğratıldığı yönünde olduğu	-
5 No.lu Karar	İlgili birime gönderilmesi	2.719
Toplam		4.421

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2018, s. 52.

Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yayımlanan Faaliyet Raporu'na göre 2018 yılında İzah Değerlendirme Komisyonlarında alınan kararlar yukarıda tabloda verilmiştir. 4.421 kararın 1.142'si 1 No.lu karar niteliğindedir. Yani, mükellef tarafından yapılan izahın yeterli bulunduğunu ve mükellef hakkında herhangi bir inceleme veya takdire sevk işleminin yapılmayacağını ifade etmektedir.

2 No.lu karar, mükellefin izahının yeterli bulunmadığını ve yeniden beyana davet edildiğini ifade eden ara karar niteliğinde olduğundan sayısal veri sunulmamıştır.

3 No.lu karar, mükellef tarafından yapılan izahın tüm koşulları sağlaması durumunu ifade eder. Buna göre, 2018 yılında 560 mükellef yeniden beyanname vermiştir.

4 No.lu karar, mükellef tarafından yapılan izahın yeterli bulunmadığı ve vergi ziyanını doğruladığını ifade etmektedir.

5 No.lu karar, yeniden beyanda bulunması gerekmeyen mükelleflerin incelemeye sevk edilmesini ifade etmektedir. Buna göre, 2018 yılında 2.719 mükellef ilgili birimlere sevk edilerek haklarında inceleme yapılması öngörülmüştür.

Tablo 2: 2018 Yılına İlişkin Uygulama Sonuçları (BİN TL)

Arttırılan Matrah	Arttırılan Vergi	Ödenecek Vergi	Ödenen Vergi	Ödenecek Zam	Ödenen Zam
43.373.857	6.036.944	4.949.899	3.549.366	3.265.466	1.900.452

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2018, s. 52.

Bütçe gerçekleştirmelerine bakıldığında, 2018’de tahsil edilen vergi tutarı 621.536.356 Bin TL olarak görülmektedir. Tablo 2’ye göre, izaha davet kapsamında mükellefler tarafından verilen beyannameler sonucunda 2018 yılında toplam 43.373.857 Bin TL vergi matrahı arttırılmıştır. Toplamda 4.949.899 Bin TL ödenecek vergi hesaplanmış ve bunun 3.549.366 Bin TL’si ödenmiştir. Ödenecek izah zammı miktarı ise 3.265.466 Bin TL’dir. Bu zam miktarının 1.900.452 Bin TL’si ödenmiştir.

Sonuç

Vergiye gönüllü uyum, mükelleflerin vergilendirme ile ilgili işlemlerini isteyerek, tam ve zamanında yerine getirmelerini, vergiye uyumsuzluk ise, mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini isteyerek veya istemeyerek yerine getirmemelerini ifade etmektedir. Vergi sisteminin etkin ve başarılı olabilmesi vergi uyumunun artırılması yani mükelleflerin vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma yollarının engellenmesi gerekmektedir. Vergiye gönüllü uyum adı altında idare tarafından birtakım çalışmalar yürütülmektedir. Vergi sistemimizde de yine aynı amaca hizmet eden pişmanlık ve ıslah, mücbir sebep,

uzlaşma, cezalarda indirim, vergi indirimi, zor durum, zamanaşımı uygulamaları yer almaktadır. Bu çalışmada sayılan uygulamalara ek olarak vergi sistemimize yeni kazandırılan izaha davet müessesesi ele alınmıştır.

“İzaha Davet” müessesesi, 09/08/2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 6728 sayılı Kanun’un 22. maddesinde “İzaha Davet” başlığı ile 213 sayılı VUK’nun mülga 370 inci maddesi vergi sisteminde oluşturulan bu müessesenin vergi sistemindeki etkileri zaman içinde net olarak görülecektir.

İzaha davet kurumunun iyi bir şekilde işletilebilmesi durumunda, mükelleflerin inceleme ve/ veya takdire sevk sürecine ya da sonucuna maruz kalmadan kendi durumlarını gözden geçirerek daha uygun bir ceza ile hatalarını ya da eksikliklerini düzeltme yolu açılmaktadır. Dolayısıyla, inceleme veya takdir sonucunda oluşabilecek muhtemel uyuşmazlıkların da henüz bu aşamaya geçilmeden engellenmesi öngörülmektedir. Bu sayede, vergi incelemesi ve takdir faaliyetlerinin de daha etkili ve verimli şekilde kullanılmasının önü açılmaktadır.

İzaha davet müessesesi sonucunda ödenen vergi ve zam miktarı 2018 yılında

5.449.818 Bin TL olarak gerçekleşmiştir. Yeni bir uygulama olmasına rağmen Hazine'ye sağladığı katkı önemlidir. Uygulamanın sonraki yıllarda idare-mükellef ilişkilerine olumlu olarak yansıtacağı ve kamu gelirlerine sağlayacağı katkının artması beklenmektedir.

Kaynakça

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin ve Mehmet HATİPOĞLU, "İzaha Davet ve İzah Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9(2), 2018, ss. 561-592.

BİYAN, Özgür, "İzaha Davet Müessesesinin Detayları Belirlendi", www.ozgurbiyan.com/2017/08/izaha-davet-muessesesinin-detaylari-belirlendi/#_ftn4, [Erişim, 05.10.2019].

BİYAN, Özgür, "İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: İzaha Davet", *Bilanço Dergisi*, 19(162), 2016., ss. 46-49.

BOZDOĞAN, Doğan ve Cuma ÇATALOLUK, "Vergi Usul Kanununda Yer Alan "İzaha Davet" Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler", *Journal of International Management, Educational and Economics Perspective*, 6/1, 2018, ss. 42-56.

Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2018.

Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğü, <https://www.hmb.gov.tr/bumko-butce-buyuklukleri-ve-butce-gerceklesmeleri> [Erişim, 15.10.2019].

218 Sayılı Vergi Usul Kanunu

482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

ADLİ MUHASEBE: ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ YETKİNLİKLERİ, ÖNEMİ VE TÜRKİYE'DEKİ YERİ

Hakan ARACI, Ece ÇEVİK ÖZCAN

ÖZET

Günümüzde insanların mal ve hizmet ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan işletmeler giderek artış göstermekte, gelişen bilgi ve iletişim teknolojileriyle de küresel boyutlarda hizmet verme imkânının sağlanması ticari faaliyet hacminin artmasına neden olmaktadır. Ancak bu artış ve gelişmelerin olumlu yönlerinin yanında işletmelerin faaliyetlerinin gerçek sonuçlarını yansıtmamaları, rakamlar üzerinde oynama, hile ve yolsuzlukların ekonomik maliyetlerinin artması, davalar da hakimlerin mali konular üzerine karar vermede yaşadıkları bilgi eksikliği ve uyuşmazlıklar gibi nedenlerle birlikte özel araştırma yetkinliği ve uzmanlığı gerektiren işlemlerin icrasını gerçekleştiren adli muhasebecilik mesleği giderek önemli bir konuma gelmiştir.

Adli muhasebeciler, hile ve yolsuzlukların araştırılması; ticari ve ekonomik anlaşmazlıkların çözümü için ihtiyaç duyulan muhasebe ve hukukun birleştirdiği eğitilmiş, tecrübe ve uzmanlıklarından yararlanan profesyonellerdir. Bu amaçlar doğrultusunda şüpheli ve araştırmacı kimlikleriyle objektif görüşlere ulaşmayı amaç edinen meslek mensuplarının üstlendikleri misyon oldukça önemlidir. Çalışmada, öncelikle adli muhasebe kavramı incelenecek, sonrasında adli muhasebecilik mesleğinin kapsam, özellik, çalışma alanları, önemi açıklanmaya çalışılarak son olarak da Türkiye'de bu mesleğin yerine değinilecektir.

Anahtar Sözcükler: Adli muhasebe, Adli muhasebecilik mesleği, Bilirkişi.

Jel Kodu: M41, M42.

FORENSIC ACCOUNTING: COMPETENCIES AND IMPORTANCE OF FORENSIC ACCOUNTING PROFESSION AND POSITION IN TURKEY

Nowadays, enterprises that are established to meet the goods and service needs of the people are increasing and providing the opportunity to provide services at global level with the developing information and communication technologies causes the increase in the commercial activity volume. However, besides the positive aspects of these increases and developments, the fact that enterprises do not reflect the real results of their activities due to changing on numbers, increasing the economic costs of fraud and corruption, the lack of information and disputes that judges have in making decisions on financial matters as well as the execution of transactions requiring, the forensic accountancy profession, which performs the operations which require special research competence and expertise, has become increasingly important.

Forensic accountants, investigation of fraud and corruption; are experts who are trained, experienced and combined with the accounting and law necessary for the solution of commercial and economic disputes. In line with these objectives, the mission undertaken by professionals who aim to reach objective views with their skeptical and investigative identities is very important.

In this study, firstly, the concept of forensic accountancy will be examined and then the scope, features, fields of work of forensic accounting profession will be explained. Finally, trying to explain position of the forensic accounting in Turkey.

Key Words: Forensic Accounting, Forensic Accountant, Expert Witness

Jel Code: M41, M42, M49.

GİRİŞ

Mahkemede uzman şahit veya bilirkişi olarak ifade veren ilk muhasebeci 1817 Kanada davasında Meyer v. Sefton olarak bilinmektedir. Bununla birlikte, yüz yıldan uzun bir süre sonra, 1946'da "Adli Muhasebe -Bugünün Ekonomisindeki Yeri" başlıklı bir makale yayınladığında, Adli Muhasebe terimi Maurice Peloubet [1892-1976] tarafından literatüre kazandırılmış oldu. Peloubet makalesini yayınladığından beri, bir uygulama alanı olarak adli muhasebe gelişmeye devam etmektedir [Crain, Michael A., Hopwood, William S., Pacini, Carl, Young, George R, 2016: 6].

Adli muhasebe olgusu Amerika'da ortaya çıkan bir kavram olarak "Forensic Accounting" adıyla 1980'li yıllarda yaygınlaşma sürecine girmiştir. "Forensic" kelimesi dilimizde mahkemeye ait olarak karşılık bulmuş ve "Forensic Accounting" kavramı da dilimize "Adli muhasebe" olarak yansımıştır [Dağdeviren ve Mirza 2013, s.213].

Adli muhasebe, fiili veya öngörülen davalardan kaynaklanan sözleşmelerin gerçekleştiği bir muhasebe "uzmanlık" alanıdır. "Adli", "Mahkemede kullanıma uygun" anlamına gelir ve adli muhasebecilerin genellikle çalışmak zorunda olduğu standart ve potansiyel sonuçlar bunun üzerine kuruludur [Bhasin, 2007:1000].

Adli muhasebe, finans; muhasebe; yönetim alanlarında yapılan illegal faaliyetleri ve tartışmalı kararlarda doğruyu elde edebilmek ve ortaya çıkarmak üzere teknoloji ve bilimi kullanma olarak görülmektedir. Adli muhasebe uygulamalarının üç alanı dava danışmanlığı,

uzman tanık veya şahitlik ve hilekarlık incelemesidir [Rezaee, Lo, Ha ve Suen 2016, s.107]. Adli muhasebe, insan davranışlarını anlama ve yasal sistem bilgilerini muhasebede sayılarla birleştirmektedir. Denetimler sayılara bakarken, adli muhasebeciler sayıların arkasına bakarak işlemlerin arkasında yatan nedenleri analiz etmeye çalışır [Awolowo vd. 2018, 403].

Hilekarlık kanıtı aramak için muhasebe kayıtlarının denetimini içeren hilekarlık denetimi, araştırma sonucunda bir hilenin kanıtlanması veya reddedilmesi üzerine yapılan araştırma adli muhasebenin bir parçası olacaktır. Bu işlemlerden sorumlu olan kişilerden bilgi almak gibi finansal olmayan bilgilerin de toplanması sürecidir. Ayrıca uzman tanıklık ve dava desteği olarak hizmet etmek ve mahkemelere sunmak üzere rapor hazırlamayı da kapsamaktadır [Singleton ve Singleton 2010, s.12].

Adli Muhasebe, mahkemelerde bilirkişi tanık görüşlerinin sağlanmasında uygun prosedürlerin izlenmesini sağlamak için muhasebe disiplininin ve denetim becerilerinden gelen bilgileri yasal gereklilikle birleştirmektedir. Böylece adli muhasebe, yolsuzlukla mücadele amaçları ve yolsuzluk kontrol mekanizmaları için yeni ideoloji olmaktadır [Naziru ve Ahmi 2018,s.9].

Adli muhasebe karmaşık meseleleri mahkemelerde uzman kişi olarak açıkça, kısaca ve olgusal olarak yorumlama, özetleme ve sunma sürecidir. Ticari davalardaki gerçeklerin tespit edilmesine yardımcı olmak için muhasebe disiplini kullanmaktadır [Rathnasiri ve Bandara 2017,

s.71). Adli muhasebe, genel muhasebe dışında bilgi gerektirmekte, bir işlemin nasıl doğru bir şekilde raporlanacağını değil aynı zamanda bir işlemin yanlış ve gizli olarak nasıl rapor edilebileceğinin de bilinmesini gerektirmektedir. Bu nedenle, yasa dışı işlemlerin anlaşılmasında yüksek derecede uzmanlaşmış kişilere ihtiyaç duyulmaktadır. [Madison P. Gaither, 2018, s.10].

Mahkeme aşamasına gelmiş hukuksal anlaşmazlıkların muhasebe, hukuk, psikoloji, suç bilimi gibi alanlardan faydalanarak araştırma, sorgulama, kanıt elde etme ve analiz yöntemleriyle gerçek bilgiye ulaşmaya çalışan bir alandır. Mali uyuşmazlıkların salt hukuk bilgileriyle çözülmesi mümkün olmayacağından bu alanda uzman kişiler tarafından kapsamlı ve dikkatli bir şekilde incelemeler yapılarak gerçek veriler elde edilmeye çalışılmaktadır [Pamukçu 2017, s229].

I.ADLİ MUHASEBECİLİK

Adli muhasebeye duyulan ihtiyaç, zamanla uygulanan yasal ve cezai düzenlemelerden kaynaklanmıştır. 1900'lerin başında, Federal Gelir Vergisi'nin kabulü, gelir vergisi kaçakçılığından dolayı adli muhasebecilere talep yaratmıştır. Bunun sonucunda, "Internal Revenue Service[IRS]" vergi kaçakçılarını tespit etmek için kullanılan adli tekniklerin çoğunu geliştirmiştir. Adli muhasebeciler tarafından ortaya çıkarılan ilk vergi kaçakçılığı davalarından biri, yüz kızartıcı suç işleyen Al Capone'dur. II. Dünya Savaşı sırasında, "Federal Bureau of Investigation[FBI]", finansal işlemleri incelemek ve izlemek için 500'den fazla adli

muhasebeci istihdam etmiştir. Adli muhasebe mesleği zaman içinde büyüdüğünden bu alanda rehber olması amacıyla çeşitli yayınlar yapılmıştır [Yücel, 2011: 12].

1990'lı yılların sonu 2000'li yılların başında güçlü küresel ekonomi, etkili gözetim eksikliği ve halka açık şirketlerde hilede artışıyla karşılaşmıştır. Bunun sonucunda ekonomi ve toplumun tamamı ciddi anlamda etkilenmiştir. Genel olarak halkın dolandırıcılık konusundaki korkusu ve endişesi artmıştır. Yaşanan büyük skandallar denetim disiplininin gelişmesini ve bu alandaki farkındalığın da artmasını sağlamıştır. Ancak kaybedilen milyarlarca dolar finansal denetim mesleği için ciddi bir kötü imaj yaratmış ve bir yasa dalgası başlatmıştır

[Singleton and Singleton, 2010: 10].

2002 yılında, başkan Bush Franklin Delano Roosevelt'den bu yana Amerikan iş uygulamalarının en geniş kapsamlı reformları olarak nitelendirilen "Sarbanes-Oxley" yasasını imzalamıştır. Kanun; kurumsal sorumluluğu arttırmak, finansal açıklamaları arttırmak, şirket ve muhasebe sahtekarlığıyla mücadele etmek için bir dizi reformu ve denetim mesleğinin faaliyetlerini denetlemek için "Public Company Accounting Oversight Board [PCAOB]" olarak bilinen dilimize göre "Halka açık Şirketler Muhasebe Denetim Kurulu" olarak çevrilen kurulunu oluşturmuştur [<https://www.sec.gov/spotlight/sarbanes-oxley.htm>]. Bu yasanın içerisinde adı geçen "Adli Muhasebecilik" mesleği de artık yerini belirginleştirmiştir.

Adli muhasebecilik mesleğini yürüten kişilerin sahip olması beklenen özellikler aşağıdaki

Tablo 2: 2018 Yılına İlişkin Uygulama Sonuçları (BİN TL)

ADLİ MUHASEBECİ	DENETÇİ
1)Adli muhasebeci organizasyonlardaki hilekarlık aktivitelerini araştırır.	1)Şirketlerin düzenlemelere ve politikalara uygun olduğunu doğrular
2)Adli bir muhasebeci normal zamanda olaylara ve konulara daha derinlemesine girer.	2)Bir geleneksel denetçisi normal zamanda gerçeklere ve konulara derinlemesine girmez
3)Adli muhasebeci, çalışmalarını yürütürken çok daha yüksek derecede profesyonel şüphecilikle yaklaşır. Belgelerde yazılı değerlerin gerçekliğini kabul etmeye eğilimli değildir	3)Denetçi yüksek derecede profesyonellik kullanamaz ve çoğu zaman belgelerde bulunan yazılı değerleri kabul eder.
4)Adli muhasebeci, görüşmeler yapma ve şirket personeli, tanıklardan bilgi toplama konusunda daha ustadır.	4)Denetçi, görüşmeler yapma ve şirket personeli, tanıklardan bilgi toplama konusunda adli muhasebeci kadar usta değildir.
5)Bir adli muhasebeci defter tutma konusunda üstattır ve herhangi bir organizasyonun finansal kayıtlarında yapılan suç işlemlerinin ve hilelerinin kokusunu alır.	5)Denetçi, düzenlenen bilançonun gerçek bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği konusunda muhasebe belgelerini ve muhasebe defterlerini kontrol etmekle yetinir.
6)Adli muhasebeciler kasten verilmiş tüm yanlış beyanlarını bulurlar.	6) Denetçiler sadece kasıtlı yanlışlıkları bulurlar.
7)Gerçekleri ve delilleri toplarken, bir adli muhasebeci nereye bakılacağı, hangi kanıt türlerinin aranacağı, bunun nasıl çıkarılacağı ve neyin ilgili ve geçerli desteği oluşturduğu konusunda deneyimlidir.	7) Bir denetçi genellikle gerçekleri ve delilleri toplamakta o kadar deneyimli değildir ve ne tür kanıtlar arayacağına, onu nasıl çıkaracağına ve neyin ilgili ve geçerli desteği oluşturduğuna zahmet etmemektedir.
8)Sayıların ötesine bakacak ve şirketlerin gerçek durumlarını görecektir şekilde eğitilmişlerdir.	8)Denetçi sadece sayılara bakar ve sayıların ötesine bakma ve şirketlerin gerçek durumlarını görebilme konusunda eğitilmiş değildir.
9)Adli bir muhasebeci, çalışanların kontrolleri ve süreçleri nasıl kötüye kullandığı veya kullanabileceği ve iç kontrolleri atlatmak için kullanılan çeşitli dolandırıcılık yöntemlerine daha aşinadır.	9) çalışanların kontrolleri ve süreçleri nasıl kötüye kullandığı veya kullanabileceği ve iç kontrolleri atlatmak için kullanılan çeşitli dolandırıcılık yöntemlerine aşina değildir.

Kaynak:Shah,A.&Shah,M.A., 2012: 58-59

İZMİR DAYANIŞMA

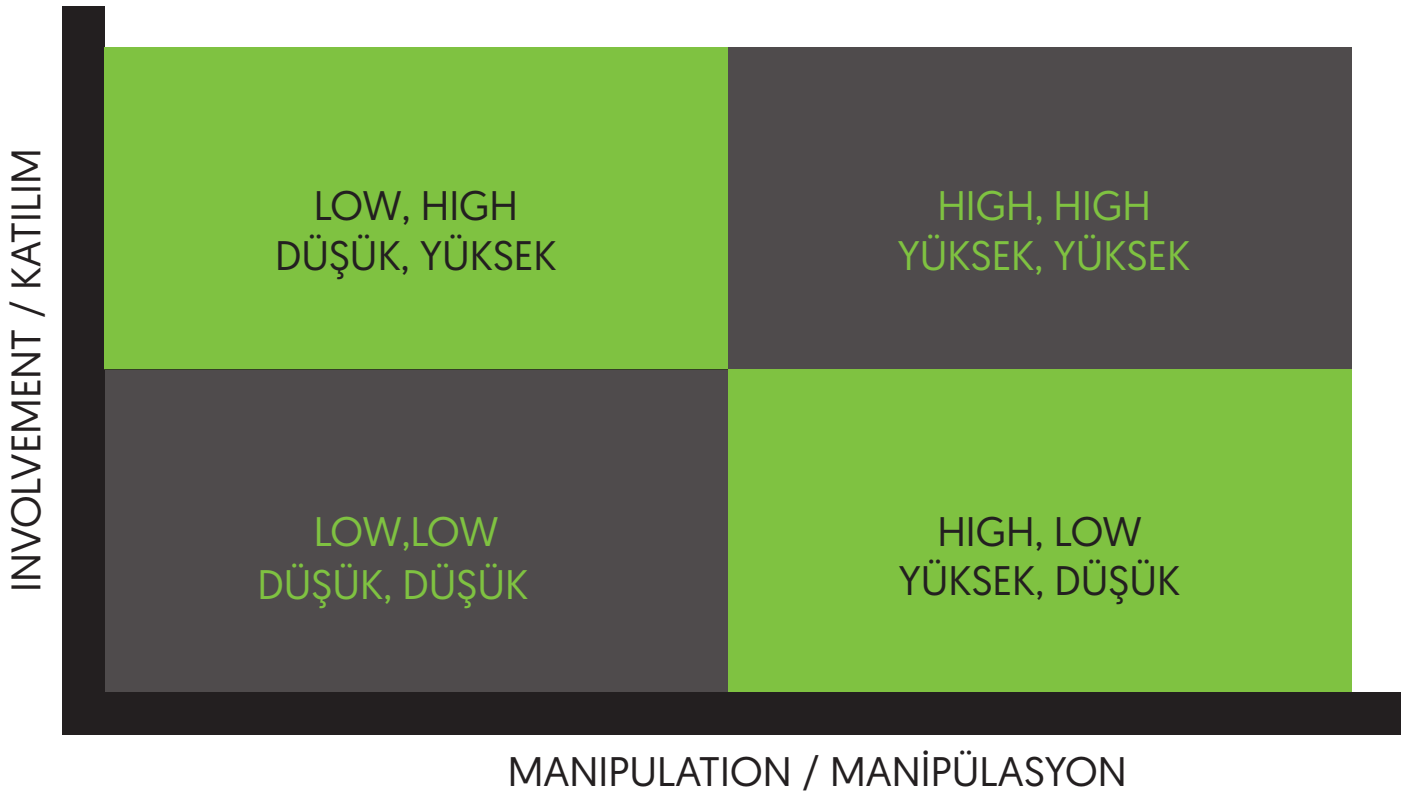
gibidir [Zysman, 2009'dan aktaran Oyedekun 2015, s.7].

- Merak
- Israrcılık
- Yaratıcılık
- İhtiyatlılık
- Organize edebilme
- Güvenilir kişilik
- Güvenilir profesyonel yargı

Adli muhasebeciler, genel kabul görmüş muhasebe ve denetim ilkeleri dahil ancak bunlarla sınırlı olmamak üzere, potansiyel veya fiili hukuki veya cezai kovuşturma içeren konularda profesyonel muhasebe becerilerini kullanan; kayıp kar, gelir, mal veya zararın tespiti; iç kontrollerin değerlendirilmesi; dolandırıcılık; ve hukuk sistemindeki muhasebe uzmanlığını içeren diğer konuları da kapsayan yeteneklere sahip kişilerdir [Gligoric, Duric ve Arezina, 2017: 79]

Bir adli muhasebecinin aşağıdakileri içeren çeşitli rolleri bulunmaktadır [Owojori ve

Şema 1: Hilekarlıkta manipülasyon ve katılım değişkenlerinin şematik gösterimi:



Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2018, s. 52.

Asaolu, 2009:186):

-Bir davanın başlangıcında uygun delilleri toplamak ve ilk değerlendirmeyi yaparak fikir vermek,

-Kanıt olabilecek anahtar belgeleri toplamak ve kanıt haline getirmek,

-Muhasebeci olmayan kişiler tarafından da anlaşılabilir ve detaylı, açık bir rapor yazmak,

-Kanıtları etkileyebilecek diğer tarafça sunulan uzman muhasebe raporlarını gözden geçirmek ve avukatlara bu raporlar hakkında danışmanlık yapmak,

-Dava öncesi hazırlık sürecinde davanın finansal ve muhasebe yönleri hakkında hukuk danışmanlarını bilgilendirmek,

-Bütün bu rollerin yanı sıra muhtemel zararların çevreye verdiği olumsuzlukları vurgulayarak çevre muhasebesi adına önlemler alınmasına ön ayak olmak.

Adli muhasebecilik, denetçilik mesleğinin faaliyetlerine dair benzer kavramları hatırlatmasına karşın bunları ayıran belirgin farklılıklar bulunmaktadır. Denetçi, işletmelerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin, önceden belirlenen kriterlere uyum derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu faaliyetlere ilişkin kanıtlar toplayarak değerlendiren ve finansal tablo ilgililerine raporlayan kişidir (Pamukçu,2017: 233). Denetçinin tanımının yapılmasıyla birlikte, adli muhasebeci ve denetçi arasındaki farklılıklar tablo 1'de özetlenmiştir.

Bir finansal tablo analizinde alacak hesaplarının günlük toplam kredili satışlara

oranındaki anormal büyüme benzer bir şirketle karşılaştırıldığında ve net gelirlerin net satışlara oranı endüstri standartlarıyla karşılaştırıldığında bu standartları aşıyorsa hilenin erken sinyalleri gelmektedir. Bu nedenle bir adli muhasebecinin endüstri bilgisi, manipüle edilmiş finansal tabloların incelenmesi ve bilgi toplamada araştırma sürecini hızlandırır (Gaither, 2018: 14).

Hile her an ortaya çıkabilecek bir olgudur ve birçok alanda hilekarlık faaliyetlerinin tespit edilmesine geç kalınabilir. Adli muhasebe, bir organizasyonun içindeki veya dışındaki hilekarlık faaliyetlerini ortaya çıkarma hedefi olan bir branştır (Enyi, 2008: 3).

Şema 1'de hilekarlıkta manipülasyon ve katılım değişkeni bir şema yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Bir finansal hilekarlığın karmaşıklığı, temel olarak hem finansal kayıtların manipülasyonundaki ["manipülasyon" değişkeni] hem de karmaşıklık düzeyine ve çoklu failerin ["katılım" değişkeni] katılım düzeyine bağlıdır. Gerçekte bu dikdörtgenlerin sınırları bu şekilde belirgin olmamakla birlikte; düşük manipülasyon, düşük katılım dikdörtgen tipik olarak iyi huylu vakalara; yüksek manipülasyon, yüksek katılım dikdörtgen ise tipik olarak hileli vakalara ev sahipliği yapmaktadır (Bhattacharya ve Kumar, 2008: 152).

Adli muhasebecilik mesleği faaliyetlerinin geniş kapsamı, bu mesleğin sınıflandırılması sonucunu doğurmuştur. Genel olarak meslek, hile denetçiliği; dava destek danışmanlığı ve uzman şahitlik olarak üç boyutta ele alınmaktadır.

A.Hile Denetçiliği

Adli muhasebeci, hile denetçiliği hizmeti ile varolan şüpheleri onaylamak veya reddetmek üzere suç iddialarını araştırmaktadır. Hile denetçiliği farklı araçların, farklı süreçlerin ve farklı davranış şekillerinin söz konusu olduğu bir adli muhasebe dalıdır (Toraman, Abdioğlu & İşgüden, 2009: 41).

Hile denetçisi; bir hileyi yasa ve denetim çevre, suçu işleyen, kültürel bakışaçlarıyla bilmek zorundadır. Aynı zamanda genel ve özel bir deneyime de ihtiyaçları vardır. Genel standartları da ticari işlemlere uygulayabilmelidirler. "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları"nda ifade edildiği gibi finansal denetim karakteri bağımsızlık, tarafsızlık ve profesyonel şüpheciliktir (Singleton& Singleton, 2010: 13-14).Bir adli muhasebecinin bu özellikleri de taşıması ve bir denetçiden daha fazla profesyonel yetkinliklerinin olması beklenmektedir.

Adli muhasebeciler, birçok türdeki hilekarlık düzenini derinlemesine anlamalarından dolayı dolandırıcılık soruşturmasında uzman rolünde yer almaktadırlar. Sonuç olarak, sahtekarlık risklerini belirlemek ve sahtekarlık planlarını önlemenin ve tespit etmenin yollarını önermek için mükemmel bir konumdadırlar. Dijital teknolojilerin çoğalmasıyla birlikte hilekarlık risklerine karşı adli muhasebecilere ihtiyaç artmıştır (Crain, Hopwood, Pacini&Young,2016: 9).

B.Dava Destek Danışmanlığı

Dava desteği, mahkeme aşamasına gelmiş bir suçun ortaya çıkmasından başlayıp

dava boyunca ilgili kişilere karşı adli muhasebeci tarafından sağlanan desteği ifade etmektedir (Çabuk ve Yücel 2012, s.32). Bir dava bağlamında, bir uzman danışman ile bir uzman şahit arasındaki temel fark, uzman danışmanın tanıklık yapmaması ve normalde keşfe maruz kalmamasıdır. Her ikisi de rapor yazan ve uzman görüşü veren danışmanlardır ve prensip olarak, bir uzman danışman tarafından yazılan herhangi bir rapor mahkemeyisonuçlandırabilir. Ayrıca, bir müşteri için uzman danışman olarak çalışmaya başlayan adli bir muhasebecinin, aynı konuda aynı müşteri için bir uzman şahit olabilmesi de mümkündür (Crain, Hopwood, William, Pacini, Young, 2016: 146).

Adli muhasebeci dava desteği kapsamında kendisinden istenen bilgileri, bizzat mahkemede uzman tanıklık görevini icra etmeden hukuk görevlilerinin faydasına sunabilir. İşte bu nedenle dava desteği ve uzman tanıklık iki farklı hukuksal mesleki faaliyet olarak belirlenmiştir. Söz konusu iki faaliyet her ne kadar hukuksal sahada gerçekleşse de birbirinden farklıdır. Ancak bu iki faaliyetin bütünleşik olarak da yürütülmesi söz konusu olabilir. Yani bir adli muhasebeci dava desteği kapsamında faaliyetini yürütürken, elde ettiği bulguları mahkeme de bizzat kendi görüşüyle beyan edebilir (Meriç ve Erkuş 2016, 321).

C.Uzman Şahitlik(Tanıklık)

Bir uzman şahit, bir anlaşmazlığın çözümüne yardımcı olmak veya gerçeğe ulaşmak için kanıt olarak getirdiklerinin bir mahkeme veya başka adli makam tarafından kabul edilen ve belirli uzmanlık ile bilgisine dayanarak görüşe ulaşanbir tanıktır (Brennan, 2005: 1).

Adli muhasebe uzmanları, tartışmalı muhasebe meselelerine çözüm bulmak; soruşturmaları hakkında uzman raporları yazmak ve mahkemede uzman tanık olarak görünmek üzere soruşturmalarda geniş deneyime sahiptir. Uzman, yalnızca dava sırasında avukata ve müvekkiline danışman olarak veya uzman olarak görüş kanıtı sunan kişi olarak işe alınabilir. Genellikle, uzman şahit ve uzman danışman rolleri, müşterisi adına avukat tarafından talep edilmesi ve düzenlenmesidurumunda birleşmektedir. Uzman şahit, onu işe alan avukat ve müşteriden bağımsız sonuçlara ulaşmalıdır [Telpner ve Mostek, 2003: 1].

Uzmanlar, fikir kanıtı sağlar ve bu nedenle yalnızca gözlemediklerine veya birilerinin onlara söylediklerine tanıklık etmelidir. Bir uzman tarafından bağımsızlık eksikliği mevcutsa, mahkeme kendisi tarafından yanlış yönlendirilebilir(<http://allianceifa.com/wpcontent/themes/allianceifa/pdf/THE%20CHALLENGES%20OF%20FORENSIC%20ACCOUNTANT%20AN%20EXPERT%20WITNESS.pdf>)

II. TÜRKİYE’DE ADLİ MUHASEBENİN YERİ

Adli muhasebe mesleği birçok gelişmiş ülkede olduğu gibi yasal düzenlemeler çerçevesinde faaliyet göstermek durumunda bulunması ve Türkiye’de bu çerçevede yasal zemin eksikliğinin bulunması nedeniyle mevcut uygulamalar dikkate alındığında bu eksiklik “bilirkişilik” uygulamalarıyla kapatılmaya çalışılmaktadır [Tazegül ve Kılıçbey, 2017: 123].

Adli muhasebe mesleğinin faaliyet alanı kapsamında olan uzman şahitler, bilirkişilerle kıyaslandığında daha araştırmacı, şüpheci,

sezgisel, analitik düşünebilen ve etkili sözel iletişim yeteneğine de sahip kişiler olması gerekmektedir. Türkiye’de bilirkişilik için genelde YMM, SMMM ve unvanlarından birine sahip olmak yeterliyken, uzman şahitlerin; adli muhasebe alanında uzmanlıklarını kanıtlayan bir sertifika sahibi olmaları beklenmektedir [Çankaya, Dinç ve Çoban, 2014: 74].

Mali uyuşmazlıklarda, hukuk bilgisiyle çözüme varılamayan davalarda hakimler bütün mesleki yetkinlikleri taşıyan bilirkişilere ihtiyaç duymaktadır. Türkiye’de mali uyuşmazlıklarda danışılan kişiler, bilirkişilerdir. Ancak adli muhasebecilik mesleği kapsamında bakıldığında özellikle Amerika Birleşik Devletleri gibi gelişmiş ülkeler de kişilik dahil her anlamda taşınması gereken özelliklerin, yeterliliklerin açık olarak tanımlanmış olmasıyla spesifik bir meslek olan adli muhasebenin; Türkiye’de çeşitli meslek kolları için genel tanımlaması yapılmış bilirkişilik faaliyetlerinin gerekli şartlarını taşıyan muhasebe meslek mensupları tarafından hatları tam olarak belirlenmemiş ve adli muhasebecilik mesleğinin gerekliliklerini taşıyıp taşıyamama bakımından bir önem arz etmediği görülmektedir.

A. Bilirkişilik

6754 sayılı Bilirkişilik Kanunun’da bilirkişi “Çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde oy ve görüşünü sözlü veya yazılı olarak vermesi için başvuru alan gerçek veya özel hukuk tüzel kişisi” şeklinde tanımlanmaktadır(md.2).

Bilirkişi, hâlihazırda icra ettiği mesleğin gereği olarak belirli bir alanda uzman olan kişidir. İşte yargılamada, söz konusu kişinin bu

İZMİR DAYANIŞMA

uzmanlığını mahkeme ve hâkim ile paylaşması beklenmektedir. Bilirkişiden beklenen yararın sağlanabilmesi bu yetkinliğe bağlıdır.

Adli muhasebecilerin bilirkişi olarak yerine getirdikleri görevler şu şekildedir

[Toraman, Abdioğlu ve İşgüden 2009, s.43]:

- Dava konusunun içeriği hakkında kapsamlı araştırmalar yaparak veriler elde etmek,
- Verileri analiz ederek görüşe ulaşmak,

-Ulaşılan görüşü mahkeme sırasında ilgili avukat ve hakimlere açıkça anlatan bir şekilde sunmak.

Bilirkişilerin taşınması beklenen özellikleri şu şekildedir [Aksu, Uğur ve Çukacı, 2008: 67]:

-Uzmanlık ve yeterlilik: İşletme, muhasebe ve ekonomi dallarında alınmış eğitimler teknik yeterlilik için ön şarttır. Aynı zamanda bilirkişilerin finansal model oluşturma gibi

TEORİ		UYGULAMA
✓ Giriş	✓ Bilirkişi Yetkileri ve Ödevleri ile etik ilkeler	✓ UYAP Bilirkişi Bilgi Sistemi ve UYAP bilirkişi Portalını tanıtılması
✓ Türk Yargı Teşkilatı	✓ Bilirkişinin denetimi ve Sorumluluğu	✓ Örnek Olayların Sunulması
✓ Yargısal Faaliyet içinde yer alan süreler	✓ Bilirkişi İncelemesine Başvuru ve inceleme konusu	✓ İncelemelerin Gerçekleştirilmesi
✓ Yargılama hukukuna ilişkin temel hak ve ilkeler	✓ Bilirkişinin Görevlendirilmesi	✓ Sunu ve Geri Bildirim Yapılması
✓ İspat hukukuna ilişkin temel kavramlar	✓ Bilirkişi incelemesinin yapılması	✓ Genel Değerlendirme
✓ Bilirkişi Nitelikleri	✓ Oy ve Görüşün Sunulması	✓ Eğitim Değerlendirme Anketi
✓ Bilirkişiliğe Başvuru, sicil ve listeye kayıt	✓ Bilirkişi raporunun teslim edilmesi ve değerlendirilmesi	

Belirtilen şartları taşıyan muhasebe meslek mensupları ve diğer meslek erbaplarının Tablo 2'de yer alan teori ve uygulama dersleri sonucunda kişilere bilirkişilik temel eğitimi katılım belgesi verilmektedir. Türkiye'de bilirkişilik müessesesinin yeterlilik şartları ve faaliyet alanının, adli muhasebecilik mesleği açısından bakıldığında eksiklikleri göz önündedir.

konularda mesleki deneyime sahip olmaları beklenir.

-Objektif olma: Bilirkişi dava taraflarına aynı uzaklıkta olmalı ve objektif olarak fikir ve görüşünü mahkemeye iletmelidir.

-İş birliği yapmak: Bilirkişiler çalışmalarını avukatlarla iş birliğiyle birlikte yürütmelidir.

-Açıklık: Bilirkişi, kendisinden görüş istenen mali olayların açıklamasını anlaşılabilir bir dil kullanarak ilgili hakim ve mahkeme kurulunun huzuruna sunmalıdır.

6754 Sayılı Bilirkişilik kanunun üçüncü bölümü Madde 10'da bilirkişiliğe kabul şartları şu şekildedir:

Madde10- [1] Bilirkişilik faaliyetinde bulunacak gerçek kişilerde aşağıdaki şartlar aranır:

a) 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıldan fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile Devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık, gerçeğe aykırı bilirkişilik veya tercümanlık yapma, yalan tanıklık ve yalan yere yemin suçlarından mahkûm olmamak.

b) [Ek: 5/6/2017-KHK-691/10 md.; Aynen kabul: 31/1/2018-7069/10 md.] Terör örgütleriyle iltisaklı veya irtibatlı olmamak.

c) Daha önce kendi isteği dışında bilirkişilik sicilinden çıkarılmamış olmak.

ç) Disiplin yönünden meslekten veya memuriyetten çıkarılmamış ya da sanat icrasından veya mesleki faaliyetten geçici ya da sürekli olarak yasaklanmamış olmak.

d) Başka bir bölge kurulunun listesine kayıtlı olmamak.

e) Bilirkişilik temel eğitimini tamamlamak.

f) Bilirkişilik yapacağı uzmanlık alanında en az beş yıl fiilen çalışmış olmak ya da daha fazla çalışma süresi belirlenmiş ise bu süre kadar fiilen çalışmış olmak.

g) Meslek mensubu olarak görev yapabilmek için mevzuat tarafından aranan şartları haiz olmak ve mesleğini yapabilmek için gerekli olan uzmanlık alanını gösteren diploma, mesleki yeterlilik belgesi, uzmanlık belgesi veya benzeri belgeye sahip olmak.

ğ) Bilirkişilik temel ve alt uzmanlık alanlarına göre belirlenen yeterlilik koşullarını taşımak.

[2] Özel hukuk tüzel kişilerinin bünyesinde bilirkişi olarak çalışacak kişiler bakımından da birinci fıkradaki şartlar aranır ve düzenlenen raporlarda bu kişilerin adı ve soyadı ile imzası bulunur.

[3] Daha önce yaptığı başvurusu mesleki olarak yeterli nitelikte bulunmadığı gerekçesiyle reddedilenler, bir yıl geçmedikçe yeniden bilirkişilik yapmakiçin başvuruda bulunamazlar.

[4] Hukuk öğrenimi görmüş kişiler, hukuk alanı dışında ayrı bir uzmanlığa sahip olduğunu ve birinci fıkradaki şartları taşıdığını belgelendirmediği takdirde, bilirkişilik siciline ve listesine kaydedilemez.

Kanunda uzmanlık alanları için genel olarak yapılan bilirkişi olma şartları tanımlamalarından sonra çalışmamızın kapsamında olan

ve kanunlarımızda bahsi geçmeyenadli muhasebe mesleğinin Türkiye’de bilirkişilik faaliyetolarak icra edilmek üzere “Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği” tarafından,“T.C Adalet Bakanlığı Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü Bilirkişilik Daire Başkanlığı”na, “Bilirkişilik Temel Eğitimi” verilmesi üzerine yapılan başvuru sonucunda gerekli izinler alınmış ve (Adana, Adıyaman, Afyonkarahisar, Aksaray, Amasya, Antalya, Artvin, Aydın, Balıkesir, Bartın, Batman, Bilecik, Bitlis, Bolu, Burdur, Bursa, Çanakkale, Çankırı, Çorum, Denizli, Diyarbakır, Düzce, Edirne, Elazığ, Erzincan, Erzurum, Gaziantep, Giresun, Gümüşhane, Hatay, Isparta, İzmir, Kahramanmaraş, Karabük, Karaman, Kars, Kastamonu, Kayseri, Kırıkkale, Kırklareli, Kırşehir, Kocaeli, Kütahya, Malatya, Manisa, Mardin, , Mersin, Muğla, Muş, Nevşehir, Niğde, Ordu, Osmaniye, Rize, Sakarya, Samsun, Sinop, Sivas, Şanlıurfa, Tekirdağ, Tokat, Trabzon, Uşak, Van, Yalova, Yozgat, Zonguldak) illeri olmak üzere toplam 67 ilde eğitim verilmesi uygun görülmüştür.

Sonuç

Rekabetin ve teknolojik araçların işlem yapabilme kapasitelerinin her an arttığı dünyamızda kişilerin veya şirketlerin de hile ile kazançlarını artırma isteği tetiklenmektedir. Normal gözükken rakamların arkasında binlerce hile yatabilmekte ve bu hileleri ortaya çıkarabilecek uzman kişilerin de tam donanımlı olması gerekliliği, hukuk makamlarının karar verme sürecinde ihtiyaçları olan mali anlamda bilgilerinin yetersizliği

gibi nedenler adli muhasebe kavramının varlığına olan gereksinimi hissettirmektedir. Adli muhasebecilik mesleğinin çalışmada değinilen tüm tanımlamalar ele alındığında, Türkiye’de bu mesleği karşılayan tam bir profesyonel meslek dalının olmadığı görülmektedir.

Adli muhasebecilik mesleğinin kapsamı da geniş olmaklabirliktebumeslekhiledenetçiliği, dava destek danışmanlığı ve uzman şahitlik olarak üç farklı kategoriye ayrılmış ve mesleği yürüten kişilerin sahip olması gereken nitelikler belirtilmiştir. Bu bağlamda konu ele alındığında gereksinim duyulan alanlarda veya davalarda başvurulacak kişilerin adli muhasebeciler olacağı da mesleğin tanımının yapıldığı ve yasalar tarafından tanındığı ülkelerdeki bireyler veya şirketler tarafından aranan kişiler olacağı aşıkardır. Hızlı bir şekilde gelişen teknolojinin hile ve mali suçların da sınırını genişleteceği ve yeni yollar yaratacağı ortadadır. Tüm bu gelişmeler ve gereklilikler düşünüldüğünde ülkemiz açısından da bu profesyonelleşmiş meslek mensuplarına ihtiyacın olduğu ve bu ihtiyacın giderek artacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Aksu, İ., Uğur, A., & Çukacı, Y. C.[2008].Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bir Kolu Olarak Bilirkişilik. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, (9), 63-71.
- Awolowo, I.F., Garrow,N., Clark,M. & Chan, D.[2018]. Accounting Scandals: beyond corporate governance. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 14(8), 399-407.
- Bhasin, M. [2007]. Forensic Accounting: A New Paradigm For Niche Consulting. *Institute of Chartered Accountants of India*, 55(7),1000-1010.
- Bhattacharya,S.& Kumar,K.[2008]. Forensic Accounting and Benford's Law. *IEEE Signal Processing Magazine*, 150-152.
- Brennan,N.M.[2005]. Accounting expertise in litigation and dispute resolution. *Journal of Forensic Accounting*, 5(2), 13-35.
- Crain, M.A., Hopwood, W.S., Pacini, C.& YoungG.R. [2016]. *Essentials of forensic accounting*. New York: American Institute of Certified Public Accountants.
- Çabuk, A &Yücel, E.[2012]. Adli Muhasebecilik Mesleği Türkiye'de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, [54], 27-50.
- Çankaya,F., Dinç,E. & Çoban,Y. [2014].Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma.*Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, [23], 70-94. ,
- Dağdeviren, İ.E. & Mirza,Ş. [2017]. Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeye İlişkin Görüşlerinin Belirlenmesine Yönelik Ege Bölgesinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10 (2), 209-234.
- Enyi,P.[2008]. Detecting Causes of Variances In Operational Outputs of Manufacturing Organizations: A Forensic Accounting Investigation Approach. *Social Science Research Network*.
- Gaither, M.P.[2018]. The Role of Forensic Accounting in U.S. Counterterrorism Efforts. [Departmental Honors Thesis]. University of Tennessee, Chattanooga.
- Gligoric, M. Arezina, N. & Duric,L. [2017]. The purpose of forensic accounting in detecting occupational fraud in contemporary corporate governance. *Singidunum University International Scientific Conference*.
- Meriç,A. & Erkuş,H. [2016].Türkiye'de Bilirkişilik Müessesesi Bağlamında Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaptığı Uzman Tanıklık Faaliyetlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 14(2), 317-340.
- Naziru,S.& Ahmi,A.[2018].Mitigating Corruption Using Forensic Accounting Investigation Techniques: The Watchdog Perspectives. *Indian-Pacific Journal of Accounting and Finance (IPJAF)*, 2(1),4-25.
- Oyedokun, G.[2015]. Approach to Forensic Accounting and Forensic Audit. Being a lecture delivered by the staff of internal audit department of Niger Delta Development Commission.Nigeria.
- Owojori, A.A & Asaolu, T. O. [2009]. The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problemof Corporate World. *European Journal of Scientific Research*, 29(2), 183-187.
- Pamukçu,A.[2017]. Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12(48), 227-244.
- Pazarçeviren, S. [2005]. Adli Muhasebecilik Mesleği. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2), 1-19.
- Rathnasiri, U. A. H. A.& Bandara, R. M. S.[2017]. The Forensic Accounting in Sri Lanka "Perception of Professional Accountants. *Kelaniya Journal of Management*, 6(2), 68-82.
- Rezaee, Z., Lo,D., Ha, M. & Suen,A. [2016]. Forensic Accounting Education and Practice: Insights From China. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 8(1), 106-119.
- Singleton, A. & Singleton, T.[2010]. *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. New Jersey: John Wiley&Sons.
- Shah,A.A.& Shah,M.A.[2012]. Corporate Scandals And Forensic Accounting. *Indian Journal Of Accounting*,43 (1) , 52-70.
- Tazegül,A. & Kılıçbey,E.[2017]. Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeciliğe Yönelik Algılarının Farklı Değişkenler Açısından Değerlendirilmesi: Kars Ardahan ve Iğdır Örneği. *International Journal Of Academic Value Studies*, 3(17), 119-133.
- Telpner,Z. &Mostek,M.[2003].Expert Witnessing İn Forensic Accounting: A Handbook For Lawyers And Accountants, U.S.A.:CRC.
- Toraman,C., Abdioğlu, H. &İşgüden,B.[2009]. Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Uygulamaları, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, 10(1), 17-55.
- Yücel,E.[2011]. Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye'deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma. [Yayınlanmamış Doktora Tezi]. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- <http://allianceifa.com/wpcontent/themes/allianceifa/pdf/THE%20CHALLENGES%20OF%20FORENSIC%20ACCOUNTANT%20AN%20EXPERT%20WITNESS.pdf>
- https://www.ismmmo.org.tr/docs/egitim/16052019_bilirkişilik.pdf
- <https://www.sec.gov/spotlight/sarbanes-oxley.htm>

HAKEMSİZ YAZILAR

OPINION PAPERS

3568 SAYILI MESLEK YASASINDA USULSÜZ UNVAN KULLANIMI SONUCUNDA HAKSIZ REKABET

Ahmet YÜKSEKOL

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

ÖZET

Bir kısım meslektaşımızın mesleki faaliyetleri sırasında bürolarında, tabelalarında, basılı evraklarında, sosyal medya ve benzeri platformlarda, kullanma yetkisi olmayanlar ile meslek unvanının önüne veya arkasına eklentiler, eski kamu unvanları veya meslek yasasında yer almayan yeni unvan türetme çabaları (Mali danışman, KDV iade uzmanı, Teşvik yöneticisi, Vergi Uzmanı v.b.) sonucunda; 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı yönetmelik hükümlerine aykırı davranışları bilerek veya bilmeyerek sergiledikleri öngörüldüğünden dolayı, kanun ve yönetmelik maddeleri doğrultusunda reklam yasağı ve usulsüz unvan kullanımı sonucunda reklam yoluyla haksız rekabete ilişkin özellikli durumlar, disiplin cezaları ile sonuçlarını oluşturmaktadır. Muhasebecilik ve müşavirlik mesleğinin profesyonel bir meslek olması ruhsatlı unvan kullanımı ile değer kazanmıştır. Mesleki unvanların, kullanmaya yetkileri olmayanlarca kullanımının yasaklanması, diğer yandan mesleki faaliyette bulunan meslek mensupları arasında haksız rekabetin önlenmesi amacıyla mesleki unvan dışında kullanılacak unvanlar sınırlandırılmıştır.

Giriş

Bir işi meslek yapan üç önemli vazgeçilmez unsur vardır ki bunlar; Belge veya ruhsat, Uygulama standartları ve etik kuralları ile mesleki örgütünün bulunması bir işe mesleki değer kazandırmaktadır. Burada mesleki unvana değinecek olursak, belge veya ruhsattaki unvanı kullanabileceğimiz, etik kuralları ile beraber meslek mensubunun unvanına yakışır şekilde hareket etmesi gerekliliği ve mesleki örgüt ile de mesleki faaliyette bulunabilmesi sayesinde, muhasebecilik ve mali müşavirliğin bir meslek olarak değer kazandırmaktadır.

Ülkemizde muhasebe mesleğinin gelişmesi, 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı meslek kanununun yürürlüğe girmesiyle büyük bir hız kazanmıştır. 13.06.1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu", mesleğin yasal kurallara ve örgütlere kavuşmasını sağlamış büyük bir reform kanunudur. Kanunun ilk maddesi hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananlara "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir", "Yeminli Mali Müşavir" denir. Kısaca bu meslek yasamızda sadece SMMM ve YMM olmak üzere iki unvan vardır. Serbest Muhasebecilik unvanı 10.07.2008 tarihinde kaldırılmış olsa da, mesleki faaliyetlerini devam ettiren Serbest Muhasebeciler için herhangi bir hak ve unvan kısıtlaması bulunmamaktadır. Meslek yasasının 2.maddesinde ise muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konularını bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara Serbest Muhasebeci Mali Müşavir denir. Her ne kadar kanunda bağımlı kelimesi geçmese de, bir işyerinde hizmet akdi ile çalışan meslek mensubunun da unvan kullanamama durumu vardır. İlgili kanun ve yönetmelikler incelendiğinde meslek mensubunun mesleki unvanları "Serbest

Muhasebeci Mali Müşavir" ve "Yeminli Mali Müşavir" 'dir.

1.USULSÜZ UNVAN KULLANIMI SONUCUNDA REKLAM YOLUYLA HAKSIZ REKABET

Haksız rekabet ve reklam yasağı yönetmeliğinin, 8. maddesinin [1] numaralı fıkrasının [f] bendinde "Mesleki ve akademik unvan dışında sahip olunan başka unvanları kullanmak" reklam yoluyla haksız rekabet sayılmıştır.

1.1.HAKSIZ UNVAN, İBARE, REMİZ VE SIFATLAR KULLANILMASI DURUMLARI İLE AKADEMİK UNVANIN AYIRT EDİLMESİ

3568 sayılı Meslek yasasının 3.maddesinde kanunen kullanmaya yetkisi olmayanlar tarafından serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir unvanlarının veya bu unvan veya kavramlara karışacak veya onlara benzer her türlü unvan, ibare veya remizlerin kullanılması yasaktır.

Kanun maddesinde geçen benzer ve karışacak kelimeleri çok nettir. Meslek mensubu olmayanlar, kullanma yetkisi olmayanların "Mali Danışman" unvanı görülmekte, kullanılmaması gereken bir sıfat olduğu çok güzel bir örnektir. Bir başka örnekte ise; bir kısım meslek mensubumuz tarafından kullanıldığı gözlemlenen "KDV iade uzmanı" kanunun hiçbir yerinde geçmemektedir. Beyanname düzenlemek mesleğin konusudur. Düzenlenen KDV beyannamesine ait iade doğuran işlemin takibi ve dosya işlemleri her meslek mensubu tarafından yapılmasına herhangi bir engel yoktur. Uzman ise akademik bir unvan olduğundan, yüksek lisans mezuniyeti sonucunda alınan bir unvandır.

Akademik unvanlardan bazıları ise; Uzman, Öğretim Görevlisi, Öğretim Üyesi, Araştırma Görevlisi, Doçent, Doktor, Profesör'dür. Genellikle yüksek lisans mezunu olan meslek

mensuplarının İşletme Bilim Uzmanı, Ekonomi Hukuku Bilim Uzmanı olarak Uzman unvanlarını kullanması akademik unvan olduğu için haksız rekabet sayılmamaktadır. Meslek mensubu akademik unvanına mesleki unvanı ile beraber tabela, kartvizit, basılı yayın, makale, kitap vb. araçlarda yer verebilir.

İlgili kanun ve yönetmelikler incelendiğinde meslek mensubunun mesleki unvanları “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir”, “Yeminli Mali Müşavir” ‘dir. Meslek mensupları arasında kullandığı gözlemlenen sadece “Mali Müşavir” olarak bir mesleki unvan da yoktur. “Serbest Muhasebeci” bir ön ek değil unvandır. 10.07.2008 tarihinde kelime olarak değil, unvan olarak kaldırılmıştır.

1.2.HAKSIZ UNVAN KULLANIMININ HAKSIZ REKABET ve REKLAM YASAĞI KARŞISINDAKİ DURUMU

Meslek mensuplarının mesleki unvanları dışındaki unvan veya sıfatları kullanmaları, özellikle haksız rekabet açısından önem arz etmektedir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin kendi aralarında ve müşterileri ile olan ilişkilerinde haksız rekabetin önlenmesi, bu suretle dürüst ve bozulmamış rekabetin sağlanması ve meslek mensuplarının iş elde etmek için reklam sayılabilecek eylem ve işlemlerinin kapsam, sınır ve esaslarının belirlenmesidir.

Söz konusu yönetmelikte, mesleki ve akademik unvan dışında sahip oluna başka unvanları kullanmak reklam yoluyla haksız rekabet sayılmıştır. Bir meslek mensubunun “KDV iade uzmanı”, “Vergi Uzmanı” ibare veya buna benzer bir sıfat kullanması tüm ruhsat sahibi meslek mensupları arasından ayırt edici bir nitelik getireceğinden dolayısıyla avnı

zamanda iş elde edebilmek içinde yapıldığı düşünüldüğünde haksız rekabet ve reklam fiili içermektedir.

Meslek yasasının 45. maddesi yasaklar başlığı altında ise “Tabela veya basılı kağıtlarında ruhsatname ile belirlenen mesleki unvanları dışında başka sıfat kullanamazlar.” yer almaktadır. Özellik Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliğinin 18. Maddesinde ise “Meslek mensubu sunduğu mesleki faaliyetlerin tanıtımı için hazırlayacağı kitapçık ve broşürlerde, mevcut ve geçmiş müşterilerinin isim ve unvanlarını açıklayamaz, gerçeğe dayanmayan, haksız ve reklam sayılabilecek ifadeler kullanamaz.” yer almaktadır.

Meslek mensupları, iş elde etmek için reklam sayılabilecek eylem ve davranışlarda bulunmamak; üçüncü kişilerin kendileri için reklam sayılabilecek eylem ve davranışlarına izin vermemek ve bunlara engel olmak için gerekli önlemleri almakla yükümlüdür.

1.3.MESLEKİ ŞİRKETLERDE VE ORTAKLIK BÜROLARINDA UNVAN KULLANIM DURUMU

Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliğinin 30.maddesine göre “Birden çok meslek mensubu, ortaklık bürosu veya şirket kurarak meslekifaaliyette bulunabilirler.” yer almaktadır. Aynı maddeye eklenen 1) bendine göre de bağımsız denetim unvanını ekleyebilmeleri ile ilgili “[Ek:RG-22/5/2015-29363] Kanunen yetkili kuruluşlardan yetki almış bağımsız denetim kuruluşları, mesleki unvandan sonra gelmek kaydıyla, şirket unvanlarında “bağımsız denetim” ibaresini kullanabilirler.” bent ile yer verilmiştir.

TÜRMOB Mecburi Meslek Kararları 1996/1 - Madde 4: Ortaklık Bürosu veya şirketlerin unvanlarında 3568 sayılı Kanunun 8. maddesine göre yetki almış kişilerin isim ve

soyadları dışında yabancı isim veya unvan kullanılması veya meslek unvanları dışında danışmanlık, denetim ve benzeri rumuzların yer alması yasaktır.

Birden çok meslek mensubunun bir araya gelerek kurdukları ortaklık bürosu veya şirketler şunlardır. Ortaklık Bürosu (Adi Şirket), Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket, Limited Şirket ve Anonim Şirket türleridir.

1.4.ESKİ ve EMEKLİ OLARAK KAMU UNVANLARININ KULLANIMININ HAKSIZ REKABET ve REKLAM YASAĞI KARŞISINDAKİ DURUMU

Meslek mensuplarının makale, kitap gibi mesleki yayınları ile medyada görsel veya basılı ortamlarda mesleki ve akademik unvan dışında, Eski Vergi Müfettişi, Eski Hesap Uzmanı, Emekli Vergi Müfettişi, Eski Vergi Denetmeni, Emekli Hesap Uzmanı, Emekli Şube Müdürü ve benzeri unvanlara veya halen çalıştığı kurumdaki unvanına yer verdikleri görülmektedir. “E.” şeklinde kullanılan unvanların “Emekli” veya “Eski” anlamlarına geldiği öngörülmektedir.

Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı yönetmeliğinin 19. maddesinde meslek mensuplarının, mesleki konularda hazırlayacakları kitap, makale ve benzeri bilimsel çalışmalarda mesleki ve akademik unvanlarını kullanabilecekleri, çalıştığı büro, şirket veya kurumun ad ve unvanını kullanamayacakları düzenlemesi yer almaktadır. Mesleki unvanıyla beraber kullandığı durumlarda meslek mensuplarının kendi aralarında ve müşterinle olan ilişkilerinde haksız şekilde avantaj elde etmek, iş elde etmek amacıyla reklam ve sonucunda haksız rekabete yol açan bir eylemdir. Meslek mensuplarının, mesleki dayanışma sorumluluğu bilince olarak eylem ve davranışlarında özen göstermesi önemlidir.

1.5.HİZMET AKDİNE TABİ ÇALIŞAN (BAĞIMLI) MESLEK MENSUPLARININ UNVAN KULLANIMINDA ÖZELLİKLI DURUMLAR

Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliğinin 62. maddesinde bağımlı çalışan meslek mensuplarına ilişkin olarak “ Ruhsat alan meslek mensupları bağımlı veya meslek dışında çalıştıkları ya da mesleki faaliyette bulunmadıkları takdirde unvanlarını ve tasdik yetkilerini kullanamazlar. “ şeklinde yer verilmiştir.

Meslek mensubu olabilme yeterliliği bulunmayan ve kanundaki genel ve özel şartları taşımayan kişilerce bu unvanları kullanmaları, haksız yere kullanma durumudur. Burada bağımlı çalışan meslek mensubu gözüyle bakarsak kanundaki genel ve özel şartları yerine getirmiş ruhsatını almış bir meslek mensubundan bahsediyoruz. Ruhsat sahibi olan, odaya aidat ödeyen, ancak bağımsız mesleki faaliyette bulunmayanların veya bağımlı çalışanların ruhsatlarında yer alan unvanları görsel, yazılı ve basılı medyalarda kullanmasının, bu unvanlar kullanılarak gerçek ve tüzel teşebbüslere meslek mensuplarınca yapılabilecek herhangi bir hizmet sunulmamak şartıyla, 3568 sayılı kanun gereği disiplin cezası ve haksız unvan kullanımından doğan hapis ve para cezası alması gereken bir eylem olarak değerlendirilmesi doğru bir bakış açısı değildir. Bağımlı çalışan meslek mensuplarınca mesleki unvanın kullanımı, haksız kullanımla bir tutulmamalı, usulsüz kullanım olarak düşünülmelidir.

TÜRMOB üye istatistiklerine göre 114.725 meslek mensubundan, 62.627 meslektaş bağımlı olarak mesleğini icra etmektedir. Yüzde 55 oranında bağımlı meslektaş sayısı var olsa da, ruhsatı olduğu halde mesleki unvanlarının kullanımı maalesef mümkün değildir. Hizmet akdi ile çalışan meslek

mensupları için unvan kullanamama eşitlik ilkesine aykırıdır. 2017 yılında TÜRMOB tarafından yapılan 2. Olağanüstü Genel Kurul Toplantısında Yönetmelik değişikliklerinden biride bu konuyla ilgilidir. İlgili değişiklik “Mesleğin konusuna giren alanlarda hizmet akdi ile çalışan meslek mensupları, çalıştıkları işyerinin unvanını belirtmek koşuluyla, sahip oldukları mesleki unvanları kullanabilirler. Hizmet akdi ile çalışan meslek mensupları, ilgili mevzuatta belirtilen haller saklı kalmak kaydıyla, tasdik yapamazlar ve mesleki yetkilerini kullanamazlar. Mesleğin konusuna girmeyen alanlarda çalışan veya ticari faaliyette bulunan meslek mensuplarının, mesleki unvan kullanmaları mümkün değildir.” Hazine ve Maliye Bakanlığının görüşüne sunulmuş fakat uygun görülmemiştir.

1.6.ADAY MESLEK MENSUPLARININ UNVAN KULLANIMI

3568 sayılı meslek yasasının Staj Yönetmeliğine göre “Aday Meslek Mensubu” kanunun öngördüğü şartları taşıyan ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleğini ifa için mesleğe hazırlayıcı temel bilgileri edinmek üzere bir meslek mensubu yanında veya denetim ve gözetiminde mesleki çalışmalar yapan kimseye denir. Uygulamada genellikle staj süresi devam eden aday meslek mensuplarınca “Stajyer SMMM” ibaresi sıklıkla kullanıldığı gözlemlenmektedir. SMMM unvanını başına eklentiyle kullanılması benzerlik doğurmaktadır. Staj sırasında buna benzer unvan kullanımı, haksız bir kullanımdır. Kanunda belirtilen meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayacak işler, aday meslek mensupları için de geçerlidir. Kanunun ve ilgili yönetmeliğin meslek mensupları hakkında düzenlenmiş olduğu disiplin esasları aday meslek mensuplarına da uygulanır. Peki aday meslek mensubu stajını

tamamladıktan sonra, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik yeterlilik sınavını kazandığında mesleki unvanını kullanabilir mi? Kanunun 5.maddesi sayılan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmanın özel şartlarından d) bendinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ruhsatını almış olmak yer almaktadır. Her ne kadar yeterlilik sınavları kazanılsa da mesleki ruhsat alınmadığı sürece unvan kullanılması kanunen doğru değildir.

1.7.BAĞIMSIZ DENETÇİ İLE BERABER MESLEKİ UNVAN KULLANIMI

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ile Yeminli Mali Müşavir unvanı ile birlikte Bağımsız Denetçi unvanı kullanılabilir. Çünkü Bağımsız Denetçi olmak için SMMM veya YMM mesleki unvanlarına sahip olunması gerekmektedir. Bağımsız Denetim Yönetmeliği 4.maddesinde Bağımsız Denetçi tanımlanmıştır. a) bendine göre; Bağımsız denetçi: Bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişilerdir.

Bağımsız denetçi unvanı beraber kullanılmasında sakınca bulunmasa da, 3568 sayılı meslek yasasına göre bir mesleki unvan değildir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından verilen bir unvandır. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 23. maddesinde de meslek mensuplarının reklam yasağına ilişkin olarak ticaret unvanlarında, tabela veya basılı kâğıtlarında mesleki ve akademik unvanları dışında başka unvan veya sıfat kullanamaz şeklinde benzer düzenleme yer almaktadır. Bağımsız Denetçi unvanı ile SMMM ve YMM unvanları iç içe geçmiş unvanlardır. Bununla

İlgili Çalışma Usul ve Esasları ile Haksız rekabet yönetmeliğinde özellikle “Tabela” ve “Basılı evrak” maddelerinin yönetmelik değişikliği ile güncellenmesi gerekliliği doğmaktadır.

1.8. BİLİRKİŞİ İLE BERABER USULSÜZ MESLEKİ UNVAN KULLANIMI

Hukuki bir kavram olan “Bilirkişi” bir unvan değildir. Bilirkişilik Yönetmeliğine göre; Bilirkişi: Çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde oy ve görüşünü sözlü veya yazılı olarak vermesi için başvurulan gerçek veya özel hukuk tüzel kişisini tanımlar. Aynı yönetmelikte bilirkişiler için reklam yasağı da bulunmaktadır. Yönetmeliğin 14. Maddesine göre “Bilirkişinin, bilirkişilik görevi almak için reklam sayılabilecek her türlü girişim ve eylemde bulunması, internet sitesinde, tabelalarında ve basılı kâğıtlarında sicil ve listeye kayıtlı bilirkişi olduğuna dair ibareler kullanması yasaktır.” belirlenmiştir. Bilirkişi kendisine tevdi olunan görevi bizzat yerine getirmekle yükümlü olanda bir kişidir. Tabela veya kartvizit v.b. basılı evraklarında bu ibareyi mesleki unvan ile birlikte kullanmak, çevresinden veya reklam yoluyla sağlayacağı bir bilirkişilik işi olamayacağı için, tamamen meslektaşlar arasında mesleki unvana ek ibare olmasından dolayı haksız rekabet davranışıdır.

1.9. SİYASİ PARTİ, ODA VE BİRLİK GÖREVLERİ İLE BERABER USULSÜZ MESLEKİ UNVAN KULLANIMI

Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliğinde “Başlıklı kâğıtlarda, kartvizitlerde ve diğer basılı evrakta mesleki ve akademik unvan dışında unvan kullanılmayacağı gibi kamu ve özel kurum ve kuruluşlar ile siyasi partilerdeki geçmiş ve mevcut görevler belirtilemez. Odalar ve Birlik organlarında geçmişte görev alan meslek mensupları bu unvanlarını kullanamazlar.

Halen görevli olanlar bu unvanlarını ancak bu görevin ifasında ve bu görevleri ile sınırlı olmak kaydıyla kullanabilirler.” yer almaktadır. Mesleki ve akademik unvan dışında siyasi partilerdeki unvanları kullanmak; meslek mensupları arasında iş sağlama amacına yönelik ve meslektaşlarıyla haksız rekabete yol açan bir davranış olup, kullanılmamasında özen gösterilmesi gereklidir.

2. HAKSIZ UNVAN KULLANIMININ DİSİPLİN VE CEZAI MÜEYYİDELERİ

3568 sayılı meslek yasasının 49. maddesinde, 3. maddede ki haksız unvan kullanımına atıfta bulunularak aykırı davranışlar hakkında altı aydan bir yıla kadar hapis ve adli para cezasına hükmolunur.

Odalara düşen görev ise, aykırı davranışları öğrendiklerinde Cumhuriyet Savcılığına bildirmek mecburiyetindedirler. Cumhuriyet Savcılığınca tahkikatın sonucu, odaya ve ilgililere bildirilir.

Takibat ve hüküm tesisi disiplin soruşturması yapılmasına ve disiplin cezası uygulanmasına engel değildir. Odalar ayrıca disiplin yönetmeliğine göre disiplin cezası verebilir. Meslek mensuplarınca sahip olunmayan unvanın kullanılması, reklam yasağına uyulmaması, 3568 sayılı Kanuna aykırı eylemlerde bulunulması ve birlikçe çıkarılmış diğer yönetmelik hükümlerine ve zorunlu meslek kararlarına uyulmaması şeklinde filler “kınama” cezası gerektirir. Kınama cezası meslek mensubuna ve aday meslek mensubuna, görevinde ve davranışlarında kusurlu olduğunun yazı ile bildirilmesidir. Bu davranış üç yıllık bir dönem içerisinde yinelenmesi ise Geçici olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma disiplin cezasına yol açarak mühür kullanımı ve iş kabulünü 6ay çok 1 yıldan az olmak üzere mesleki sıfatı saklı kalmak kavdıyla

engellenmesini doğurmaktadır.

Mesleki ve akademik unvanlar dışındaki unvanların kullanımı Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği'nin 8. maddesi uyarınca, bu unvanları kullanan meslek mensupları için reklam yoluyla haksız rekabet eylemi olduğundan, 32. maddesi gereği de Odalar tarafından resen veya şikayet üzerine disiplin soruşturmasının başlatılmasını gerektiren bir eylemdir.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Staj Yönetmeliği uyarınca, Kanunun ve bu yönetmeliğin meslek mensupları hakkında düzenlemiş olduğu disiplin esasları aday meslek mensuplarına da uygulanmaktadır.

3. DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Meslek ruhsatı ayrıcalığımızdır. Unvan kullanmak ruhsata bağlı bir imtiyazdır. Bu imtiyaz, meslek mensuplarına meslek yaşamızla tanınmıştır. Unvanın usulsüz, hatalı, sorunlu kullanımı ile yeni unvanlar türeterek ve kullanma hakkı olmayanlarca unvan kullanılarak haksız rekabet davranışları ile akabinde reklam yasağına uymamayı bağımlı ve bağımsız meslek mensubu, kamu görevlisi, bilirkişi, bağımsız denetçi, siyasi parti yöneticileri, oda ve birlik yöneticileri ile aday meslek mensupları gözüyle kanun ve yönetmelik kapsamında değerlendirmiş olduk.

Mesleki unvanları alarak, Kanun'un belirttiği mesleki yeterliliği kanıtlamış olan meslek mensupları meslek unvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır bir şekilde hareket etmek zorundadırlar. Bilerek veya bilmeyerek sergilenmiş olsa da haksız, usulsüz veya hatalı unvan kullanımı ile reklam sayılabilecek her türlü davranıştan ve açıklamadan kaçınmak zorundadır. Kanun, yönetmelik ve mecburi meslek kararlarına aykırı olmayacak, iş sağlama amacına yönelik olmamak ve meslektaşlarıyla

mensubu kendisini ifade etme hakkına sahiptir. Unvanını ve ruhsatını hak eden; çalışmalarını özenli ve ilkeli olarak sürdüren meslek mensupları kendine ait olmayan bir unvanı kullanmaz ve bunu ahlaki bulmaz. Toplum, dürüst davranışı talep eder. Toplum; hukuka uygun ve bozulmamış rekabet ortamında herkesin dürüst davranacağına ve kurallara göre hareket edileceğine inanır ve buna güvenme hakkına sahip bulunur. Dürüstlük kuralını ihlal edenler bu güvene aykırı hareket ederek haksız rekabete neden olarak, haksız rekabeti oluşturur. Bu da meslektaşları hürriyeti bağlayıcı ceza ile adli para cezaları yanı sıra disiplin cezaları ile karşı karşıya bırakır.

Dürüst ve bozulmamış bir rekabetin sağlanması için; meslek mensuplarının aykırı davranışlardan kaçınmaları, üçüncü kişilerin bu türde davranışlara izin vermemeleri ve duyarlı olmalarının gereği ve ödevleridir. Duyarsızlığın sonu teslimiyetçiliktir.

Kaynakça

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete,

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 04.01.1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete,

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği, 31.10.2000 tarih ve 24216 sayılı Resmi Gazete,

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği, 21.11.2007 tarih ve 26707 sayılı Resmi Gazete,

Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete,

Bilirkişilik Yönetmeliği, 03.08.2017 tarih ve 30143 sayılı Resmi Gazete,

TÜRHA-K-TÜRMOB Yayınları, Yıl:2012 Sayı:425.

ADİ ORTAKLIK SÖZLEŞMESİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Nurullah KARAYEL
Aday Meslek Mensubu

ÖZET

Uygulamada sık rastlanan adi ortaklık; genellikle güven ilkesine dayalı olarak kurulur ve kuruluşunda sözleşme bakımından herhangi bir şekil şartı aranmamaktadır. Ancak taraflar iradi olarak şekil şartı öngörebilecekleri gibi adi ortaklığa sermaye olarak getirilen değerlerin devrinin özel hükümler kapsamında şekil şartına bağlılığı düzenlenmiş olabilir. Her ne kadar adi ortaklık sözleşmesinde şekil serbestisi olsa bile bunu ispat etmek açısından yazılı olarak yapılmasında fayda vardır. Hayatta hiçbir şey aynı kalmadığı için, insan ilişkileri de zamanla değişiklik gösterebilir. Çıkar çatışmaları yaşandığında dostlar düşman olabilir. Bu nedenle maddi kayıplar yaşamamak, sorumluluk altında kalmamak için mümkün olan her şeyi yazılı olarak belgelemek gerekir. Özellikle ticari konularda, para ve mal alışverişlerinde işlemlerin mutlaka yazılı olarak yapılması gerekir. Sonuçta söylenenler, zamanla unutulup inkâr edilebilir. Söz uçar yazı kalır misali.

Anahtar Sözcükler

Adi Ortaklık, Sermaye, Sözleşme

ABSTRACT

Ordinary partnership in practice, it is generally established based on trust principle and there is no need for any form in terms of a contract at the establishment stage. However, the parties may foresee the form requirement voluntarily, or the transfer of the values of capital increase to the ordinary partnership may be regulated by the adherence to the specific form clause. Even if there is freedom of shape in the ordinary partnership agreement it is useful to prove it in writing. Since nothing remains same in life human relationships may also change over time. When conflicts of interest occur, friends can become enemies. For this reason it is necessary to document everything possible in writing in order to avoid material losses and not to take responsibility. Especially in commercial matters transactions in money and goods purchases must be done in writing. Ultimately, what is said can be forgotten over time. For example, spoken words fly away, written words remains.

Keywords

Common Partnership, Capital, Agreement

GİRİŞ

Uygulamada en çok karşılaşılan ortaklıklardan biri olan adi ortaklık 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda düzenlenmiştir. Adi ortaklığın tüzel kişiliği bulunmadığı için kuruluşu da oldukça basittir. Her ortaklık tipinde olduğu gibi, adi ortaklığın kuruluşu da bir sözleşme ilişkisine dayanmaktadır. 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanununun 620-645. Maddelerinde düzenlenen adi ortaklığın herhangi bir kanuni tanımı olmamasına karşın T.B.K.'nin 620. maddesinde adi ortaklık sözleşmesi şu şekilde tanımlanmıştır; "Adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir . Ardından "Bir ortaklık, kanunla düzenlenmiş ortaklıkların ayırt edici niteliklerini taşıyamıyorsa, bu bölüm hükümlerine tâbi adi ortaklık sayılır" şeklinde ifade edilmiştir.

T.B.K.'nin 12. Maddesinde "Sözleşmelerin geçerliliği, kanunda aksi öngörülmedikçe, hiçbir şekle bağlı değildir." denilmek suretiyle sözleşmenin kanunda nasıl yapılacağı belirtilmediği sürece sözleşmede şekil serbestisi vardır. Adi ortaklık sözleşmesinin herhangi bir şekle tâbi olmamasına karşın sözlü şekilde dahi kurulabileceği belirtilmiştir. Buna karşın adi şirkette yazılı şekil, geçerlilik şekli olmayıp sadece taraflar arasındaki anlaşmazlıklarda bir ispat aracı olup uyumsuzluğun çözümünde kolaylık sağlar. Çünkü 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 200. Maddesinde "Bir hakkın doğumu, düşürülmesi, devri, değiştirilmesi, yenilenmesi, ertelenmesi, ikrarı ve itfası amacıyla yapılan hukuki işlemlerin, yapıldıkları zamanki miktar veya değerleri 2500 Türk Lirasını geçtiği takdirde senetle (belge) ispat olunması gerekir." Bu itibarla, ortaklık sözleşmesinin yazılı yapılması ve her şeyden önce ortaklar arasındaki ilişkilerin daha acık

ve sağlam olması sonucunu doğuracağı gibi, ispat açısından daha yararlı olur . Her ne kadar kanun adi ortaklık için şekil serbestisi öngörmüş olsa bile bazı durumlarda şeklin zorunluluk haline geldiği durumlar vardır. Bu durumlarda sözleşmenin şekli geçerlilik şekli olup bu şekle uyulmadığı takdirde sözleşme geçerli bir şekilde kurulmamış sayılacağından dolayı geçersiz olur ve herhangi bir hak veya yükümlülük ifade etmez.

ADİ ORTAKLIK SÖZLEŞMESİNDE ŞEKLİN ZORUNLU OLDUĞU HALLER

a.Resmi Şekil

aa.Sermaye Olarak Şirkete Taşınmaz Mal Konulması

4721 Sayılı Medeni Kanunu'nun 706. maddesinde "Taşınmaz mülkiyetinin devrini amaçlayan sözleşmelerin geçerli olması, resmî şekilde düzenlenmiş bulunmalarına bağlıdır." denilmek suretiyle taşınmazın adi şirkete sermaye olarak konulması durumunda sermayeye konu olan taşınmazın devrinin resmi şekle tabi olduğudur. Yani Tapu Sicil Müdürlüğü'nde resmi senet düzenlendikten sonra, tüm ortakların adına taşınmazın tescil edilmesi gerekir. Adi ortaklık sözleşmesinde şekil serbestisi olduğundan dolayı burada tartışmalı konulardan biri de sermaye olarak taşınmaz konulduğunda sözleşmenin tamamı mı ya da sadece sermaye maddesinin mi resmi şekilde yapılacağı hususudur.

Bu konuda Pulaşlı, "Adi şirket kurulurken ortaklardan birisermayeolarakşirketetaşınmaz mal koyuyorsa, adi şirket sözleşmesinin MK m. 706 uyarınca, resmi şekilde yapılması zorunludur. Aksi halde, sözleşme geçerli olmaz. Aynı şekilde, paylı mülkiyet şeklindeki taşınmaz üzerindeki payın adi ortaklığa sermaye olarak konulması halinde de, resmi şekil zorunluluğunun söz konusu olacağını belirtmektedir.

Şener, taşınmazların ortaklığa sermaye olarak getirilmesi durumunda, şirket sözleşmesinin sadece sermaye payı ile ilgili maddesinin resmi şekilde yapılmasının yeterli olacağını, sadece sermaye maddesinin şekle bağlı olarak düzenlenmesiyle, şekil şartı ile ulaşılmak istenen amacın gerçekleştirildiğini, sözleşmenin tamamının şekle bağlı tutulmasının ise taraflar bakımından gereksiz masrafa ve düzenleyen merci bakımından da zaman kaybına neden olacağını belirtmektedir.

Bu konu doktrinde tartışmalı olduğundan dolayı böyle bir durumda sözleşmenin tamamının resmi şekilde yapılmasında fayda vardır.

ab.Sermaye Olarak Şirkete Motorlu Taşıt Araçlarının Konulması

2918 Sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 20/d hükmü uyarınca "Tescil edilmiş araçların her çeşit satış ve devirleri, satış ve devri yapılacak araçtan dolayı motorlu taşıtlar vergisi, gecikme faizi, gecikme zammı, vergi cezası ve trafik idari para cezası borcu bulunmadığının tespit edilmesi ve taşıt üzerinde satış ve/veya devri kısıtlayıcı herhangi bir tedbir veya kayıt bulunmaması halinde, araç sahibi adına düzenlenmiş tescil belgesi veya trafik tescil kayıtları esas alınarak noterler tarafından yapılır. Noterler tarafından yapılmayan her çeşit satış ve devirler geçersizdir." denilmek suretiyle adi ortaklığa sermaye olarak konulması durumunda sözleşmenin noterde yapılması gerektiğini ifade eder.

ac.Sermaye Olarak Fikir ve Sanat Eserlerinin Konulması

5484 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'na göre "Mali haklara dair sözleşme ve tasarrufların yazılı olması ve konuları olan hakların ayrı ayrı gösterilmesi şarttır." Aynı şekilde markaların da adi şirkete sermaye olarak konulması halinde, buna ilişkin devir ve lisans sözleşmesinin noterlikçe düzenlenmesi

zorunludur.

b.İradi Şekil

Kural olarak adi ortaklık sözleşmesinin herhangi bir şekle tâbi olmamasına karşın taraflar aralarında sözlü, yazılı veya resmi şekilde yapılacağını kararlaştırabilirler. Kararlaştırılan şekilde kurulmayan sözleşmeler geçersizdir ve hiçbir hak veya yükümlülük doğurmaz.

Sonuç olarak; 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununda adi ortaklık sözleşmesinde şekil olarak geçerlilik şeklinin öngörülmesine rağmen sermaye koyarken veya ortakların kendi aralarında kararlaştırdıkları bir şekil varsa buna uyulması zorunludur. Her ne kadar şekil serbestisi olsa dahi ispat açısından sözleşmenin yazılı yapılması avantaj sağlar. Önemle üzerinde durulması gereken konulardan biri de taşınmaz, motorlu araç, fikir ve sanat eserlerinin adi ortaklığın mülkiyetine sermaye olarak değil de sadece kullanım hakkının sermaye olarak konulması halinde resmi şekle gerek yoktur. Sözlü olarak yapılması yeterli olup ispat açısından yazılı yapılmasında yarar vardır.

KAYNAKÇA

PULAŞLI, Hasan, Şirketler Hukuku Şerhi, Yenilenmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, Adalet Yayınevi, 2018, s. 26
<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6098.pdf>

[Erişim Tarihi:03.11.2019 m. 620]

<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4721.pdf>

[Erişim Tarihi:03.11.2019 m.706]

<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/336886>

[Erişim Tarihi:03.11.2019 s.1317]

<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2918.pdf>

[Erişim Tarihi:03.11.2019 m.20/d]

<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.5846.pdf>

[Erişim Tarihi:03.11.2019 m.52]

DİJİTAL DÖNÜŞÜM SÜRECİNDE MUHASEBENİN YENİDEN TASARIMI VE MALİ MÜHENDİSLİK

Şevket Kartal

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Çevre Mühendisi

GİRİŞ

1.1. Muhasebenin Tanımı Ve Tarihsel Gelişimi

1.1.1. Muhasebenin Tanımı:

Muhasebe, tüm kuruluşların mali nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek rapor eden ve sonuçlarını yorumlayan ve analiz eden bir bilim dalıdır.

Muhasebe, işletmelerin varlıklarının ve kaynaklarının oluşumunu, bunların kullanılma biçimini, işletmelerin yaptığı işlemler sonucunda bu varlıklardaki ve kaynaklardaki değişimleri, işletmelerin mali durumlarını açıklayacak bilgileri sağlayan ve bu bilgileri ilgili kişi ve kurumlara ileten, işletme sahip ve yöneticilerinin doğru karar almalarını sağlayan bir bilgi sistemi ile oluşmaktadır.

1.1.2. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi:

Muhasebe konuları 15. yüzyıl sonuna kadar doğal bir seyir izleyerek gelişmiştir. Bu itibarla, teşebbüsler faaliyetleri sırasında karşılaştıkları kayıt problemlerini ve organizasyon ihtiyaçlarını, olayların akışına bağlı bir şekilde pratik çareler arayıp bulmakla gidermeye çalışmışlardır. Ancak, geniş bir matematik bilgisine sahip olan Toşkanalı rahip Luco Paciola'nun 1494 yılında İtalya da

yayımladığı "Summa Aritmetica" adlı eserle birlikte muhasebenin doğal gelişme dönemi kapanmış, uygulamaların yanı sıra nazari düşünceler de konuyu etki altında bırakmaya başlamıştır. Böylece İtalya, prensipleri itibarıyla bütün dünyaya yayılan muhasebe tekniğindeki rönesansında beşiği olmuştur. Söz konusu eserle birlikte, muhasebe tekniği aynı zamanda hem pratik hem de teorik bakımlardan gelişme yoluna girmiştir. Muzaaf muhasebe usulünün kurucusu olan Luco Paciola ile birlikte muhasebenin doğal gelişme seyri sona ermekte ticaret hayatının gelişmesine paralel olarak süratle gelişmiştir. Ancak muhasebenin bir organizasyon aracı olarak ele alınıp, bütçe uygulamasına ve yönetim amaçlarına paralel bir şekilde işlenmesi 19. yüzyıl sonlarına doğru olmuştur. 19. yüzyıl muhasebe literatürünün gerek pratik gerek teorik alanlarda zenginleşip yaygın bir hal aldığı dönemdir.

Muhasebe, dinamik sosyal sistemin teknolojik ilerlemesine paralel olarak ilerlemekte ve eski muhasebenin düzen ve tertibi üzerine inşa edilmektedir. Günümüzdeki modern muhasebe, ani bir değişimin bir gecede ortaya çıkan sonucu değildir. Şimdiki aşamaya, binlerce yıllık evrimsel bir süreçle ulaşan ve muhasebenin gelişimi insan

medeniyetinin başlangıcından beri devam etmektedir. Değişen iktisadi ve teknolojik koşullar muhasebe uygulamalarının değişmesi ve yeni sürece adapte olması sonucunu doğurmaktadır. Bu yüzden gelişen teknolojiyle birlikte muhasebeyi evrimsel bir süreç olarak görmenin mümkün olup olmadığını sorgulamak gerekmektedir.

Ülkemizde mesleğimizin yakın süreçteki tarihsel gelişimine baktığımızda, kâtiplik ile başladığını daha sonra da muhasebecilik ile devam ederek meslek yaşamız ile SMMM ve YMM unvanlarına kavuştuğunu görmekteyiz. Bu noktadan ve son dijital gelişmelerden yola çıkarak bu yazımızda, 21.yüzyılda mesleğimize değişimi yaşatacak yeni bir terimden; “Mali Mühendislik” teriminden bahsedeceğiz.

1.2.Mühendisliğin Tanımı Ve Tarihsel Gelişimi

1.2.1.Mühendisliğin Tanımı:

Mühendislik, deneyim ve uygulama yoluyla matematik, geometri ve fen bilimlerine ilişkin edinilen bilgilerin ve kazanılan tecrübenin dünyanın bize sunduğu malzeme ve enerjilerin insanlığın yararına ekonomik ve zararsız bir şekilde kullanılması için yöntemler geliştirmek üzere değerlendirmeler yapılmasını ve bu değerlendirmelerin uygulamaya geçirilmesini sağlayan meslek dalıdır.

Mühendisler de tarihin eski çağlarından beri yaratmak, meydana getirmek yani yukarıdaki tanıma uygun olarak bilim rehberliğinde insanların yararına ve hayatlarını kolaylaştırmak için çalışan insanlardır.

1.2.2.Mühendisliğin Tarihsel Gelişimi

Mühendislik bilimi asıl olarak atılımını, 1300’lü yıllardan itibaren ortaya çıkan Rönesans ile yaşamıştır. Rönesans’ı modern mühendisliğin doğuşu olarak göstermek mümkündür. Yine zamanın bilim insanlarından Galileo Galilei ve Leonardo da Vinci mühendislik alanında

çeşitli çalışmalara imza atmışlardır.

Rönesans döneminde ve zaman içinde gerçekleştirilen çalışmalar temel alınarak, modern mühendislik çalışmaları, kendi tarihindeki en önemli sıçrayışlardan birini Sanayi Devriminde yaşamıştır. Özellikle 1763’te mühendis James Watt’ın buhar makinesini icadı ve endüstriyel alandaki makineleşme insanoğluna yeni bir kader çizmiştir. Makineleşen sanayi aynı zamanda mühendislik biliminin gelişmesine de önemli katkıda bulunmuştur. Bu dönemde önemli bir başka mühendislik ürününe Graham Bell’in telefonu buluşu [1876] örnek olarak verilebilir. Mühendislik bilimi bilgisayar devrinin başlangıcına kadar sürekli olarak, gerek devlet çalışmaları gerek bireysel çalışmalar sonucu gelişimine devam etmiştir. Ve mühendislik bir diğer sıçrayışını ise bilgisayarın icadı ile yaşamıştır. Öyle ki bilgisayar mühendisliği, yazılım mühendisliği gibi yeni alt dallar ortaya çıkmıştır.

2.Dijital Dönüşüm, Dijital Dönüşüm Süreci ve Endüstri 4.0

2.1.Dijital Dönüşüm

Dijital dönüşüm, bilgi teknolojilerinin yoğun kullanımı ile iş süreçlerinin ve bilgilerin hızla, para ve zaman tasarrufu sağlayarak dijital [elektronik] ortama taşınmasıdır.

Dönüşüm, dijitalleşen dünyanın hızını ve kolaylığını iş hayatımıza taşımaktadır. Alışverişin şekli e-ticarete kaymakta, güvenlikten, ödeme sistemlerine her yerde dijital dönüşüm etkisini göstermektedir. Alışlagelmiş dosyalama, evrak, kâğıt gibi belgeleme ve saklama yöntemleri değişmektedir.

Maliyet avantajı ve zaman kazandıran dijital dönüşümü seçen şirketler rekabette bir adım öne geçmektedir.

2.2. Dijital Dönüşüm Süreci

Geleneksel üretim ve hizmet sistemleri, günümüzde dijital bir dönüşüm yaşayarak yeni bir yapıya bürünmektedir. Özellikle elektronik, bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler bu dönüşümü daha da hızlandırmıştır.

Akıllı robotlar, sensörler, 3D yazıcılar, dronelar, gelişmiş veri depolama ve analiz sistemleri gibi teknolojiler bu değişimde önemli rol oynamaktadır. Fiziksel objelerin interneti olarak bilinen Internet of Things (IoT) vasıtası ile birbirleri ile konuşabilen, etkilenen akıllı ve bağlantılı sistemler geliştirilmektedir. Artık kendi kendini yönetebilen, denetleyen ve optimize eden bu otonom sistemler hayatımızı biçimlendirmeye başlamıştır. Şirketler açısından yeni ve yabancı oldukları bir yapı oluşmaktadır.

2.3. Endüstri 4.0

Endüstri 4.0 sayesinde literatürümüze pek çok yeni kavram girmiş bulunmaktadır. Endüstride büyük sıçramalara yol açacak Büyük veri (big data), Nesnelerin İnterneti (IoT), Bulut Bilişim (Cloud computing), E ticaret, sosyal medya uzmanlığı, CoBot'lar, Esnek üretim hatları, kestirimci bakım ve daha birçok yeni kavram. İşte bu araçları, gerek çalışan güvenliğinin sağlanmasında gerek verimin ve üretim kalitesinin artırılmasında gerek üretim planlamasında gerekse pazarlama ve reklam faaliyetlerinde kullanabilecek yetiye sahip olmak için bu dijitalleşmiş dünyaya hâkim olmak bir zorunluluk haline gelmiştir.

Bu kapsamda dijital dönüşüm, bu noktada yöneticilerin, çalışanların, kullanılan aygıt ve makinaların en verimli haliyle üretime katılmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Dijital dönüşüm denildiğinde akla sadece bilgisayarların kontrol ettiği elektronik makine ve robotlar gelmemelidir. Dijital dönüşüm

kavramı, yazılım, donanım, güvenlik, eğitim gibi pek çok detaylı konuyu içermektedir. Ayrıca üretimin her aşamasını kontrol ederek sürecin denetlenmesi ile son müşterinin ihtiyaçlarına hitap edebilmek için gerekli verilerin toplanması analiz edilmesi, çıkarımlar yapılması gibi daha gelişmiş yaklaşımlar yine dijital dönüşüm kavramının içindedir.

Üretilen ürünlerin, dijital ortamda tanıtımı, pazarlanması ve kişiselleştirilmesi, son kullanıcıya tamamen kişinin istekleri doğrultusunda ulaştırılması ise, dijitalleşmenin somut göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Artık bilişim tavında dövülen ürün, her bir aşamada yeni bir katma değer eklenerek bilgi sayesinde değer kazanmaktadır. İşte dijital bazlı katma değer üretimi için gerekli, veri madenciliği, karar destek sistemleri geliştirme, yapay zekâ gibi pek çok teknik, dijital dönüşüm sürecinde kullanışlı araçlar olarak üreticiye hizmet etmektedir.

3. Vergisel Alanda Digital Dönüşüm Bağlamında Mali Mühendislik

3.1. Vergisel Alanda Dijital Dönüşüm

1990 Yılı başından itibaren Gelir İdaresi Başkanlığı bilgi teknolojileri ve otomasyon sistemleri alanlarındaki yatırımlarına hız vermiştir. Burada amaç kayıt dışını önlemek, iş yükünü azaltmak, verimliliği artırmak ve eleman, zaman ve kırtasiye gibi maliyetlerden tasarruf etmektir. 1995 Yılında "Vergi Daireleri Tam Otomasyon Projesi", 1998 Yılında VEDOP-I, 2004 yılında VEDOP-II ve 2007 yılında VEDOP-III projeleri hayata geçirilmiştir. Bunların dışında elektronik imkanların getirdiği otomasyon ve dijitalleşmeye paralel olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın son yıllarda baş döndürücü bir hızla uygulamaya koyduğu sistemlerin başlıcaları yandaki gibidir;

- 1.VEDOS (Vergi denetmenleri otomasyon sistemi)**
- 2.BİDDEP-ICR-EMKAS-VERİA (Vergi istihbarat projeleri)**
- 3.İNKA (İnsan kaynakları Otomasyon Projesi)**
- 4.TAKKOM (Takdir Komisyonu Otomasyonu)**
- 5.Özelge Otomasyon Sistemi**
- 6.EBTİS (Elektronik Banka Tahsilat Sistemi E-Tahsilat ve E-Haciz)**
- 7.E-BEYANNAME (Elektronik Beyanname Gönderimi sistemi)**
- 8.E-TEBLİGAT Uygulamaları**
- 9.KDVİRA (Kdv İadesi Risk Analiz Sistemi)**
- 10.SARP (Sahte Belge Risk Analiz Programı)**
- 11.İnternet Vergi Dairesi Sistemi**
- 12.İnteraktif Vergi Dairesi Sistemi**
- 13.Hazır Beyan Sistemi**
- 14.Defter Beyan Sistemi**
- 15.E-Defter Uygulamaları**
- 16.E-BELGE Uygulamaları (e-fatura, e-Arşiv Fatura,e-İrsaliye,e-serbest meslek makbuzu,e-müstahsil makbuzu,e-gider pusulası,e-bilet,e-sigorta komisyon gider belgesi,e-sigorta poliçesi,e-döviz alım-satım belgesi,e-dekont)**

Bu makalenin yazımı aşamasında dahi Gelir İdaresi Başkanlığı çok geniş kapsamlı bir tebliği yayımlayarak e-dönüşüm sistemlerinin uygulama alanlarını büyük ölçüde genişletmiştir.

3.2.Mali Mühendislik:

Mühendislik düşünce sistematiğine dayanan,düşünme yeteneklerini ön planda tutan ve günümüzde salt binaların tasarımı ve inşasından öte, yoksulluk, eşitsilik, felaketten kurtarma veya iklim değişikliği gibi bir çok toplumsal ve küresel soruna da eğilen bir meslek grubuna dönüşmüştür. Sosyal mühendislik, çevre mühendisliği, değişim mühendisliği, risk mühendisliği bu sorunlara eğilen dallardan sadece bir kaçıdır.

Mali mühendislik, mühendislik yetenekleri çerçevesinde dijitalleşmeyle birlikte muhasebe mesleğini düşünce, eğitim, kültür ve teknoloji alanlarında dönüştürmeyi ve muhasebe meslek mensuplarının yetkinliklerini yeniden tasarlamayı amaçlamaktadır. Mali mühendislik muhasebe meslek mensuplarına yeni tasarlanan bir kariyer sağlayacaktır. Mali mühendisler teknolojik gelişmeler doğrultusunda sistem tasarlayabilme, dijital ve büyük verileri doğru analiz edebilme ve yorumlayabilme, mali problemleri tanımlayabilme ve bu mali geleceği yeniden kurgulayabilme ve yeni stratejiler geliştirebilme becerilerine sahip kişiler olarak muhasebe mesleğine prestij katacaklar.

Uluslararası dört büyük muhasebe firması, muhasebe meslek mensupları için gelecekte gerekli olacak beceri ve yetenekleri aşağıdaki gibi sıralamaktadır:

- 1. Dijital beceriler için gereksinim: %200 artış**
- 2. Eleştirel düşünebilme talebi: %150 artış**
- 3. Problem çözmede yaratıcılık ihtiyacı: %50 artış**
- 4. Güçlü sunum ve iletişim becerileri: %25 artış**

MESLEKLERİN BİLGİSAYARLAŞMAYA KARŞI DUYARLILIKLARI	
MESLEKLER	OLASILIK
Rekreasyonel Terapistler	0,28%
Doktor ve Cerrahlar	0,42%
Kariyer ve Teknik Eğitim Öğretmenleri, Ortaokullar	0,88%
Satış Müdürleri	1,30%
İcra Başkanları	1,50%
Yazarlar	3,80%
Nükleer Mühendisler	7,00%
Polisler (Devriye Görevi Yapanlar)	9,80%
Kabin Memurları / Uçuş görevlileri	35,00%
Ekonomistler	43,00%
Polis, İtfaiye ve Ambulans Sevk Memurları	49,00%
Ticari Pilotlar	55,00%
Kütüphaneciler	65,00%
Tıbbi Sekreterler	81,00%
Yönetici Sekreterleri ve Asistanları	86,00%
Taksi Şoförleri ve Özel Şoförler	89,00%
Muhasebeciler ve Denetçiler	94,00%
Kasiyerler	97,00%
Defter Tutma, Muhasebe ve Denetim Çalışanları	98,00%
Vergi Düzenleyiciler	99,00%

Kaynak: Türmob XX: Muhasebe Kongresi Prof.Dr. Melih Erdoğan Sunumu

Tabloda da görüldüğü üzere bilgisayarlaşmadan ve teknolojik gelişmelerden en çok etkilenen mesleklerin başında muhasebecilik mesleği gelmektedir. Dijital dönüşüm bize akıllı muhasebe uygulamaları sunarken manuel veri girişi ihtiyacı ortadan kalkmakta yanlışlık yapma olasılığı minimum düzeye inmektedir. Bu nedenle gelecekte daha etkin konumda olmak için dijitalleşme ve e-dönüşüm sürecine cevap verecek yeni bir modellemeye ihtiyaç vardır.

Dijitalleşme; e-defter, e-fatura, e-beyanname, interaktif vergi dairesi ve defter beyan sistemi gibi uygulamalarla muhasebe mesleğinin kayıttan beyan aşamasına kadar her adımına dokunmaktadır, bunu dijital evrim olarak tanımlamak mümkündür. Dijitalleşme, yapay zeka, ve IV. Sanayi Devrimi gibi teknolojik gelişmelerin ışığında muhasebe mesleğinin mühendislik yetenekleri çerçevesinde yeniden tasarlanması bağlamında Mali Mühendislik ortaya çıkmaktadır.

Muhasebe ve mühendisliğin temelinde, bilgileri toplamak, analiz etmek, yorumlamak, çözümler geliştirmek, bu çözümleri ve çıktıları karar mercileri için rapor haline getirmek bulunmaktadır. Her iki bilim dalında girdi-çıkış aşamalarıyla hareket etmektedir. Mühendislik, muhasebenin geleneksel ve değişen yapısını kavrayarak bu işi teknolojik gelişmelere entegre edebilmeyi başaracak bir bilim dalıdır. Mali mühendislik işte burada devreye girmekte muhasebe mesleğini mühendislik temelli ve analitik düşünme yeteneği üzerine yeniden tasarlamayı amaçlamaktadır. Mali mühendislik matematik ve muhasebenin kesişme noktasında yer alan gelişime açık bir alandır.

Türkiye’ de muhasebe meslek mensuplarının %70’ nin görevi Hazine ve Maliye Bakanlığı ile SGK ve İstatistik Kurumu gibi belli başlı kamu kurumlarına beyan ve bildirim yapmaktadır. Halihazırdaki muhasebe eğitim müfredatları da muhasebecilerin bu işlemleri yapmaları amacıyla hazırlanmıştır. Muhasebeci adayları halen yoğun olarak tek düzen hesap planı ve yevmiye kaydı gibi geleneksel muhasebe uygulamalarının eğitimi almaktadır, fakat nerdeyse muhasebe yapmak için bunlara ihtiyaç kalmadığını söylemek mümkündür. Günümüzde muhasebe meslek mensupları ne yevmiye kaydı yapmakta ne de defter vazmaktadır. Bunların hemen hemen hense

şu an muhasebe programları ve sistemleri tarafından otomatik yapılabilmektedir.

Mali mühendisliğin muhasebe mesleğine sağlayacağı faydaları aşağıda belirtildiği şekilde beş başlıkta belirleyebiliriz:

- 1.Muhasebe Mesleğine İtibar ve Saygınlık Kazandırarak, Muhasebecilerin Sosyal Statüsünü Artırması,**
- 2.İstihdamı Artırması ve Haksız Rekabeti Önlemesi,**
- 3.Muhasebe Mesleğini Angaryalardan ve Vergi Odaklı Meslek Olmaktan Kurtarması,**
- 4.Muhasebe Mesleğinin Dijitalleşme ve e-Dönüşüm Işığında Geleceğe Hazırlaması,**
- 5.Küreselleşme, Teknolojik ve Ekonomik Gelişmeler Çerçevesinde Muhasebe Eğitiminin Yeniden Tasarlanması,**

Bundan 15 yıl önce muhasebe bürosunda başladığım muhasebe mesleğini icra ederken müşterilerden gelen faturaların ve fişlerin boyutları ve karmaşık yapıları ilgimi çekmiş ve hep bu belgelerde bir düzen ve matbulaşma olması gerektiğini düşünmüştümdür. Birlikte çalıştığım çalışma arkadaşlarıma bu fatura ve fişlerin kupür para gibi standart boyutlarda olması gerektiğini, içerik yerleşiminin standart olması gerektiğini ve bunu gören her bir vatandaşın bunun bir fatura/fiş olduğunu bilmesi gerektiğini ve bir değer taşıdığının farkına varması gerektiğini söylemişimdir. Şimdi günümüzde çıkan e-fatura ve diğer e-belgeler hemen hemen bu öngörülerimi yerine getirmiş bulunmaktadır. Söz konusu belgelere belli bir standart kazandırılmış durumdadır.

Halihazırdaki dijital dönüşüm ve sistemlerin üzerine bir kaç yıl gibi kısa bir zamanda inşa edileceğini düşünüyordum. Öncüydüm belki

de bazılarının hayata geçmiş olabileceği yeni değişim ve ilerlemeyi aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür. Önümüzdeki 15-20 yıllık zaman dilimi içindeki dönüşümü ve düşünmek gerçekten korkutucu boyuttadır.

- Mal, malzeme, demirbaş veya hizmet alımı yapıldığı anda satıcı tarafından düzenlenen faturalar mükellefin vergi numarasına bağlı olarak mükelleflerin defterine dijital entegrasyon sayesinde karşılıklı işlenecektir. Aynı şekilde sigorta poliçeleri, e-arşiv telefon ve haberleşme faturaları, tahsilat tediye makbuzları v.b. Örneğin telefon ve internet faturası hizmet verici tarafından düzenlendiği anda satıcının gelir ve hesaplanan Kdv hesabına alıcının ise gider ve indirim Kdv hesabına intikal edecektir. (Bu entegrasyonlar için standart hesap planı kodu tanımlamaları ve dönüştürücü sistemler geliştirilecektir)
- Mükellefin banka hesabında oluşan hareketler anlık olarak defterine otomatik olarak işlenecektir. Yani bankada oluşan kayıt aynı anda eş zamanlı olarak mükellefin defterinde de oluşacaktır. (Hali hazırda banka dosyası aktarımı yoluyla bu işlemler yapılabilmektedir)
- Düzenlenen veya alınan çekler karekod sistemi sayesinde anlık olarak deftere dijital sistem tarafından işlenecektir. Hatta bunun bir ileriki aşaması dijital ve sanal çeklerdir. Bitcon gibi sanal paralarda olduğu gibi. (Karekod cep telefonu ile veya başka bir okuyucu ile okutulup entegre olarak muhasebe sistemine dahil edilecektir, sanal çek veya para zaten sanal olarak entegre olacaktır)
- Şirket çalışanın işe başladığı anda ve iş bitiminde okuttuğu parmak izi sayesinde mesai ve çalışma süresine göre bordroları

dijital sistemler sayesinde otomatik olarak oluşacak, oluşan bordronun dijital sistem tarafından anlık olarak muhasebe kaydı oluşacak ve çalışanın sigorta gününe ve kazancına otomatik dahil olacaktır. Oluşan bordro çalışanın e-devletinde entegre olacak ve görülebilecek ve mükellef hesabından otomatik olarak çalışanın ücreti kendi hesabına geçecektir. (Hali hazırda devlet memurlarında e-bordro uygulanmaktadır)

- İşletmelerin üretim sürecinde; her bir üretim bandında anlık olarak ürünlerin birebir maliyeti ve bu maliyet kayıtlarının muhasebe sistemine aktarımı dijital sistemler sayesinde entegre bir şekilde oluşacaktır.
- Dijital sistemler sayesinde otomatik işlenen faturalar ve diğer kayıtlar neticesinde, beyan dönemi itibarıyla mükellefin defter kayıtlarına göre beyan ve bildirimleri dijital sistem tarafından otomatik olarak oluşturulacak ve ilgili kamu idaresine bildirim veya beyanı gerçekleşen tahakkuk eden vergi mükellefin banka hesabından veya vergi havuz hesabından otomatik olarak tahsil edilecektir. Görüldüğü gibi bu işlemlerde hiçbir insan unsuru bulunmamaktadır. (Hazır beyan ve Defter beyan sistemi bunun bir başlangıcıdır)
- E-defterler, maliyeti sistem tarafından otomatik şekilde taranıp incelenerek ve okunarak otomatik ve matbu bir formda vergi inceleme raporu mükellefe e-tebligat kanalından tebliğ edilecektir. Hatta bir ileriki aşamada dijital entegre sistemler sayesinde ilk kayıt ve veya beyanname sırasında otokontrol sağlanacak, hatalı beyan ve bildirim ve vergi kaçağı önlenerek ve sonradan bir incelemeye bile gerek kalmayacaktır. (Müfettişler sadece hazırlanan raporun sorumlusu olacaktır.)

•Mükellefin ekranına veya cep telefonuna düşen bu vergi inceleme raporlarını kabul etme veya uzlaşma ya da dava konusu yapma işlemi tek tıkla yapılabilir hale gelecektir. Mesela, rapor itiraz veya raporu dava konusu yapma isteği tek tuşla UYAP sistemine aktarılacaktır, bir ileri aşamasında uypap sistemi veya o günkü adı ne olur bilinmez dijital sistem dava sonucunu dijital arşiv taraması ve değerlendirmesi yaparak karara bağlayacak ve karar sonucu otomatik olarak tebliğ edilecektir.

•Şirket kuruluş vs işlemler e-devlet veya mersis gibi dijital bir ortamdan hiçbir fiziki belgeye ihtiyaç duymadan anında yapılabilir ve eş zamanlı olarak diğer kurumlarda da kayıtlar açılacaktır. Örneğin yoklama veya imza sirküleri veya mal mühür veya e-imza sistem tarafından anında üretilecektir. [Halihazırda zaten mersis sistemi e-belge yolu ile belge alma, vergi dairesi ve sgk entegrasyonuna geçmiştir.]

•Sanal muhasebe ofisleri hizmet verecek ve ofislerde sadece sistemin denetimi ve yönetimi için bir kişi veya meslek mensubu veya bilişim uzmanı yeterli olacaktır.

•Bütün raporlar [kdv iadesi,tam tasdik, arge, sermaye tespit, öz varlık tespit, v.b) online ortamdan matbu bir şekilde hazırlanıp yine online ortamdan ilgili mercie gönderilecek, hatta daha da ileri evresinde bu raporlar veri girişlerini derleyen dijital sistemler sayesinde otomatik olarak oluşacaktır. Meslek mensupları eli dahi değmeden hazırlanan bu raporların sadece doğruluğundan sorumlu olacaktır.

•Vergi daireleri ve diğer kurumlar sanallaşacak ve gerekli tahakkuk, tebligat, bildirim vb. işlemler dijital sistemler tarafından çok az

insanla yapılabilecektir. Bu kurumların başında birkaç vergi ve veri sorumlusu ile bilişim ve yazılım uzmanının olması yeterli olacaktır. Bu öngörü ve örnekleri sayfalarca uzatmak mümkündür.

Dijital devrimle beraber kağıt, makbuz elle kayıt beyan, bildirim, gibi geleneksel yöntemleri rafa kalkacak ve bunların yerini barkod, karekod, bulut sistemleri alacaktır.

4.SONUÇ:

Vergi uygulamaları ve muhasebe alanında dijital dönüşüm baş döndürücü bir hız ve ivme ile ilerlemektedir. Bundan daha 15-20 yıl öncesinde başında “e” olan sadece bir işlemi biliyorduk, o da EFT idi, yani Elektronik Para Transferi. Günümüzde hemen hemen başına “e” gelmeyen vergi uygulama materyali ve sistemi kalmamıştır.

Bundan 20 yıl önce yevmiye defteri elle doldurulurken günümüzde bilgisayar formu defterin yerini bile e-efter aldı. Son 10 yıldır muhasebe uygulamaları arasına giren e-beyanname, e-fatura ve e-bildirge gibi dijital sistemler aldı. Bunların bir basamak yukarısını yazımda anlatmaya çalıştım. İki basamak yukarısını ise düşünmek dahi korkutucu.

Bu gidişatı hem meslek mensupları ve hem de meslek camiasının kuruluşları doğru okuyabilmeli, mesleğin ve mesleki eğitimin yeni tasarımı bu çerçevede yapılmalıdır.

1998 yılında, fotoğraf filminde dünya lideri Kodak’ın 170 bin çalışanı vardı. Sadece 3 yıl sonra insanların çoğunluğunun kağıt filmle fotoğraf çekmek istemeyeceğini ve 132 yıllık geçmişe sahip Kodak’ın ortadan kaybolacağını düşünmek neredeyse imkansızdı.

Yunan filozof hareketios’a göre: “Evrende değişmeyen tek şey değişimin kendisidir”. Dolayısıyla da Muhasebe meslek mensuplarının: teknolojik gelişmeler

doğrultusunda sistem tasarlayabilme, dijital ve büyük verileri doğru analiz edebilme ve yorumlayabilme, mali problemleri tanımlayabilme ve bu problemlere bilimsel çözümler üretebilme, işletmelerin mali yapısını ve mali geleceğini yeniden kurgulayabilme ve yeni stratejiler geliştirebilme becerilerine sahip kişiler, yani Mali Mühendisler olarak muhasebe mesleğini icra etmeleri gerekmektedir.

KAYNAKLAR

- <https://www.muhasabedersleri.com/genel-muhasebe-2/muhasebe-tanimi.html>
Muhasebenin Dijital Dönüşümü ve Mali Mühendislik-İsmail Tekbaş 1.Baskı Mart,2019 İstanbul, Humanist Kitap Yayıncılık
- <https://www.gib.gov.tr/>
- <http://www.teknikicerik.com/muhendislik-nedir-muhendislik-dallari.html>
- <https://www.dijitalx.com/2019/05/12/dijital-donusum-nedir/>
- <https://www.netadam.net/nedir/muhasebe/>
- <https://www.elogo.com.tr/destek/dijital-donusum>
- <https://digit4turkey.org/dijital-donusum-surecine-hukuki-yaklasim/>
- <https://meslekaktivistleritoplulugu.wordpress.com/2017/10/31/dijital-cagda-muhasebe-mesleginin-yeniden-tasarimi-mali-muhendislik/>

YENİ TEBLİĞ İLE E-FATURA VE E-ARŞİV UYGULAMALARINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR VE CEZAI YAPTIRIMLAR

Murat OMRAK

Mali Müşavir, Bağımsız Denetçi

ÖZET

Gelişen bilgi teknolojileri, ticarete yeni ödeme yöntemlerinin yaygınlaşması, sanal para, elektronik tahsilât sistemleri, üretimde insan faktörü yerine robotik teknolojilerin kullanımının artması, elektronik ticaret ile coğrafi sınırların önemini yitirmesi gibi birçok faktör bu alanda kullanılan ticari belgeler ile muhasebenin kayıt fonksiyonu alanında birçok yeni ihtiyacı da beraberinde getirmektedir. Bu ihtiyaçlar özel sektörde gerek maliyetleri önemli oranda azaltması gerekse iş ve işlemlere hız kazandırması sebebiyle yeni yazılım ve donanımlar geliştirilerek karşılanmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı ise bu değişime paralel olarak gerek kendi ihtiyaçlarını karşılamak ve bu ekonomik aktiviteleri izleyip kayıt dışılığı azaltmak ve denetim fonksiyonunu arttırmak, gerekse vergi mükelleflerinin ödevleri konusunda Elektronik Defter, Beyanname ve Elektronik Belgeler konusunu farklı yöntemler geliştirmeye ve yaygınlaştırmaya başlamıştır.

Bu çalışmada bugüne kadar kullanılan ve 19.10.2019 tarihinde yayımlanan 509 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01.01.2020 tarihinden itibaren zorunluluk kapsamı genişletilecek olan E-Fatura ve E-Arşiv Fatura özelinde uygulamaya ilişkin özellikli durumlar ile bunların cezai yaptırımları irdelenmeye çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: E-Fatura, E-Arşiv Fatura, Özel Usulsüzlük

Giriş

2001 yılında Vergi Usul Kanunu Mükerrer 242. Maddesinde yapılan değişiklik ile elektronik ortamda kayıt tutma ve elektronik cihazlar ile belge düzenlemenin yolu açılmış ve artık elektronik muhasebe uygulamaları diyebileceğimiz yeni bir dönem başlamıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklikler ile gerek Türk Ticaret Kanunu'nda gerek VUK' nda bahsi geçen tüm belge ve defterlerin artık elektronik ortamda düzenlenip, saklanması ve iletilmesi yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.

Bu yeni sürecin adı ne olursa olsun VUK Mükerrer Madde 242 ile artık muhasebe uygulamaları alanında sıklıkla kullanacağımız Elektronik Defter, Elektronik Belge ve Elektronik Kayıt diye adlandırılan üç önemli yeni kavram ortaya çıkmıştır.

Elektronik defter: Şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür. [VUK Mükerrer Madde 242]

Elektronik belge: Şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür. [VUK Mükerrer Madde 242]

Elektronik kayıt: Elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade eder. [VUK Mükerrer Madde 242]

Tüm kavramların başına eklenen elektronik kavramı bu belge, defter ve kayıtların sadece elektronik birer belge olarak düzenlenmesinin yanında içeriklerinin bütünlüğü ve değişmezliğinin de elektronik sertifikalar (Mali Mühür ve E-İmza) ile garanti altına alınmasını ifade etmektedir.

Ayrıca Gelir İdaresi artan belge çeşitliliği

ve kullanım ihtiyaçlarının artması ile Hazine Maliye Bakanlığı'nın V.U.K. Mükerrer 257 Maddesi ile aldığı yetkiyle dayanılarak, bu elektronik belgelerin düzenlenmesi, iletilmesi ve muhafaza yükümlülüğünü 3. Kişilere yani bugün ki adıyla Özel Entegratörlere de devretme yetkisini kullanmış, sürecin gelişimini hızlandırmış ve uygulamaları bugün itibari geniş kitlelerin kullanmaya başlamasını sağlamıştır.

1. Elektronik Uygulamalarda Kullanılan Temel Kavramlar

Hazine ve Maliye Bakanlığı çıkarılan 509 Sıra Nolu Tebliğden önce birçok elektronik belgenin tanımını yapmış ve bulunması gereken asgari bilgileri değişik tebliğler ile düzenlemişti. Ayrıca bu belgelerin düzenlenmesi ve kullanımı için yayınlanan kılavuzları(efatura.gov.tr) web sitesi üzerinde paylaşmakta ve kullanıcılara özel entegratör ya da kendi sistemlerini kurmadan bu portal üzerinden hizmet vermeye devam etmekteydi.

1.1. GİB Portalı (GİB e-Belge Portalı)

Yayımlanan 509 Sıra Nolu son tebliğ ile bu tanımları yapan tüm tebliğleri yürürlükten kaldırarak ve tek tebliğde tüm elektronik belgeleri yeniden düzenledi. Ayrıca yeni tebliğe kadar elektronik belgelerin başvurusu ve düzenlenmesine ilişkin hizmet veren (efatura.gov.tr) adresi yerine tüm elektronik belgelerin tek adresten kullanımını sağlamak amacıyla GİB Portalı (GİB e-Belge Portalı) adı ile (ebelge.gib.gov.tr) adresinden e-Fatura, e-Arşiv Fatura, e-İrsaliye, e-Serbest Meslek Makbuzu, e-Müstahsil Makbuzu ve e-Gider Pusulası ve benzeri diğer e-Belge uygulamalarına ait temel fonksiyonların, internet üzerinden genel kullanımını sağlamak amacıyla Başkanlık tarafından oluşturulan web

portalını kullanıma açtı.

1.2. Elektronik İmza ve Mali Mühür Sertifikası

Kâğıt olarak düzenlenen defter kayıt ve belgelerin doğruluğunu sağlayan ıslak imza ya da noter mührünün elektronik defter ve belgelere uygulanmaması bulunmadığından Maliye Bakanlığı E-Defter, E-Fatura ve diğer elektronik uygulamalar hakkında yayımlanmış olduğu tüm tebliğlerde elektronik ortamda tutulacak tüm defterler ve elektronik ortamda düzenlenecek tüm belgelerin içeriklerinin değişmezliğinin sağlanması için iki elektronik sertifika yönetimini zorunlu kılmıştır.

Bunlardan biri gerçek kişi mükellefler tarafından kullanılabilen 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu hükümleri çerçevesinde üretilen nitelikli elektronik sertifika (elektronik imza), diğeri ise tüzel kişi ve diğer kurum ve kuruluşlar ile istemeleri halinde gerçek kişi mükellefler tarafından da kullanılacak olan 509 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde tanımlanan TÜBİTAK-UEKAE tarafından üretilen elektronik sertifikadır.

Elektronik İmza :

Tanım: 2004 yılından yayımlanan 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu ile "Elektronik imza; Başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veri" olarak tanımlanmıştır. Elektronik imza, elektronik ortamda bulunan bir belgeye eklenerek imzalayanın kim olduğunu belirlemeye yarayan veridir. 5070 Sayılı Kanun uyarınca e-imza, ıslak imza ile eşdeğerdedir.

Temini: Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu tarafından onay almış Elektronik Sertifika Hizmet Sağlayıcılar tarafından ücret karşılığında temin edilmektedir. Bu firmaların listesi

<https://www.btk.gov.tr/elektronik-sertifika-hizmet-saglayicilari>

adresinde bulunmaktadır.

Kullanım Alanları: Elektronik ortamda düzenlenen belge ve sözleşmelerde ıslak imza yerine geçen elektronik imza, e-defter, e-fatura, e-arşiv fatura, e-irsaliye ve diğer tüm belge ve sözleşmeler ile e-devlet gibi birçok alanda sadece gerçek kişilerce kullanılabilir. Tüzel kişiler ile diğer tüm kurum ve kuruluşların ise e-defter, e-fatura, e-arşiv fatura, e-irsaliye uygulamalarında elektronik imza yerine mali mühür kullanması zorunlu tutulmuştur.

Mali Mühür:

Tanım: 509 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, Vergi Usul Kanunu kapsamında yapılacak düzenlemeler çerçevesinde kullanılacak üzere, tüzel kişi, diğer kurum, kuruluş, işletmelere ve istemeleri halinde gerçek kişi mükelleflere ait veri bütünlüğünün, kaynağın ve içeriğinin garanti altına alınması ile gerekli durumlarda gizliliğin sağlanması fonksiyonlarının yerine getirilmesi amacı ile oluşturulan ve e-Fatura Uygulaması bünyesinde yapılan işlemlerde kullanılması zorunlu olan Mali Mühür, Başkanlık adına TÜBİTAK-UEKAE tarafından hazırlanan elektronik sertifika olarak tanımlanmıştır.

Temini: Mali Mühür, Gelir İdaresi Başkanlığı için TÜBİTAK bünyesinde kurulmuş olan TÜBİTAK BİLGEM Kamu Sertifikasyon Merkezi (Kamu SM) tarafından ücret karşılığında sağlanmaktadır. Başvuru için <http://mm.kamusm.gov.tr> üzerinden başvuru formu doldurulduktan sonra Vakıfbank aracılığı ile site tarafından üretilen referans kodu ve kurumun yada tüzel kişiliğinin vergi kimlik numarası belirtilerek ödeme yapılır ardından Kamu SM Mali Mühür Sertifikasını üreterek verilen iletişim adresine kurum yada tüzel kişiliğinin yetkilisi tarafından

teslim alınmak üzere gönderilir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus Mali Mühür sadece Kamu Sm tarafından sağlanmakta olduğundan E-Defter ya da E-Fatura kullanıma zorunluluğunun başlayacağı tarihten en az 15 gün önce temin edilmesinde yarar olacaktır. Ayrıca birden fazla şube yada birden fazla bilgisayarda uygulamaları kullanacak olan mükelleflerin ve yine arızalanmalara karşı tedbirli olmak maksadı ile birden fazla mali mühür temin etmeleri yararlı olacaktır.

Kullanım Alanları: Mali Mührün kullanım alanları E-İmza kadar geniş olmayıp sadece V.U.K'nca zorunlu kılınan e-defter, e-fatura, e-arşiv fatura, e-irsaliye, e-bilet gibi elektronik belgelerde kullanılmaktadır.

1.3. Özel Entegratör

509 Sıra Nolu V.U.K. Genel Tebliği'nde belirtilen elektronik belgelerin oluşturulması, imzalanması, iletilmesi hususlarında mükelleflere hizmet verme konusunda teknik yeterliliğe sahip ve test ve değerlendirme süreçleri sonunda Başkanlıktan izin alabilen entegrasyon kuruluşlarını ifade etmektedir. Elektronik belgeleri kullanmak isteyen mükellefler kendi Entegrasyon sistemlerini kurabilecekleri gibi Gib Portal haricinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan onay almış özel yazılım şirketlerine yetki vererek de bunların sistemleri üzerinden e-fatura ve diğer belgeleri düzenleyip, muhatabına elektronik ortamda iletilmesini ve özel entegratör firmalar tarafından 10 yıl boyunca saklanması yolunu tercih edebilirler. Ancak burada unutulmaması gereken önemli bir konu her ne kadar özel entegratör firmaları saklama yetkisine sahip olsa da ileride bu belgelerin ibraz yükümlüsü mükellefin kendisidir.

Yetki almış özel entegratör şirketleri düzenlenen belge basına kontör sistemi ile

yada farklı paket özellikleri ile mükelleflere hizmet vermektedir. Bu şirketlerin listesine <https://ebelge.gib.gov.tr/efaturaozelentegratorlerlistesi.html> adresinden ulaşılabilir.

2.Elektronik Belgeler ve Zorunlu Geçiş Süreleri

2.1. E-Fatura

V.U.K.'un mükerrer 242 nci maddesinin 2 numaralı fıkrasında yer alan hükmün Bakanlığa verdiği yetkiye istinaden; düzenlenmesi, müşteriye verilmesi, müşteri tarafından da istenmesi ve alınması zorunlu olan faturanın, kağıt belge yerine elektronik ortamda, elektronik belge olarak düzenlenmesi, muhatabına iletilmesi ve elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine imkan veren uygulamadır. E-Fatura belgesi, yeni bir belge türü olmayıp, kâğıt ortamdaki "Fatura" belgesi ile aynı hukuki niteliklere sahiptir.

2011 yılından beri gelişerek uygulamada yer alan E-Fatura uygulaması bugün itibari ile 118.951 kullanıcıya ulaşmış, bu alanda ki uyumsuzluk ve eksiklikler önemli ölçüde giderilmiştir. Mükellefler uygulamada temel ve ticari fatura olmak üzere iki yöntem kullanabilmekte ayrıca sonradan sisteme eklenen Fatura İptal Portalı ile düzenlene Temek Faturanın tarafların onayı ile 8 gün içinde iptal edilmesine olanak sağlanmıştır.

E-Fatura Zorunlu Geçiş Süreleri: 509 Sıra Nolu V.U.K. Genel Tebliğinin 4. Maddesine göre aşağıdaki hadlere ulaşması yada belirlenen sektörlerde faaliyet göstermesi halinde zorunlu olarak E-Fatura kullanıcısı olmak ve söz konusu tarihlerden önce mali mühür ve e-imzalarını temin edip elektronik ortamda [<https://ebelge.gib.gov.tr/efaturabasvuru.html>]

adresinden başvuru yapmak zorundalar.

Tablo 1 – E-Fatura Zorunlu Geçiş Süreleri

2018 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı)	01.07.2020 (2020 ve Sonrası Yıllarda Hasılatı Aşanlar İzleyen Yılın 7. Ayına Kadar)
5 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler ÖTV I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'ndan lisans alan (bayilik lisansı dâhil) mükellefler	01.07.2020 (2020 sonrasında kapsama girdiği ayı izleyen 4.ayın başından itibaren)
Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa ve/veya ithal edenler	01.07.2020 (2020 Sonrasında Kapsama Girdiği Ayı İzleyen 4.Ayın Başından İtibaren)
Mal veya hizmetlerin alınması, satılması, kiralanması veya dağıtım işlemlerinin gerçekleştirilmesine aracılık eden bulunan internet reklamcılığı hizmet araçları	01.01.2020 (2020 ve Sonrası İşe Başlayanlar 3 Ay İçinde)
Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler	01.01.2020 (2020 ve Sonrası İşe Başlayanlar 3 Ay İçinde)

E-Fatura Uygulamasından Yararlanma Yöntemleri:

GİB Portal Yöntemi: E-Fatura uygulamalarına ait temel fonksiyonların internet üzerinden genel kullanımını sağlamak amacı ile Başkanlık tarafından oluşturulan ve hizmete sunulan e-Belge portalleri aracılığıyla kullanabileceklerdir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken en önemli husus Gelir

İdaresi bu portal üzerinde gerekli gördüğü hallerde sayı ya da düzenlenecek belge türleri ile sınırlamalar getirmeye yetkili olduğundan ve sadece temel fonksiyonlar için hizmet verdiğinden çok sayıda fatura düzenleme ihtiyacı olan kullanıcılar için kullanışlı bir yöntem değildir. Ayrıca işletmenin logosu, banka bilgileri yada tasarıma ilişkin diğer özellikleri bulunmamaktadır.

Ücretsiz bir yöntem olup az sayıda fatura düzenleyen firmalar için tercih edilebilir. Son olarak unutulmaması gereken bir nokta da Gib Portal mali mühür ya da e-imza ile kullanılabilirdiğinden birden fazla şubesi yada kullanıcısı olan mükellefler için birden fazla mali mühür ya da e-imza bulundurmaya gerektirmekte ve düzenlenen ve alınan faturalar mükellef tarafından 6 ay içerisinde indirilip mükellefler tarafında saklama yükümlülüğü getirmektedir.

Özel Entegratör Yöntemi: Başkanlıktan izin almış özel entegratörlerin bilgi işlem sistemleri aracılığıyla fatura düzenlenmesine ve alınmasınayarayanbiryöntemdir. Bu yöntemde bir defaya mahsus özel entegratör firmasına yetki verilmesi suretiyle sınırsız kullanıcı ile ayrı ayrı mali mühür ya da e-imza bulundurmadan kullanılabilen oldukça esnek bir yöntemdir. Özel entegratör uygulamalarında kullanıcılar temel fonksiyonları yanında işletmelerin logoları, banka hesap bilgileri yada fatura tasarımlarına ilişkin tüm esnekliğe sahiptirler. Ayrıca Bu yöntemde düzenlenen ya da alınan faturalar özel entegrasyon firmaları tarafından 10 yıl boyunca saklanacak ve her zaman ibraz edilebilir olacaktır.

Doğrudan Entegrasyon Yöntemi:

Mükelleflerin kendi bilgi işlem sistemlerinin Başkanlık bilgi işlem sistemleri ile doğrudan entegre edilmesi yoluyla kullanabilecekleri bir yöntem olup uygulamada çok sayıda fatura hacmi olan firmaların tercih oldukça maliyetli bir yöntemdir.

2.2. E-Arşiv Fatura

Kağıt faturadan çok ta farklı bir belge türü olmayan E-Arşiv Fatura, V.U.K. hükümlerine göre iki nüsha düzenlenmesi gereken faturanın, düzenleyene ait nüshasının elektronik ortamda saklanması olarak tanımlanabilir. Elektronik ortamda düzenlenen E-Arşiv Fatura zaman

damgası ve elektronik sertifika ile imzalanıp düzenlenmekte ve ayrıca karşı tarafın talebi halinde ister kağıt isterse elektronik ortamda iletilebilmektedir.

E-Arşiv Fatura bu özelliği ile E-Fatura kullanıcılarının E-Fatura mükellefi olmayan mükelleflere ya da nihai tüketicilere de tamamen elektronik fatura düzenlemenin yolunu açmış ve bugün itibari ile 46.895 kullanıcı sisteme dahil olmuştur.

E-Arşiv Fatura Zorunlu Geçiş Süreleri:

509 Sıra Nolu Tebliğ ile Gelir İdaresi E-Arşiv Fatura kullanma zorunluluğu iki şekilde düzenlenmiştir. Bunlardan ilk grup zorunlu olarak E-Fatura kullanıcısı olanlar ile bazı faaliyet grupları olarak belirlemiş olup, ikinci grup ise belge bazında bazı hadlerin aşılması yoluyla sadece o belge bazında belirlenmiştir. Burada önem arz eden husus ikinci grupta belirtilen belge bazında belirlenmiş olan E-Arşiv Fatura zorunluluğudur. Çünkü burada sürekli bir geçiş zorunluluğu olmamakla beraber sadece aynı gün içerisinde aynı alıcılar için belli hadleri geçen faturalar belge bazında ve sadece o faturayla sınırlı olmak üzere zorunluluk kapsamına alınmıştır.

Tablo 2 – E-Arşiv Fatura Zorunlu Geçiş Süreleri

1	Hali hazırda e-Fatura Uygulamasına Dâhil Olan Mükellefler	01.01.2020
2	Aracı Hizmet Sağlayıcıları, İnternet Ortamında İlan Yayınlayanlar ile İnternet Reklamcılığı Hizmet Aracılarının e-Arşiv Fatura Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu	01.01.2020
3	e-Arşiv Fatura Olarak Düzenleme Zorunluluğu Getirilen Diğer Faturalar [vergi mükellefleri arası 5.000TL, nihai tüketicilere 30.000TL ve üzeri]	01.01.2020

Tablonun 3. bölümünde belirtilen hadler Aynı günde aynı kişilere düzenlenen faturalar topluca birlikte değerlendirilecek olup, faturaların vergi dâhil tutar toplamının belirtilen tutarı aşması halinde, söz konusu faturaların e-Arşiv Fatura olarak düzenlenmesi ve alınması zorunluluğu bulunmaktadır.

Konunun daha net anlaşılması için yandaki örneklerle açıklayabiliriz.

Örnek-1: Emlak komisyonculuğu faaliyeti ile iştigal eden Mükellef [A] öteden beri faaliyetine devam ediyor ve yıllık gayri safi iş hasılatı 2019 yılında 10.000 [On bin] TL olduğunu varsayalım. Bu mükellefin hem hasılat yönünden hem de sektör yönünden E-Fatura ve E-Arşiv Fatura geçiş zorunluluğu bulunmamaktadır. Mükellef [A] 2020 Ocak ayında E-Fatura ve E-Arşiv kullanıcısı olmayan Mükellef [B]'ye aracılık hizmetinden dolayı 6.000 [altıbin] TL fatura düzenleyecektir. Tebliğ kapsamında fatura tutarı 5.000 [beşbin] TL üzerinde olduğundan kağıt fatura düzenleme imkanı bulunmamaktadır. Mükellef [A] GİB Portal uygulaması üzerinden mali mühür yada e-imza ile giriş yaptıktan sonra sadece bu faturaya ilişkin olmak üzere E-Arşiv Faturası

düzenleyecek ve Mükellef [B]'ye talebine göre faturayı ister elektronik ortamda indirip ileticek isterse kağıt çıktısını ıslak imza ile imzalayıp teslim edecektir. Burada Mükellef [B]'nin kağıt fatura ya da E-Fatura kullanıcısı olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Ayrıca bu teslimden dolayı Mükellef [A]'nın sürekli olarak E-Fatura ve E-Arşiv Fatura kullanıcısı olma zorunluluğu olmayacaktır.

Örnek-2: Mükellef [D] konfeksiyon işi ile iştigal etmekte olup ve herhangi zorunluluktan dolayı E-Fatura ve E-Arşiv Fatura kullanıcısı değildir. Envanterinde kayıtlı bir otomobili vergi mükellefi olmayan Vatandaş [E] 'e ye 50.000 [ellibin] TL'ye satmıştır. Tebliğ kapsamından aynı gün içerisinde aynı nihai tüketiciye toplamda 30.000 [otuzbin] TL üzeri düzenlenecek faturalar için sadece o fatura bazında E-Arşiv Fatura olarak düzenlenmesi zorunluluğu bulunduğu Mükellef [D] GİB Portal uygulaması üzerinden mali mühür yada e-imza ile giriş yaptıktan sonra sadece bu faturaya ilişkin olmak üzere E-Arşiv Faturası düzenleyecek ve Vatandaş [E]'ye talebine göre faturayı ister elektronik ortamda indirip ileticek isterse kağıt çıktısını ıslak imza ile

imzalayıp teslim edecektir. Ayrıca bu teslimden dolayı Mükellef (D)'nin sürekli olarak E-Fatura ve E-Arşiv Fatura kullanıcısı olma zorunluluğu olmayacaktır.

Örnek-3: Mükellef (F) temizlik sarf malzemeleri toptan satışına 2020 yılına başlamış ve kağıt fatura kullanıcısıdır. Mükellefiyetine yeni başladığından henüz hasıllardan doğan bir geçiş zorunluluğu oluşmamış sektörden dolayı da E-Fatura ya da E-Arşiv Fatura kullanıcısı değildir. 05 Ocak 2020 tarihinde müşterilerinden E-Fatura ve E-Arşiv kullanıcısı olan Mükellef (G) sabah saatlerinde 2.000 (ikibin) TL tutarında temizlik malzemesi almış ve Mükellef (F) bu satıştan dolayı kağıt fatura düzenlemiştir. Aynı gün öğlen saatlerinde Mükellef (G) bu defa 1.000 (Bin) TL tutarında alış yapmış ve yine kendisine kağıt fatura düzenlenmiştir. Akşam saatlerinde Mükellef (G) bu defa 3.000 (üçbin) TL tutarında bir alış daha gerçekleştirmiştir.

05 Ocak 2020 tarihinde yani aynı gün içerisinde Mükellef (G)'ye 3 adet alış işleminin vergiler dahil tutarı toplamı olarak 6.000 (altıbin) TL yani 5.000 (beşbin) TL'nin üzerinde bir satış gerçekleştiği için önceden düzenlenen 2 adet kağıt faturanın iptal edilmesi ve toplam satış tutarı olan 6.000 (altıbin) TL tutarındaki satış tamamı için Gib E-Belge Portalı üzerinden E-Arşiv Fatura düzenlenip alıcının talebine göre elektronik yada kağıt ortamda teslim edilmesi gerekmektedir. Mükellef (F) E-Fatura kullanıcısı olmadığından düzenlenecek fatura E-Arşiv Fatura olması gerekmekte olup aksi halde kağıt olarak düzenlenen her bir fatura için özel usulsüzlük cezası uygulanabilecektir.

3.E-Fatura ve E-Arşiv Fatura

Uygulamalarında Cezai Yaptırımlar

3.1 – Süresi İçerisinde Başvuru Yapılmaması

V.U.K. mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde Hazine ve

Maliye Bakanlığının mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya yetkilidir.

Dolayısıyla 19.10.2019'da yayımlanarak yürürlüğe giren 509 Sıra Nolu V.U.K. Genel Tebliği yukarıda bahsedilen yetkiye dayanılarak bir mahiyet ve şekil belirleme tebliği olduğundan yine V.U.K.'nda bu fiillere aylık için düzenlenmiş olan Mükerrer 355 madde hükümlerine göre özel usulsüzlük cezası gerektireceği açıktır.

3.2- E-Faturada Belge Başına Özel Usulsüzlük Uygulaması

27.03.2018 tarihinde 7103 sayılı Kanun ile V.U.K. Madde 353'te yapılan yeni bir düzenleme ile "Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanunun 227 nci ve 231 inci maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek

ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 290 TL Türk lirasından aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir." hükmü kanuna eklenmiş ve bu tarihten itibaren aynı kağıt fatura da olduğu gibi tüm elektronik belgeler için de özel usulsüzlük cezaları Türk Vergi Sisteminde net bir şekilde yerini almıştır.

3.3- E-Arşiv Faturada Belge Başına Özel Usulsüzlük Uygulaması

E-Arşiv Fatura uygulamasında da yukarıda E-Fatura için belirtmiş olduğumuz 353. Madde hükümlülerinin diğer tüm elektronik belgeler içinde uygulanacağı oldukça açıktır.

Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı 509 Sıra Nolu Tebliğ ile kanundan ayrı olarak E-Arşiv Fatura uygulamasına yeni bir cezai yaptırım daha ihdas etmiştir.

509 Sıra Nolu Tebliğ'de belirtilen istisnai durumlar haricinde e-Arşiv Fatura yerine matbu (kağıt) fatura olarak düzenlenmesi veya alınması halinde, faturayı düzenleyen ile nihai tüketici dışındaki vergi mükellefiyeti bulunan alıcı hakkında düzenlenen veya alınan her bir kağıt fatura için ayrı ayrı olmak üzere Kanunun 353 üncü maddesinde öngörülen cezaların uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

4.SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Çalışmamızın başında belirttiğimiz üzere 2011 yılında birçok vergi mükellefinin hayatına giren ve bugüne dek değişik aşamalardan geçerek oldukça geliştirilen elektronik defter ve belge uygulamaları 19.10.2019 tarihinde yayımlanan 509 Sıra Nolu V.U.K. Genel Tebliği ile V.U.K.'nda tanımlanan neredeyse tüm belgeleri kapsayacak şekilde genişletilmiş olacaktır.

Belge yönünden çeşitliliğin artmasının yanında zorunluluk için belirtilen hadler düşürülmüştür.

sektörler genişletilmiş ve bunun da ötesinde Gelir İdaresine belirlediği riskli mükellef grupları yada sektörler bazında 3 ay içerisinde geçiş zorunluluğu belirleme yetkisi verilmiştir. Ayrıca yine anılan tebliğ hükümlerince İdarenin risk tespit ettiği mükellef bazında E-Fatura diğer belge hesaplarını kapatıp ticaret hayatına müdahale edebilecek kadar geniş yetkiler tanımlanmıştır.

İşte getirilen bu yeni düzenleme ile kayıt dışı ve muhteviyatı itibari ile sahte ve yanıltıcı belge düzenine karşı atılan çok önemli adımlar olduğu ve fayda sağlayacağı oldukça açıktır. Ancak unutulmamalıdır ki getirilen ceza ve kısıtlamalar vergilemenin Anayasal İlkelerine bağlı olarak düzenlemelidir.

Sonuç olarak son tebliğde "IV.2.4.3. e-Arşiv Fatura Olarak Düzenlenme Zorunluluğu Getirilen Diğer Faturalar" başlıklı madde ile "istisnai durumlar haricinde e-Arşiv Fatura yerine matbu (kağıt) fatura olarak düzenlenmesi veya alınması halinde, faturayı düzenleyen ile nihai tüketici dışındaki vergi mükellefiyeti bulunan alıcı hakkında düzenlenen veya alınan her bir kağıt fatura için ayrı ayrı olmak üzere " denilmek suretiyle sadece E-Arşiv Fatura ile ve tebliğ ile getirilen özel usulsüzlük cezası dikkat çekmektedir. Bu madde hükmüne göre bugüne kadar vergi hukukumuzda düzenlenmeyen faturalar için özel usulsüzlük cezası öngörülür iken bu madde ile düzenlenen faturalar için ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası ihdas edilmektedir.

Kaynakça

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 509, 19 Ekim 2019 tarih ve 30923 sayılı Resmi Gazete.

<https://ebelge.gib.gov.tr/> , 05 Kasım 2019 tarihli erişim.

İŞ HUKUKUNDA GEÇİCİ İŞ İLİŞKİSİ

Adil TENLİ

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

ÖZET

20 Mayıs 2016 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 6715 sayılı İş Kanunu ile Türkiye İş Kurumu Kanununda değişiklik yapılmasına dair Kanun ile 4857 sayılı İş Kanunu ve 4904 sayılı Türkiye İş Kurumu Kanununda geçici iş ilişkisine dair önemli değişiklikler yapılmıştır. İş hayatında sadece belli şartlarda, sınırlı kişiler arasında ve sınırlı sürelerde kurulmasına izin verilen geçici iş ilişkisi işverenler için esnek istihdam modelinin yaygınlaşması anlamında önemlidir.

Anahtar Kelimeler

Geçici İş ilişkisi, geçici işçi, özel istihdam büroları

Anahtar Kelimeler: E-Fatura, E-Arşiv Fatura, Özel Usulsüzlük

GİRİŞ

Kamuoyunda “işçi kiralama” “ödünç işçi” olarak adlandırılan Geçici İş İlişkisi; 20 Mayıs 2016 tarih ve 6715 sayılı İş Kanunu ile Türkiye İş Kurumu Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 4857 sayılı İş Kanunu ve 4904 sayılı Türkiye İş Kurumu Kanununda yapılan değişiklikler ile yeni düzenlemeler getirmiş bulunmaktadır.

Geçici iş ilişkisi bir üst kavram olarak hem mesleki (profesyonel) amaçlı geçici iş ilişkisini hem de mesleki amaçlı olmayan geçici iş ilişkilerini kapsar. İş Kanununun 7. maddesinde düzenlenen Geçici İş İlişkisi; kavram olarak “Özel istihdam bürosu aracılığıyla ya da holding bünyesi içinde veya aynı şirketler topluluğuna bağlı başka bir işyerinde görevlendirme yapılmak suretiyle kurulabilir.” şeklinde açıklanmıştır.

Kanun maddesinden de anlaşılacağı gibi geçici iş ilişkisi, Özel İstihdam Bürosu aracılığı ile kurulabileceği gibi Holding bünyesi içinde veya aynı şirketler topluluğuna bağlı başka bir işyeri aracılığı ile de kurulacağını belirterek iki farklı geçici iş ilişkisinden bahsedilmiştir.

Kanunun 7.maddesinin 2. Fıkrasında ise Özel istihdam bürosu aracılığıyla geçici iş ilişkisi, Türkiye İş Kurumunca izin verilen özel istihdam bürosunun bir işverenle geçici işçi sağlama sözleşmesi yaparak bir işçisini geçici olarak bu işverene devri ile; kurulmuş olmaktadır. Yapılması kastedilen sözleşme yine aynı maddenin 11. Fıkrasına göre yazılı olarak yapılması gerekmektedir. Özel İstihdam bürosu bunu profesyonel bir amaçla yani gelir getirici bir faaliyet olarak yapar. Geçici işçiyi devreden büro, ödünç alan işverenden bu hizmetin parasal karşılığını (hizmet bedeli) alır. Bu ilişkide büro işveren sıfatını korur. Ve ihtiyacı olan işverenlere işçileri ödünç olarak gönderir.

Kanunun 7.maddesinin son fıkrasında ise

“Devir sırasında yazılı rızasını almak suretiyle bir işçisini, holding bünyesi içinde veya aynı şirketler topluluğuna bağlı başka bir işyerinde iş görme edimini yerine getirmek üzere geçici olarak devretmesi halinde de geçici iş ilişkisi kurulmuş olur.” denilerek özel istihdam bürosunun varlığı olmadan geçici iş ilişkisi kurulabileceği işçinin devreden işveren bünyesinde kalacağı belirtilmiştir.

A-GEÇİCİ İŞ İLİŞKİSİNİN KURULABİLECEĞİ HALLER VE SÜRELERİ

•HAMİLELİK, EBEBEYNLERİN KISMİ ÇALIŞMASI, ASKERLİK, ASKI HALİ

İş kanununun 74 ncü maddesinde belirtilen analık ve doğum izni hallerinde, 4857 sayılı İş Kanununun 13 nci maddesinin beşinci fıkrasında belirtilen ebeveynlerden birinin doğum izinlerinin bitiminden sonra çocuğun ilk öğretim çağının başladığı tarihi takip eden ay başına kadar kısmi süreli çalışma talebinde bulunması hallerinde, askerlik görevinin yapılması hallerinde, iş sözleşmesinin askıda kaldığı hallerde bu işçilerin yerine geçici işçi statüsünde özel istihdam bürosu aracılığı ile işçi çalıştırabilirler. Bu hallerde geçici işçi çalıştırma süresi sayılan hallerin devamı süresince devam edebilir.

•MEVSİMLİK TARIM İŞLERİ

Geçici İş ilişkisi kapsamında işverenler mevsimlik tüm işlerde değil, ancak; mevsimlik tarım işlerinde geçici iş statüsünde özel istihdam bürosu işçisi çalıştırabilirler. Bu gibi hallerde; süre sınırlaması yapılmamıştır.

•EV HİZMETLERİ

Ev hizmetlerinde işverenler süre sınırlaması olmaksızın geçici iş statüsünde özel istihdam bürosu işçisi çalıştırabilirler. 4857 sayılı iş kanununun 4 ncü maddesi uyarınca istisna sayılan ev hizmetleri işçileri bu işlerle ilgili bu

kanun dışındaki konularda Borçlar Kanuna tabi olacaklardır.

•İŞLETMENİN GÜNLÜK İŞLERİNDEN SAYILMAYAN VE ARALIKLI OLARAK GÖRÜLEN İŞLERDE

Hükümde yer alan işletmenin günlük işleri deyiminin işin mutlaka her gün yapılması biçiminde anlaşılmaması, düzenli ve kısa aralıklarla [örneğin üç günde veya haftada bir] yürütülen işlerin de günlük işler arasında değerlendirilmesi gerekir. “Yeni bir yazılım geliştirilmesi, teknik bakım ve onarım gibi ihtiyaçların ortaya çıkması, belirli süreli proje işleri” geçici işçi çalıştırılmasına örnek olarak gösterilmiştir.

Bu gibi hallerde geçici işçi çalıştırma süresi dört ay ile sınırlandırılmıştır. Toplam sekiz ayı geçmemek üzere en fazla iki defa yenilenebilir.

•İŞ SAĞLIĞI VE GÜVENLİĞİ BAKIMINDAN ACİL İŞLER VEYA ZORAYICI NEDENLERİN ORTAYA ÇIKMASI

İş sağlığı ve Güvenliği bakımından acil işler veya üretimi önemli ölçüde etkileyen zorlayıcı nedenlerin [sel, yangın, doğal afet, terör olayları gibi] ortaya çıkması gibi hallerde dört ay süre ile sınırlandırılmış geçici iş statüsünde özel İstihdam bürosu işçisi çalıştırılabilir. Dört aylık süre sonrasında sekiz ayı geçmemek üzere en fazla iki defa yenilenebilir.

•İŞLETMENİN KAPASİTESİNİN ÖNGÖRÜLEMİYEN ÖLÇÜDE ARTMASI

İşletmenin ortalama mal ve hizmet üretim kapasitesinin geçici iş ilişkisi kurulmasını gerektirecek ölçüde ve öngörülemez şekilde artması gibi hallerde dört ay süre ile sınırlandırılmış geçici iş statüsünde özel İstihdam bürosu işçisi çalıştırılabilir. Dört aylık süre sonrasında sekiz ayı geçmemek üzere en fazla iki defa yenilenebilir. Burada söz konusu olan işletmenin normal işlevi

içinde iş hacminin genişlemesi nedeniyle yeni işçi istihdamı ihtiyacının doğması değil, beklenmeyen bir sipariş veya piyasada ya da ihracatta talep artışı gibi öngörülemez durumların ortaya çıkmasıdır.

Bu kapsamda çalışacak işçi sayısı için bir sınırlama getirilmiştir. Geçici iş ilişkisi ile çalıştırılan işçi sayısı, iş yerinde çalıştırılan işçi sayısının dörtte birini geçemez. Ancak, on ve daha az işçi çalıştırılan işyerlerinde beş işçiye kadar geçici iş ilişkisi kurulabilir. İşçi sayısının tespitinde kısmi süreli iş sözleşmesine göre çalışanlar, çalışma süreleri dikkate alınarak tam süreli çalışmaya dönüştürülür.

B-GEÇİCİ İŞ İLİŞKİSİ KURULAMAYACAK HALLER

Geçici işçi çalıştıran işveren için aynı iş için belirtilen sürenin sonunda altı ay geçmedikçe yeniden geçici işçi çalıştıramaz. Yine 4857 sayılı İş kanununun 29 ncu maddesi kapsamında toplu işçi çıkarılan işyerlerinde sekiz ay süresince geçici iş ilişkisi kurulamaz. Bunların dışında kamu kurum ve kuruluşlarında ve yer altında maden çıkarılan işyerlerinde geçici iş ilişkisi kurulamaz. Ayrıca, geçici işçi çalıştıran işveren, grev ve lokavtın uygulanması sırasında 18/10/2012 tarihli ve 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanununun 65 inci maddesi hükümleri saklı kalmak kaydıyla geçici iş ilişkisiyle işçi çalıştıramaz.

C-GEÇİCİ İŞ İLİŞKİSİNDE İŞVERENİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Geçici işçi çalıştıran işveren;

- İşyerindeki açık iş pozisyonlarını geçici işçisine bildirmek ve Türkiye İş Kurumu tarafından istenecek belgeleri belirlenen sürelerle saklamakla yükümlüdür.
- Geçici işçinin iş kazası ve meslek hastalığı hallerini özel istihdam bürosuna derhal, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası

Kanununa göre üç gün içinde sosyal güvenlik kurumuna bildirmekle yükümlüdür.

- Geçici işçileri çalıştıkları dönemlerde, işyerindeki sosyal hizmetlerden eşit muamele ilkesince yararlandırmakla yükümlüdür. Geçici işçiler, çalışmadıkları dönemlerde ise özel istihdam bürosundaki eğitim ve çocuk bakım hizmetlerinden yararlandırılır.
- İşyerlerindeki geçici işçilerin istihdam durumuna ilişkin bilgileri varsa sendika temsilcisine bildirmekle yükümlüdür.
- İş sağlığı ve Güvenliği kanununda öngörülen eğitimleri vermekle ve gerekli tedbirleri almakla, geçici işçi de bu eğitimlere katılmakla yükümlüdür.
- Geçici işçinin, işverenin işyerindeki çalışma süresince temel çalışma koşulları, bu işçilerin aynı işveren tarafından aynı iş için doğrudan istihdam halindeki işçilerin koşullarının altında olamaz.
- İşletmenin ortalama mal ve hizmet üretim kapasitesinin geçici iş ilişkisi kurulmasını gerektirecek ölçüde ve öngörülemez şekilde artması hallerinde kurulan geçici iş ilişkisinde işveren bir ayın üzerinde çalışan geçici işçilerin ücretlerinin ödenip ödenmediğinin çalıştığı süre boyunca her ay kontrol etmekle, özel istihdam bürosu ise ücretin ödeme belgelerini aylık olarak geçici işverene ibraz etmekle yükümlüdür. Geçici işçi çalıştıran işveren, ödenmeyen ücretler mevcut olduğunda ödeme yapılana kadar özel istihdam bürosunun alacağını ödemeyerek, özel istihdam bürosunun alacağını mahsup etmek kaydıyla geçici işçilerin en çok üç aya kadar olan ücretlerini doğrudan işçilerin hesabına yatırır. Ücreti ödenmeyen işçiler ve ödenmeyen ücret tutarları geçici işveren tarafından İş Kurumu İl Müdürlüğüne bildirilir.

D-GEÇİCİ İŞ İLİŞKİSİNDE İŞÇİNİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

- Geçici işçi, işyerine ve işe ilişkin olmak kaydıyla kusuru ile neden olduğu zarardan, geçici işçi çalıştıran işverene karşı sorumludur.
- İşveren tarafından verilen İş sağlığı ve Güvenliği eğitimlerine katılmakla işin gereği ve geçici işçi sağlama sözleşmesine uygun olarak iş görme edimini yerine getirmekle yükümlüdür.

Genel olarak, geçici iş ilişkisinde işveren özel istihdam bürosudur. Özel istihdam bürosu aracılığı ile yapılacak geçici işçi iş sözleşmesi, geçici işçi çalıştıran işveren ile geçici işçi arasında yazılı olarak yapılır. Sözleşmede sözleşmenin başlangıç ve bitiş tarihi, işin niteliği, özel istihdam bürosunun hizmet bedeli, varsa geçici işçi çalıştıran işverenin ve özel istihdam bürosunun özel yükümlülükleri yer almalıdır. Geçici işçi hakkında, Türkiye İş Kurumundan veya bir başka Özel istihdam bürosundan hizmet almasını ya da iş görme edimini yerine getirdikten sonra geçici işçi olarak çalıştığı işveren veya farklı bir işverenin işyerinde çalışmasını engelleyen hükümler konulamaz. Geçici işçi ile yapılacak iş sözleşmesinde, işçinin ne kadar süre içerisinde işe çağrılmazsa haklı nedenle iş sözleşmesini feshedebileceği belirtilir. Bu süre üç ayı geçemez.

Sözleşmede belirtilen sürenin dolmasına rağmen geçici iş ilişkisinin devam etmesi halinde, geçici işçi çalıştıran işveren ile işçi arasında sözleşmenin son bulunduğu tarihten itibaren belirsiz süreli iş sözleşmesi kurulmuş sayılır. Böyle bir durum olduğu takdirde Özel İstihdam Bürosu işçinin geçici iş ilişkisinden kaynaklanan ücretinden, işçiyi gözetme borcundan ve sosyal sigorta primlerinden sözleşme süresi ile sınırlı sorumludur.

Geçici işçi, geçici işçi çalıştıran işverenden özel istihdam bürosunun hizmet bedeline mahsup edilmek üzere avans veya borç alamaz.

E- KDV YÖNÜ İLE GEÇİCİ İŞ İLİŞKİSİ

Geçici iş ilişkisi içerisinde özel istihdam bürosunun aldığı hizmet bedeli için düzenleyeceği fatura KDV uygulama Genel Tebliği uyarınca KDV tevkifatına tabiidir.

KDV Uygulama Genel Tebliği uyarınca, “[I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara, faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanılan işgücünün sağlanması şeklinde verilen hizmetlerde (işgücü temin hizmeti alımlarında), alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.” Denilerek 9/10 oranında tevkifat yapılmasını hüküm altına almıştır.

Yine tebliğin aynı bölümünde “gerçek veya tüzel kişiler, faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin olarak ihtiyaç duydukları işgücünü, kendilerine hizmet akdi ile bağlı ücretli statüsünde hizmet erbabı çalıştırarak temin etmek yerine, alt işverenlerden veya bu alanda ya da başka alanlarda faaliyette bulunan diğer kişi, kurum, kuruluş veya organizasyonlardan temin etmektedirler.” denilerek özel istihdam bürolarının bu yönde elde ettiği teslimlere atıfta bulunulmuştur.

Yine tebliğin aynı bölümünde “Bu tür hizmetler, esas itibarıyla, temin edilen elemanların, hizmeti alan işletmenin bilfiil sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılabilmesinin mümkün bulunduğu durumlarda tevkifat kapsamına girmektedir. Bu şekilde ortaya çıkan hizmetlerde aşağıdaki şartların varlığı halinde tevkifat uygulanır. Temin edilen elemanların, hizmeti alana ücretli statüsünde hizmet akdiyle bağlı olmaması gerekmektedir. Temin edilen elemanların, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gerekmektedir. Elemanların işletmenin mal ve hizmet üretimi safhalarından herhangi birinde çalıştırılması halinde, sevk, idare ve kontrolün hizmeti alan işletmede olduğu kabul edilir.” şeklinde açıklanmayan geçici iş ilişkisinin

varlığından açıkça söz edilmektedir.

Dolayısıyla, Özel istihdam bürosunun aldığı bu hizmet bedeli üzerinden 9/10 oranında tevkifat uygulanacağı açıktır.

Bir örnekle konuyu açıklamak gerekirse; Özel İstihdam Bürosunun geçici iş statüsünde yaptığı sözleşme uyarınca; 5.000.-TL hizmet alacağı düşünülürse,

İŞ GÜCÜ HİZMET BEDELİ	5.000.-TL
HESAPLANAN KDV	900.-TL
TEVKİF EDİLEN KDV	810.-TL
TAHSİL EDİLECEK TUTAR	5.090.-TL

olacaktır.

Bu işlem neticesinde, özel istihdam bürosu hesaplanan KDV olarak 90 TL yi KDV beyannamesinde gösterecek, Geçici iş ilişkisi kurulan işveren ise 2 nolu KDV beyannamesi ile 810 TL yi tevkif ederek vergi dairesine yatıracaktır.

Sonuç olarak; Geçici iş ilişkisi mevzuatımıza girmesi ile ulusal ekonominin gelişmesinde önemli avantajlar getirmiş, işverenler için esnek istihdam modelinin yaygınlaşması, mevsimlik veya kapasite artışı gibi durumlarda şirketlerin üretkenliğini korumasına, maliyetlerin önceden kontrol edilebilir olmasına, ve bu nedenlerle işverenlerin rekabet gücünün artmasına sebep olacaktır. Çalışanlar için ise geçici iş ilişkisi sonrası daimi iş ilişkisinin kurulma imkanının olması nedeni ile istenilen işe erişimin sağlanması nedenleri ile ulusal ekonomi içerisinde gerekli faydayı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

-Sarper Süzek “iş hukuku”

-Doğan Yenisey “geçici iş ilişkisi”

-İş Kanunu ile Türkiye İş Kurumu kanununda değişiklik yapılmasına dair kanun 20/05/2016 29717 sayılı resmi gazete

-Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği 26/04/2014 28983 sayılı resmi gazete

TAZMİNATLARIN GİDER YAZILMASINDA SUÇ VE KUSUR

Gürol PEKCAN

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Bağımsız Denetçi

Çalışma hayatı içerisinde birçok defa teşebbüs sahiplerinin gerek sözleşmeden kaynaklı, gerek mahkeme kararıyla, gerekse kanuna aykırılıktan dolayı tazminat ödemeleri ile karşılaşmaktayız. Bu tazminat ödemelerinin vergi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilip edilmeyeceği konusu ise hep bir tartışma konusu olmuş ve kafalarda soru işareti yaratmıştır. Bu belirsizliğin nedeninin, vergi kanunlarımızın yeteri kadar açık ve net olmaması, vergi kanunlarının uygulanmasını denetleyen Maliye Bakanlığının ilgili birimlerinin kanunun lafzına rağmen kanun hükümlerini farklı yorumlamaları ve uygulamaları olduğu görüşündeyim.

Gelir Vergisi Kanunu'nun indirilecek giderler başlıklı 40. Maddesinin 3 numaralı bendine göre "İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar" gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir.

Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun gider kabul edilmeyen ödemeler başlıklı 41.maddesinin 6. Bendinde "Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar [Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette

tazminat sayılmaz.] " gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılamaz der. Ayrıca 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun kabul edilmeyen indirimler başlıklı 11.maddesinin g bendinde "Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri" kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz hükmüne yer vermiştir. Kanun maddelerinden de anlaşılacağı üzere vergi matrahından indirilemeyecek giderler arasında sayılan mükellef tarafından ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar konusunda gerek Gelir Vergisi Kanunumuz gerekse Kurumlar Vergisi Kanunumuz SUÇ kavramını ön plana çıkarmıştır.

Bu maddelerden anlaşılan bir vergi mükellefi, işle ilgili olmak şartı ile mukavelenameye veya ilam veya kanun emrine istinaden ödediği zarar, ziyan ve tazminatları gider olarak yazabilecek, fakat ödenen bu zarar, ziyan veya tazminatlar teşebbüs sahibinin veya kurumun veya kurum ortak, yönetici ve çalışanlarının suçlarından kaynaklanıyorsa gider olarak yazılamayacaktır.

KONU İLE İLGİLİ KAVRAMLAR**Mukavelename:**

Mukavele Arapça kökenli bir sözcük olup; hukuki sonuç doğurmak amacıyla iki veya daha çok kişinin, kuruluşun karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanlarıyla gerçekleşen işlem[bağıt, akit, kontrat] anlamına gelmektedir. Mukavelename ise bu işlemi gösteren belgedir.[1]

İlam:

Bir davanın mahkemece nasıl bir hükme bağlandığını gösteren ve taraflara verilen, imzalı ve mühürlü resmî belgedir.

Zarar-Ziyan:

Zararın kelime anlamı , bir şeyin, bir olayın yol açtığı çıkar kaybı veya olumsuz, kötü sonuçtur. Ziyan ise zarar anlamına gelmektedir. [2]

Tazminat:

Tazminat, zarar karşılığı ödenen paradır. [3]

**ZARAR, ZİYAN VE TAZMİNAT
ÖDEMELERİNİN GİDER OLARAK
KAYDEDİLEBİLMESİNİN KOŞULLARI**

- a) İşle ilgili Olması
- b) Mukavelename, ilam veya kanun emrine dayanması
- c) Ödenmiş olması

**ZARAR, ZİYAN VE TAZMİNAT
ÖDEMELERİNİN GİDER OLARAK
KAYDEDİLEMESİ**

GVK'nun 41. Maddesinin 6. Bendi ve KVK'nun 11. Maddesinin 1. Fıkrasının g bendine göre ödenen bu zarar, ziyan veya tazminatlar teşebbüs sahibinin veya kurumun veya kurum ortak, yönetici ve çalışanlarının suçlarından kaynaklanıyorsa gider olarak yazılamayacaktır.

GELİR İDARESİNİN GÖRÜŞÜ

Gelir İdaresi, mükelleflerin kusurlarından doğan tazminat ödemelerini de . "kurumun

kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat ödemeleri" olarak kabul etmektedir. Bu tür ödemelerin gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilemeyeceğini, çünkü gerek Gelir Vergisi Kanunu'nun gider kabul edilmeyen ödemeler başlıklı 41.maddesinin 6. Bendinde gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağını hüküm altına alındığını savunmaktadır.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi tarafından verilen bazı özelgeler aşağıdaki gibidir: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 31.01.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.49/4914-228/ 8166 sayılı özelgesi

"...Bu hükümlere göre, yazınızda belirtilen mahkeme karar uyarınca şirketiniz tarafından ödenen tazminatlardan, şirketinizin kusurlu olmadığı orana isabet eden tutarın Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ıncı maddesinin [3] numaralı bendine göre gider olarak dikkate alınması mümkün olup, kusurlu olduğu orana isabet eden tutarın ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin [g] bendine göre gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır."

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 18.04.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.40/4019-35370 sayılı özelgesi

"..Bu çerçevede, adı geçen mükellefin işyerinde meydana gelen kaza neticesinde bir işçisinin sol kolunu kaybetmesi üzerine İş Mahkemesince verilen 29.11.2005 tarih ve Esas No:, Karar No: sayılı karara göre işçinin kazada 2/8 oranında kusuru bulunduğundan. mükellef tarafından

ödenen manevi tazminat ve yasal faizlerin 2/8 oranında, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin 3 üncü bendine göre gider yazılması mümkün bulunmaktadır.

Ödenen tazminatın, işverenin kusurlu bulunduğu orana tekabül eden tutarının [6/8] ise, safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyeceği tabiidir.”

Oysa ki VUK'nun 3. Maddesi “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.” Demektedir.

Kanun metni açıkça “suçtan doğan maddi ve manevi zarar” dediği halde Gelir İdaresi bu yorumu genişletmiş ve yalnızca suçtan kaynaklanan değil kusurdan doğan zarar, ziyan ve tazminat ödemelerinin de gider yazılamayacağı yönünde hakim görüş oluşturmuştur.

Suç ile kusur kavramları doğal olarak birbirinden farklıdır. Hatta bu farklılık hukuki açıdan kritik değerlerde bir farklılıktır. Ceza hukuku, esasen neyin suç olup neyin olmadığını belirleyen hukuk dalına verilen isimdir. [4]

Kusur kavramı, suç kavramından çok geniş bir kavramdır. Tanımlanmamış çok sayıda kusurlu davranıştan söz edilebilmesine rağmen, suç kavramı sadece kanunlardaki ceza hükümlerinde tanımlanan eylemlerden oluşur. Her kusurlu davranış suç değildir ama kural itibarıyla her suç oluşturan davranışın kusurlu davranış olduğu kabul edilebilir. Hal böyle olunca, Gelir İdaresinin “kusurlu” davranışa atfen verdiği görüşlerin esasen Kanunun lafzına ve ruhuna da uygun olarak “suç oluşturan davranışa” göre daraltılarak tashih edilmesi gerekir. [5]

YARGININ GÖRÜŞÜ

Yargı anlayışında ise konu farklı değerlendirilmekte ve “açık lafız” esas alınmaktadır. Örneğin Danıştay 3. Dairesi'nin 5.4.1995 gün ve E.1994/2892 K.1995/1147 sayılı kararında, bir iş kazası nedeniyle işçisine kusuru oranında mahkeme kararına göre tazminat ödeyen ve ödediği tazminatı gider yazan bir mükellefin davasında, “tazminatın işverenin kusuru dolayısıyla ödendiği ve bu sebeple gider yazılamayacağı sebebiyle yapılan cezalı tarhiyatın, teşebbüs sahibine olayın oluşumu dolayısıyla suç izafe edilmediği” gerekçesiyle kaldırılması gerektiğine hükmetmiştir. Danıştay 4. Dairesi E.2009/9288 K.2012/1705 sayı ve 2.5.2012 tarihli kararında “Cumhuriyet Savcılığı'nca takipsizlik kararına konu edilen bir iş kazasında, işverenin İş Mahkemesi'nce %80 kusurlu bulunması dolayısıyla işçisine ödediği tazminatın tamamının, olayda suçun söz konusu olmaması sebebiyle gider yazılabileceği” yönündeki Yerel Mahkeme kararını onamıştır. [6]

Yargıda oluşan bu anlayışa rağmen; Danıştay 4. Dairesi 01.03.2018 tarihinde verdiği karar ile yargıda oluşan genel anlayıştan farklı bir karara hükmetmiştir.

Ankara 2. Vergi Mahkemesi [E.2010/1571 K.2011/2159 T.25.11.2011] “suçtan doğan tazminat” ifadesinin tazminata neden olan fiilin suç oluşturması şeklinde anlaşılmasına olanak olmadığı, tazminat hukukunda suçtan doğan tazminat kavramının olmadığı, buna karşılık kusurdan doğan tazminat kavramının bulunduğu, bu nedenle kanunun lafzında bulunan suçtan doğan tazminat ifadesi ile gerekçede yer alan kusurdan doğan tazminatın amaçlandığı anlaşılmaktadır” gerekçesi ile bir şirketin iş kazası nedeniyle yargı kararına istinaden ödediği tazminatın suç teşkil etmemesine rağmen gider yazılmasını esas alan tarhivata karşı açılan

davayı reddetmiştir. Bu karar Danıştay 4. Dairesi'nin E.2012/574 K.2016/668 sayı ve 23.2.2016 günlü kararı ile onanmış, karar düzeltme talebi ile E.2016/15062 K.2018/2136 sayı ve 1.3.2018 günlü Karar ile reddedilmiştir. [7]

SONUÇ

Gelir idaresinin, kanun hükmünü, kanunun açık lafzına aykırı bir şekilde genişletmesi ve yargının da son verdiği karar ile genel anlayışının dışına çıkarak gelir idaresinin bu uygulamasına paralel bir şekilde hüküm vermesi kanımızca hatalı bir yorumdur.

Kanun hükmü açıktır. Mahkeme ilamına, sözleşmeye veya kanun emrine dayalı olarak yapılan tazminat ödemeleri, bu ödemelere sebep olan fiiller suç oluşturmadıkça gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirilebilir.

Örneğin bir geminin dümen kilitlemesi ile kıyıya çarpması veya bir uçağın elverişsiz hava koşullarında düşmesi veyahut bir turistik tesisin fırtınada çatısının uçması gibi tazminat yükü doğurabilecek çok sayıda olay bir yönüyle idari veya adli para cezasını gerektiren, kusurlu ve kanuna aykırı hallerdendir. Oysa ticari faaliyetin doğal bir risk alanını oluşturan bu ve benzeri çok sayıda olaylar nedeniyle oluşan türlü gider kalemlerinin indiriminin mümkün olmadığını iddia etmek, ticari yaklaşım ilkesine doğrudan aykırı olup vergi mükellefini çaresiz ve korumasız bırakmaktır. [8]

Bu nedenle; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, bu türden tazminat ödemelerinin ortaya çıktığı durumlarda, ödemeye sebep olan fiillerin suç oluşturup oluşturmadığını dikkate almalılardır. Söz konusu fiilin suç niteliği taşıyıp taşımadığı konusunda tereddüt yaşamaları halinde, ihtirazi kayıtla beyanda bulunarak konuyu yargıya taşımalarıdır.

KAYNAKÇA:

[1] Türk Dil Kurumu Sözlükleri <https://sozluk.gov.tr>

[2] Türk Dil Kurumu Sözlükleri <https://sozluk.gov.tr>

[3] Türk Dil Kurumu Sözlükleri <https://sozluk.gov.tr>

[4] ÇETİNKAYA, Oğuz ; Mükellefin Kusur Sorumluluğu Nedeniyle Ödenen Tazminatlar Gider Yazılamaz [Mı]? Başlıklı Makalesi <http://www.cetinkaya.av.tr/2-yayin-mukellefin-kusur-sorumlulugu-nedeniyle-odenen-tazminatlar-gider-yazilamaz-mi-63>

[5] ÇETİNKAYA, Oğuz ; Mükellefin Kusur Sorumluluğu Nedeniyle Ödenen Tazminatlar Gider Yazılamaz [Mı]? Başlıklı Makalesi <http://www.cetinkaya.av.tr/2-yayin-mukellefin-kusur-sorumlulugu-nedeniyle-odenen-tazminatlar-gider-yazilamaz-mi-63>

[6] DOĞRUSÖZ, Bumin; Suça Dayalı Tazminatların Giderleştirilmesi Başlıklı Makalesi <https://www.dunya.com/kose-yazisi/suca-dayali-tazminatlarin-giderlestirilmesi/417363>

[7] DOĞRUSÖZ, Bumin; Suça Dayalı Tazminatların Giderleştirilmesi Başlıklı Makalesi <https://www.dunya.com/kose-yazisi/suca-dayali-tazminatlarin-giderlestirilmesi/417363>

[8] ÇETİNKAYA, Oğuz ; Mükellefin Kusur Sorumluluğu Nedeniyle Ödenen Tazminatlar Gider Yazılamaz [Mı]? Başlıklı Makalesi <http://www.cetinkaya.av.tr/2-yayin-mukellefin-kusur-sorumlulugu-nedeniyle-odenen-tazminatlar-gider-yazilamaz-mi-63>

HAKSIZ REKABETE DÜŞMEMEK İÇİN YIL SONUNDA YAPILMASI GEREKENLER

Bahaettin KIR

HAKSIZ REKABETLE MÜCADELE KURULU BAŞKANI

Yönetmeliğimize göre haksız rekabet kavramı, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleriyle olan ilişkilerini etkileyen aldatıcı veya diğer şekillerdeki dürüstlük kurallarına aykırı davranışlarını veya mesleki uygulamalarını ifade etmektedir.

Haksız rekabetle mücadelede temel amaç, dürüst ve bozulmamış rekabetin sağlanması ve meslek mensupları arasında güven, dürüstlük ve dayanışma esasına dayalı bir çalışma ortamı kurulmasıdır.

Meslek mensupları mesleki faaliyetleri kapsamında işin kabulü, reddi, yürütülmesi ve sona ermesi ile reklam yasağı kapsamına giren her türlü faaliyetlerine ilişkin olarak haksız rekabete neden olacak eylem ve davranıştan kaçınmak zorundadır.

Yıl sonunun yaklaştığımız bu yoğun günlerde, birde haksız rekabet ile karşılaşmamak için aşağıda belirtilen hususlarda duyarlı ve mesleğimizin onuruna yakışır şekilde işlerimizi yürütmemiz için bazı hatırlatmalar yapalım.

1-SÖZLEŞMELERİN YENİLENMESİ

a) Güncelleme yapılması,

b) Yeniden sözleşme hazırlanması.

Sözleşmelerin yönetmelik gereği yıl sonundan itibaren iki(2) ay içerisinde (29.02.2020) E Birlik sistemi üzerinde düzenlenerek imzalanması gerekmektedir.

c) Yeni müşteriler ile düzenlenecek sözleşmeler yönetmelik gereği bir(1) ay içerisinde E Birlik sistemi üzerinden düzenlenir ve imzalanır.

2-SÖZLEŞMELERİ SONLANDIRILACAK MÜŞTERİLER İLE YAPILACAK İŞLEMLER (Tek Taraflı Haklı Fesih)

a) Sözleşme fesih tarihinden 1(bir) ay önce olmak kaydı ile müşterimize ihtar çekilmesi gerekmektedir. İş ve ikamet adreslerine iadeli taahhütlü olmak üzere bildirim yapılmalıdır. (Bu durum adresinde bulunmayan müşteriler için önem arz etmektedir.)

Yapılan tebligatta; -İşin sonlandırma nedeni, -İşin sonlandırılacağı ay, -Defter ve belge teslimi , varsa alacak miktarı mutlaka belirtilmelidir. (Not:Bu ihtarın noterden yapılması ileride doğacak hukuki sorunlar açısından önem arz etmektedir.)

b) İhtar tarihinden itibaren 1(bir) ay sonra E Birlik sistemi üzerinden fesih yapılır. Fesih nedeni ve varsa borç miktarı mutlaka yazılmalıdır.

c) Defter Belge Teslim Tutanağının Hazırlanması;

Sözleşme feshi gerçekleşikten sonra defter ve belgelerin müşterilere teslimi zorunludur. Bu zorunluluk muhataba yazılı bildirim yapılarak yerine getirilir. Hiç bir şekilde nedenler belirtilerek (ücret alacağı dahil) defter belge tesliminden kaçınılamaz.

d) İhtar çekilen tarihten itibaren müşterimize

ait mükellefiyet ile ilgili tüm sorumluluklar yerine getirilir.[Beyanname vermek]

e)Sözleşme dönemini kapsayan tüm bildirim ve beyannamelerin gönderiminden sorumluluğumuz devam etmektedir.

3-DEVİR YOLU İLE GELEN MÜŞTERİLER İÇİN YAPILACAKLAR

a)E Birlik sistemi üzerinden 1(bir)ay içerisinde sözleşme düzenlenir ve imzalanır.

b)E Birlik sistemine girildiğinde devir gelen müşteriler ile ilgili sistem üzerinden yapılan uyarılar dikkate alınmalıdır.

c)Yapılan uyarıda fesih nedeni mutlaka sorgulanmalıdır.Bir önceki meslek mensubu ile mutlaka irtibata geçilmelidir.

d)Borç nedeni ile yapılan fesihlerde,önceki meslek mensubuna yeni müşterimiz tarafından borcun ödemesi sağlanmalıdır.

e)Sözleşmelerden doğan alacaklar ile ilgili hukuki takibatın alacaklı meslek mensubu tarafından yapılması gerekmektedir.

4-İLAN REKLAM VE İNTERNET YÖNÜNDEN DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

a)Takvim

b)Blok Not

c)Kalem

d)Ajanda

Yukarıda sayılan bu ve buna benzer her türlü basılı evrakların dağıtılması yasaklar içinde sayılmaktadır.Özellikle yeni ruhsat almış meslek mensuplarının bu konuda dikkatli davranmadıkları ve şikayete konu oldukları,mesleğin başlangıç aşamasında yaptırımla karşılaştıkları görülmektedir.

e)İnternet sitesi olan ve yeni düzenleyen meslek mensupları bu konu ile ilgili olarak odamıza yazılı bilgi vermeleri gerekmektedir. Ayrıca yönetmeliğe uygun şekilde internet sitelerini düzenlemelidirler.

f)Sosyal medya üzerinden sözleşmesi bulunan iş sahiplerine kesinlikle hiç bir bildirim

yapılmaması gerekmektedir.Yazılı bülten şeklinde bilgi veremezler.

g)Sözleşmesi devam eden iş sahiplerinin işyerlerine kartvizit dağıtılması, bırakılması yasaklar arasında sayılmaktadır.

5-ÜCRET KONUSUNDA DİKKAT EDİLEMSİ GEREKEN HUSUSLAR

a)Asgari ücretin altında iş kabulü ve sözleşme düzenlenmesi cezai sorumluluk gerektirmektedir.[Ekonomik sebepler,Piyasa koşulları, Grup Şirketi, Müşterinin ücreti kabul etmemesi gibi açıklamalar cezai işlemin yapılmaması için geçerli neden sayılmaz]

b)Bir önceki meslek mensubunun ücretinden HAKLI bir neden olmaksızın daha düşük ücretle iş kabulü[Verilen teklif Asgari ücret tarifesiinden yüksek olsa dahi cezai işlem gerektirmektedir.]

c)E Birlik sistemi üzerinden sözleşme düzenlenirken yanlış parametrelerin girilmesi. [İşçi sayısı,şube sayısı vb.]

6-İŞ YERİNDE TUTULAN İŞLEMLER İÇİN;

a)Sözleşmeye mutlaka açıklama yazılmalı,

b)Defter ve belgelerin işyerinde bulunduğu belirtilmelidir.

Uyarılarımızın faydalı olacağını umut ederek,yeni yılın tüm meslek camiamıza ve bizlere güzellik getirmesini diliyorum.

RESMİ DEFTERLERİN AÇILIŞ, KAPANIŞ, TASDİK YENİLEME ONAYLARI VE RESMİ DEFTERLERİN MUHAFAZA EDİLMESİ

İbrahim ÖZTÜRK

Mali Müşavir, Bağımsız Denetçi

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 64. Maddesinde VUK.'nun 220. 221. ve 222. Maddelerinde ve 19.12.2012 Tarih ve 28502 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ gereğince Ticari defterlerin açılış, kapanış ve Tasdik Yenilemelerine ilişkin hükümler yer almaktadır.

213 Sayılı VUK.'da ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda ayrı ayrı belirtilerek ve her iki Kanun yönünden de tutulması mecburi olan Tasdike Tabii Defterler; Yevmiye Defteri, Defter-i Kebir, Envanter defterleri, işletme defteri, Serbest Meslek Kazanç Defteri, Pay Defteri, Yönetim Kurulu Karar Defteri, Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri, Çiftçi işletme defteri, İmalat ve istihsal vergisi defterleri (Basit İstihsal Vergisi defteri dahil), Nakliyat vergisi defteri, Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri olarak belirtilmiştir.

I. AÇILIŞ TASDİKLERİ

TTK' nun 64. Maddesi, VUK.'nun 221. maddesi ve 19.12.2012 Tarih ve 28502 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan Ticari Defterlere İlişkin Tebliğin 13. Maddesi uyarınca yasal defterlerin

Açılış Tasdikleri;

*İşe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda,

*Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda;

*Yeni işe başlayanlar, sınıf değiştirenler; işe başlama ve sınıf değiştirme tarihinden başlayarak on gün içinde;

*Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce.

yapılması gerekmektedir.

Mükellef Grupları itibariyle Açılış Tasdikleri Gereken Defterler;

a) 2. Sınıf Tacirler

• 13.12.2017 Tarihli Resmi gazetede yayımlanan VUK 486 Seri numaralı Genel tebliğine göre; İşletme Defteri Defter-Beyan Sisteminde Elektronik olarak tutulacaktır.

b) Serbest Meslek Erbabları

• 13.12.2017 Tarihli Resmi gazetede yayımlanan VUK 486 Seri numaralı Genel tebliğine göre; Serbest Meslek Kazanç Defteri Defter-Beyan Sisteminde Elektronik olarak tutulacaktır.

c) Bilanço Esasına Göre Defter Tutacak Gerçek Kişiler

- Yevmiye Defteri (E-Defter Tutanlar Hariç)
- Defter-i Kebir (E-Defter Tutanlar Hariç)
- Envanter Defteri

d) Limited Şirketler

- Yevmiye Defteri (E-Defter Tutanlar Hariç)
- Defter-İ Kebir (E-Defter Tutanlar Hariç)
- Envanter Defteri
- Pay Defteri (yeterli yaprak varsa tasdiğe gerek bulunmamaktadır)
- Müdürler Kurulu Karar Defteri (yeterli yaprak varsa tasdiğe gerek bulunmamaktadır)
- Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri (yeterli yaprak varsa tasdiğe gerek bulunmamaktadır)

e) Anonim Şirketler, Kooperatifler ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler

- Yevmiye Defteri (E-Defter Tutanlar Hariç)
- Defter-İ Kebir (E-Defter Tutanlar Hariç)
- Envanter Defteri
- Pay Defteri (yeterli yaprak varsa tasdiğe gerek bulunmamaktadır)
- Yönetim Kurulu Karar Defteri
- Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri (yeterli yaprak varsa tasdiğe gerek bulunmamaktadır)

f) Dernek Ve Vakıfların İktisadi İşletmeleri

- Yevmiye Defteri (E-Defter Tutanlar Hariç)
 - Defter-İ Kebir (E-Defter Tutanlar Hariç)
 - Envanter Defteri
- 01.12.2013 Tarih ve 28838 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ gereğince Yeni mali döneme ait Ticaret Şirketlerin Açılış onaylarında noter tarafından ticaret Sicili Tasdiknamesinin aranması zorunludur.

AÇILIŞ TASDİĞİ YAPTIRMAMANIN CEZAI MÜEYYİDESİ:

Resmi Defterlerin Süresi içerisinde Açılış Tasdikinin yapılmamasının hem VUK. hem de TTK.'na göre cezai müeyyidesi bulunmaktadır. VUK.'na göre Açılış Tasdikinin, kanunda belirtilen sürelerin sonundan itibaren 1 ay içerisinde tasdik edilmesi halinde II. Derece Usulsüzlük Cezası (2019 Yılı için Sermaye

Şirketleri 98,00 TL, I. Sınıf Tüccarlar ve Serbest Meslek Erbabları için 55,00 TL, II. Sınıf Tüccarlar için ise 25,00 TL) uygulanır. Şayet Resmi Defterlerin Açılış Tasdikinin, kanunda belirtilen süre sonundan itibaren 1 aydan daha sonra tasdik edilmesi halinde I. Derece Usulsüzlük Cezası (2019 Yılı için Sermaye Şirketleri 180,00 TL, I. Sınıf Tüccarlar ve Serbest Meslek Erbabları için 110,00 TL, II. Sınıf Tüccarlar için ise 55,00 TL) uygulanır ve Tasdik ettirilen Resmi defterler hiç tasdik ettirilmemiş sayılır.

TTK.'na göre Açılış Tasdikinin, kanunda belirtilen süre içerisinde tasdik edilmemesi halinde tasdiki yapılmayan her bir defter için 2019 Yılı için 7.658,00 TL İdari para cezası uygulanır.

II.KAPANIŞ TASDİKLERİ

TTK.'nun 64, VUK.'nun 221.maddesi ve 19.12.2012 Tarih ve 28502 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan Ticari Defterlere İlişkin Tebliğin 15. Maddesi uyarınca Mükellef Grupları itibariyle Kapanış Tasdiki Gereken Defterler ve Onay Tarihleri belirlenmiştir.

a) Bilanço Esasına Göre Defter Tutacak Gerçek Kişiler

- Yevmiye Defteri (E-Defter Tutanlar Hariç) İZLEYEN FAALİYET DÖNEMİNİN ALTINCI AYININ SONUNA KADAR

b) Limited Şirketler

- Yevmiye Defteri (E-Defter Tutanlar Hariç) İZLEYEN FAALİYET DÖNEMİNİN ALTINCI AYININ SONUNA KADAR

c) Anonim Şirketler, Kooperatifler ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler

- Yevmiye Defteri (E-Defter Tutanlar Hariç) İZLEYEN FAALİYET DÖNEMİNİN ALTINCI AYININ SONUNA KADAR

- Yönetim Kurulu Karar Defteri İZLEYEN FAALİYET DÖNEMİNİN BİRİNCİ AYININ SONUNA KADAR tasdik ettirilir.

KAPANIŞ TASDİĞİ YAPTIRMAMANIN CEZAI MÜEYYİDESİ:

Resmi Defterlerin Süresi içerisinde Kapanış Tasdikinin yapılmamasının sadece TTK.'na göre cezai müeyyidesi bulunmaktadır.

TTK.'na göre Kapanış Tasdikinin, kanunda belirtilen süre içerisinde tasdik edilmemesi halinde tasdiki yapılmayan her bir defter için 2019 Yılı için 7.658,00.- TL İdari para cezası uygulanır Kapanış Tasdik onayı yapılmamış defterler Ticari davalarda delil olarak kabul edilmemektedir.

III.TASDİK YENİLEME (ARA TASDİK)

TTK.'nun 64, VUK.'nun 222.maddesi ve 19.12.2012 Tarih ve 28502 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan Ticari Defterlere İlişkin Tebliğin 17. Ve 18. Maddeleri uyarınca Resmi defterlerini ertesi yılda kullanmak isteyenler Ocak ayı içerisinde, hesap dönemleri itibariyle Maliye Bakanlığınca tespit edilenler bu dönemin ilk ayı içerisinde tasdiki yeniletmeye mecburlardır.

Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce tasdiki yaptırmak mecburdurlar.

Mükellef Grupları itibariyle Tasdik Yenilenecek (Ara Tasdik) olan Defter Türleri;

- Yevmiye Defteri (E-Defter Tutanlar Hariç) [Ara tasdik yapılmadan önce Kapanış onayı yapılması gerekmektedir]
- Defter-İ Kebir (E-Defter Tutanlar Hariç)
- Envanter Defteri
- Pay Defteri
- Yönetim Kurulu Karar Defteri
- Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri [Ara tasdik yapılmadan önce Kapanış onayı

yapılması gerekmektedir]

IV.RESMİ DEFTERLERİN MUHAFAZASI

Mükellefler; Ticari Defterlerini Vergi Usul Kanuna göre 5 Yıl, Türk Ticaret Kanununa göre de 10 Yıl saklamak mecburiyetindedirler.

RESMİ DEFTERLERİ İBRAZ ETMEMENİN CEZAI MÜEYYİDESİ

VUK.'na göre; Resmi defterleri mazeretsiz olarak ibraz etmemesi halinde bu fiil kaçakçılık suçu oluşturmakta olup, VUK. 359/2. Maddesi gereğince 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasını gerektirir ve işletmenin ibraz edilmeyen Resmi defterde kayıtlı bulunan tüm döneme ait İndirilecek Katma Değer Vergilerinin ret edilmesine neden olur.

TTK.'na göre Ticari defterlerin mevcut olmaması veya hiçbir kayıt içermemesi yahut bu Kanuna uygun saklanmaması hâllerinde, sorumlular üçyüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.

Resmi Defterlerin Açılış, Kapanış Taktiklerinin yapılmaması veya süresinden sonra yapılması ve Resmi defterlerin Muhafaza edilmesinin ne nedenli önemli olduğu ve bu yasal zorunluluklara uymamanın telafi edilemeyecek sonuçlar doğuracağı aşikârdır. Bulduğumuz günlerin bu kanuni zorunlulukların yaşandığı günler olması nedeniyle mükelleflerin bu hususlara dikkat etmesi ve hassasiyet göstermelerinde fayda bulunmaktadır.

İNTERNET ÜZERİNDEN YAPILAN SATIŞLARIN VE İNTERNET FENOMENLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Armağan Yörük
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

İnternet kullanımının yaygınlaşması ve yediden yetmişe herkesin akıllı telefon kullanımına geçmesi internet üzerinden yapılan ticareti de arttırdı. İnternet üzerinden bir ürünün ya da hizmetin satılması veya satın alınması “E-Ticaret” olarak tanımlanmaktadır.

E-Ticaret’in günden güne büyümesindeki en önemli etkenler; satın alınmak istenen ürünlere kısa sürede ve uygun fiyatla ulaşılabilmesi ve fiyatların karşılaştırılabilir olmasıdır. Tüketici herhangi bir ürün veya hizmeti satın almak için çok çeşitli tedarikçilere ulaşabilmekte ve hatta ürünün direk üreticisiyle iletişime geçebilmektedirler. Tüketici sadece yurt içinde değil, yurtdışında da üreticilere ulaşabilmektedir. Bu durum yerli üreticiyi olumsuz etkilediği için ve vergi kayıplarına yol açtığı için yurtdışından ürün alışlarına ekstra vergiler getirilmiştir.

E-Ticaret’i arttıran diğer etkenleri incelediğimizde ise girişimcilerin depolama ve işyeri kirasından kurtulması ön plana çıkıyor. Bir işyerine bağımlı çalışanlarında ek iş olarak E-Ticaret’i değerlendirmesi diğer etkenlerden. İnternetin bu denli yaygınlaşması E-Ticaret’in yanı sıra sosyal medyayı ve “sosyal medya fenomenliğini” doğurdu. Sosyal medya paylaşım platformlarına günde milyarlarca kişiler giriş yapmakta ve paylaşım yapmaktadır. Binlerce hatta milyonlarca takipçisi olan

kişiler sayfalarına reklam olarak bir ticari kazanç elde etmektedir. Sosyal medya fenomenleri katıldıkları etkinliklerden ve yaptıkları paylaşımlardan çok yüksek tutarlar kazanmaktadır. Bu kişilerin kazançlarından dolayı vergilendirilme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı çalışmalarını ve denetimlerini sürdürmektedir.

E-TİCARETTE VE SOSYAL MEDYA FENOMENLİĞİNDE MÜKELLEFIYET TESİS ETTİRİLMESİ

Bu işleri yapmak isteyen kişi ve kurumlar öncelikle mükellefiyet tesis ettirmelidir. Yapacakları işin hacmine göre şahıs şirketi veya sermaye şirketi (Limited şirket, Anonim Şirket) olarak kuruluş gerçekleştirebilirler.

Kurulacak şirket eğer internetten satış gerçekleştirmek amaçlıyorsa faaliyet kodunu bu amaca uygun seçmelidir. Faaliyet kodunu bir örnekle açıklamak gerekirse “479114-RADYO, TV, POSTA YOLUYLA VEYA İNTERNET ÜZERİNDEN YAPILAN PERAKENDE TİCARET” kullanabilirler.

Kurulacak şirkette eğer sosyal medya fenomenliği üzerinden kazanç sağlanacaksa faaliyet kodunu “731101-REKLAM AJANSLARININ FAALİYETLERİ (KULLANILACAK MEDYANIN SEÇİMİ, REKLAMIN TASARIMI, SÖZLERİN YAZILMASI, REKLAM FİMLERİ İÇİN

SENARYONUN YAZIMI, SATIŞ NOKTALARINDA REKLAM ÜRÜNLERİNİN GÖSTERİMİ VE SUNUMU VB.)” olarak seçebilirler.

E-TİCARETTE VE SOSYAL MEDYA FENOMENLİĞİNDE VERGİLENDİRME

Öncelikle kendi web sitesinden satış yapmak isteyen girişimciler Elektronik Ticaret Bilgi Sistemine (ETBİS) KEP adresleriyle kayıt olmak zorundadır. Aynı şekilde girişimci internet üzerinden yurtdışına satış yapılacaksa sisteme kep adresiyle kayıt olmak zorundadır. Fakat yurtiçindeki satışlarda n11, Hepsiburada gibi ortak pazar yerleri kullanılıyorsa ve sosyal medya üzerinden instagram, facebook vb. platformlar kullanılıyorsa kayıt zorunluluğu yoktur.

Elektronik Ticaret Bilgi Sistemine (ETBİS) E-Ticaret yapan girişimcileri ve firmaları kayıt altına almak amacıyla Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından oluşturulmuştur. Sistemin amacı internetten alışveriş yapan tüketiciyi korumak, E-Ticaret yapan firmaların kayıtlarından istatistikler oluşturmak ve güvenli bir ticaret ortamı sağlamaktır.

E-Ticaret yapan girişimcilerin yıllık cirosu 5 Milyon TL üzerine çıkması halinde E-Arşiv fatura kullanma zorunluluğu da vardır.

Katma Değer Kanununun 1/1.maddesine göre “Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu” belirtilmiştir. KDV kanundaki hassas konu malların veya hizmetin nereden alındığı ve nereye satıldığıdır. Eğer ürün yurt içinde satılıyor Katma Değer Vergisine tabidir. Eğer ürün yurtdışında temin edilip yurtdışında satılıyorsa Katma Değer Vergisi konusuna girmemektedir ve vergi hesaplaması yapılmayacaktır. Eğer ürün yurt içinde tedarik edilip yurtdışında satılıyorsa bu satış ihracat kapsamına gireceği için Katma Değer Vergisi

hesaplanmayacaktır. İhracat yoluyla yapılan satışlarda eğer devreden KDV mevcut ise KDV iadesi alınabilmektedir.

2012 yılında ihracatın önünü açmak için yeni bir uygulama hayata geçirildi. Mikro ihracat ya da Kolay ihracat olarak adlandırılan bu sistem sayesinde şirketler tek seferde 300 kg ve 15.000 euroya kadar olan ürünlerini sadece Elektronik Ticaret Gümrük Beyanı hazırlanarak ek bir bedele gerek kalmadan, uluslararası kargo şirketleri aracılığı ile yurtdışına gönderebiliyorlar. Bu da hem maliyet ve zamandan kazandırıyor hem de bürokratik işlemleri yok denecek kadar azaltıyor. Mikro ihracatın diğer faydaları ise şunlar; İhracatçı Birlikleri Nispi Aidatı’ndan muafiyet sağlıyor, Gümrük Müşavirliği Ücreti alınmıyor, vekaletname aranmıyor, hızlı bürokratik işlemler sayesinde zamandan tasarruf sağlanıyor ve cumartesi günü bile gümrük işlemi yapılabilir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinde; “Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” denilerek gelir vergisinin konusu açıklanmıştır. Aynı kanunun 37’nci maddesinde ise ticari kazancın tanımı yapılmış olup; her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hüküm altına alınmıştır. Yine aynı kanunun 2.bölümü 3.maddesinin 1 numaralı bendinde; Türkiye’de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

E-Ticaret yapan kişi ve şirketler diğer tüm ticari kazanç sağlayanlar ile aynı şekilde vergilendirilir, faturalama, muhasebe kayıtları ve bildirimleri farksızdır. E-Ticaret yapan kişi ve şirketler için satışa konu olan ürünün yurtiçinden yurtdışına veya yurtdışından yurtdışına olmasına bakılmaksızın Türkiye’de

vergilendirilecektir.

Sosyal medya fenomenleri de sosyal medya paylaşımları dolayısıyla elde ettikleri gelirin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi ve gelir vergisine tabi olması gerekmektedir. Bu kapsamda sosyal medya fenomenleri bağlı buldukları vergi dairesinde gelir vergisi mükellefiyeti açtırmalıdır. Kazançlarından dolayı da diğer tüm ticari kazanç sağlayanlar ile aynı şekilde vergilendirilir, faturalama, muhasebe kayıtları ve bildirimleri farksızdır. Ayrıca 18.12.2018 tarih ve 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yapılan düzenlemeyle birlikte sosyal medya fenomenlerinin vergi mükellefi olup olmadıklarına bakılmaksızın kazançları üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Özetle:

İnternet kullanımının ve sosyal medya sitelerinin yaygınlaşmasıyla birlikte ticaret yapmak kolaylaşmıştır. Bu kolaylıklardan yararlanarak E-Ticaret yapan kişi ve şirketler vergiye tabi oldukları için mükellefiyet tesis ettirip beyanlarına vereceklerdir.

Televizyon, radyo ve gazete reklamlarından ziyade sosyal medya üzerinden yapılan reklamlar daha fazla kişiye ulaşmakta ve tüketiciler nezdinde daha büyük etkileri olmaktadır. Takipçi sayısı yüksek olan fenomenlerin takipçilerini etkileme gücü çok fazladır. Sosyal medya fenomenleri kazançlarından dolayı gelir vergisine tabidir. Ayrıca elde edecekleri gelir üzerinden katma değer vergisi hesaplayarak beyan etmeleri gerekiyor.

KONAKLAMA VERGİSİNDEN SONRA HANGİ VERGİ!

İşbu yazı yeni tasarlanan konaklama vergisi vb. vergilerin ardından yeni vergilerin geleceği hissiyatıyla kaleme alınmıştır.

Prof.Dr. İ.Melih Baş

Yazının başlığı inandırıcı gelmedi mi? Zaten inanasınız diye yazılmadı bu başlık, tümüyle bir şakaydı. Ama aslında hükümetin tahsil ettiği vergi gelirlerinin büyük kısmının dolaylı vergi ve kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının oldukça düşük olduğunu anımsarsak 'her şakanın altında bir gerçek payı vardır' biçimindeki deyişin de hakkını vermiş oluruz. Rakamlar da bunu kanıtlıyor zaten. Yazıyı isterseniz, rahmetli babam terzi Ahmet Baş'ın da değerli müşterisi olan ve benim de çocukluğumda ceket provalarında babama yardım ederken tanıdığım Fazıl Hüsnü Dağlarca'dan bir şiirin [Vergi dersin, ümük dersin, can dersin] bestesi eşliğinde okuyun. Neyse, şiiri mırıldanalım, birlikte...

Hey göklere duman durmuş dağlar hey / değirmenin üstü her gün yel olmaz / dinle ağa, dinle paşa, dinle bey / sen söylersin o susar mı bel olmaz / kızılırmak akar suyun içerler / aç kalırlar yurttan yurda göçerler / tarifeylen köprüsünü geçerler / çamın başı yine kar mı bel olmaz / olmaz artık olanlar böyle olsun / yeni çağda mızrak çuvala girsin / vergi dersin ümük dersin, can versin / verirler mi alırlar mı bel olmaz...

Bu yazımızda verginin akçal-güldürüsel [financial-comic] yanını ele almaya çalışacağım. [Bu işe soyunmamda bana esin kaynağı olan yapıtlar başta Yeminli Mali Müşavir Cazim Gürbüz'ünki olmak üzere kaynakçada belirtildi. Özellikle Gürbüz'ü çok

değişik çalışması için kutluyorum].

Bilenler bilir, insanların kişiliği üç bileşenden oluşur: karakter, yetenek ve huy. Acaba kimi bireylerin ortak kişilik özelliklerinden vergi geliri sağlamak olanaklı olabilir mi? Ozan Şahin Yılmaz 'huy' vergisi önermiş ve şöyle demiş Kaynak Paketi adlı şiirinde:Medyadaki arsızlardan / Siyasette narsuzlardan / Ülkedeki hırsızlardan / Huy vergisi almak lazım....

Mevlâna yılında Mevlâna ve vergi

UNESCO, 2007'yi Dünya Mevlâna yılı ilan etti. Acaba 'Gel, kim olursan ol yine gel' diye yinelenen söz, bu yıl 800. doğum yılı olan Mevlana'nın hangi yapıtında yer alır, bilir misiniz? Yanıt [lütfen tersten okuyun] : edniribçih! Peki, Mevlâna Celâleddin-i Rumi'nin konumuz olan verginin akçal-komik yanı ile ilgisi nedir? Mevlana, VI Kılıçaslan zamanında malî işlerden sorumlu Vezir Mecdeddin'e bir mektup yazarak müritlerinden Kemaleddin'in vergiden affını diliyor. Mevlana, ahireti düşünmekle uğraşan bu müridinin malca ziyana uğradığını, borca battığını ve herkese konan vergiden affının gerektiğini söylüyor. Eeee, torpiliniz Mevlana olursa genel affı beklemeye gerek kalmaz herhalde! Bu arada Mevlana'nın hiç de kamuya sunulduğu gibi olmadığına ilişkin bunun gibi daha bir yığın örnek var. Bu konuda Mevlana ve ekonomi konusunda başak bir yazımız var. Meraklısı internetten yazıya ulaşabilir.

Düşsel tecim, muhasebesi ve kârı

Artık Harry Potter'ın Hogwarts büyücülük ve cadılık okulundaki maceraları okunuyor, Abdülhak Şinasi Hisar'ı bilen tanıyan gençler yok denecek kadar az. A. Ş. Hisar'ın Fahim Bey ve Biz adlı romanındaki Fahim Bey'in garip bir durumu vardır. Her gün yazıhanesine gelip giden, ama yazıhanesine kimsenin uğramadığı Fahim Bey, kendine kendine kurgulayarak işler yapar, bunların gelir ve giderlerini (dikkat hepsi kurmaca) önce günlük deftere, sonra da büyük deftere kaydeder. Hatta ekonomik bunalım için hazırlık olsun diye yedek akçe bile ayırır...vb. Hele bunları eşi Saffet öğrenince asıl o zaman kopar kızılca kıyamet. Saffet hanım çok sinirlenir, onun için değişik ve felaket bir şeydir, defteri kebir! Yahya Demirel'lerin falan hayali ihracat yaparken bu yapıttan esinlenip, esinlenmediğini merak ettim doğrusu.

Minareden mesir macunu atma vergisi

Manisa'nın eski geleneklerinden biri de yaklaşık 450-500 yıldır devam eden Mesir Macunu şenliğidir. Bu şenlikte Sultan Camisi ve çevresindeki birimlerden halka mesir macunu atılır daha doğrusu dağıtılır. Kimi devlet büyükleri de, bu törenlere katılır. Bursa doğumlu olsa bile, liseyi Manisada bitiren ve uzun yıllar bu ilde avukatlık yapmış olan bir vekilimiz de 2006 yılında 37 mesir macunu kaparak ciddi bir başarı sağlamış! Sonra birden bu macunları dağıtan derneğe maliyeciler son birkaç yılın cezalı KDV'sini ödetmişler. Ama Allahtan, uzlaşma yoluyla maliye vergi ile cezada bir indirim yapmış.

Akıl Vergisi

Fransız Kralı 15. Lui aristokrat zenginlerle birlikte yemek yerken bir kokona şöyle parlak bir öneri getirmiş:

-Ayol niye akıl vergisi almıyorsunuz, ülkenizdeki yurttaşlardan?

Kral alaysı bir biçimde yanıtlamış:

-Gerçekten esaslı bir düşünce. Siz bu vergiden istisna olacağınızı düşünmüştünüz. Evet matmazel, bu verdiğiniz akla karşılık müstesna bir insan olarak sizi akıl vergisinden istisna tutuyorum!

Popüler kültürün paparazzi izlenceleriyle akıl tutulmasına uğramış kimi yurttaşlarımız acaba böyle bir akıl vergisi konsa istisna kapsamına girebilirler mi? Bir diğer boyut da Allah vergisi akıl fazlalığı veya noksanlığının vergisi nasıl ele alınacak? Akıl var, fakat fikir yoksa eğer, vergilendirme nasıl olacak? Akıl vergisi açısında acaba aile beyanı kabul edilsin mi? Ailenin bireylerindeki akılların cebirsel toplamı alındığında eğer matrah eksi işaretli çıkarsa asgari bir akıl vergisi alınacak mı? Akıl vergisi kaçırmanın güvenlik önlemleri kapsamında acaba tüm mükellefler, akıl testinden geçirilmeli mi? Akıl vergisi kaçırmak değil de vergiden kaçınmak amacıyla, nasıl şirketler zarar eden şirketleri satın alıyorlar, ona benzer biçimde, akıllı bireyler kasten akılsız bireylerle evlenirse akıl vergisi açısından aile beyanı kapsamında azami indirim tutarı ne kadar olacak, ve bu götürü veya gerçek usul diye ikiye bölünecek mi? Gerçek usulde hangi akli melekeler test edilip, rapora bağlanacak? Bu raporu sahtecilikle veren sağlık ticarethaneleri de vergi yitimine ilişkin cezaya ortak olacak mı? Velhasılı zor iş. Akıllı olsan bir türlü, olmasan bir türlü.

Ha bir de bu akıl vergisinde stopaj konusu pardon sabotaj konusu nasıl çözülecek? Malum ABD yanlısı güçler, sabotajı pek severler, asmayıp da beslemeyi hiç sevmezler. Asmak deyince, acaba cellatların ücreti stopaja tabii mi? Maliye Bakanlığı'nın 7.7.1982 tarihli, 2-2150/4135 sayılı özelgesine göre evet. Aynı yılda verilmiş bir başka özelgeye göre, otopsi yardımcılarının ücretleri ise stopaja tabii değil...

Toplanan vergilerin akıbeti

Bir uluslar arası vergi sempozyumunda toplanan vergilerin harcanmasının tartışıldığı oturumda, Amerikalı bir BushoğluBush şöyle demiş:

-Önce yere bir çizgi çizer, sonra paraları havaya atarız, çizginin soluna düşenler halka hizmet için harcanır, sağına düşenler ise hükümetin giderleri için kullanılır.

Bizim Temel ise, şöyle söylemiş :

—Biz yere çizgi çizmeyiz. Paraları havaya atarız, yere düşenleri hükümet üyeleri ve yandaşları yerler, havada kalanlar ise halka hizmet olarak halka geri döner. (Bu arada size şu kitabı da salık vermiş olalım: Havaya Savrulan Trilyonlar Dosyalar Açılıyor, Bülent Çöltekin, IQ Kültür-Sanat Yayıncılık).

Peşkeş bir tür vergi mi?

Özelleştirme faaliyetlerinde sıkça kullanılan bir deyim vardır: peşkeş çekiliyor! Gerçekten de telekomun 1,5 yıllık gelirin satılması başka nasıl yorumlanabilir diye bir soru oldukça anlamlı ve ödemenin topluca seçimler öncesi yapılması da ayrı bir ilginçlik taşıyor! Neyse biz dönelim bu peşkeş kavramına. Aslında Farsça pişkeş sözcüğünden geliyor ve 'başkasının malını birine bağışlamak, verilmemesi gereken şeyi başkasına vermek, karşılıksız vermek' anlamlarını taşıyor. Osmanlı'da rüşvet konusunda kitabı da bulunan Prof. Dr. Ahmet Mumcu'ya göre, peşkeş üst düzeyli bir memurun aldığı yasal armağan idi, rüşvet değildi. Ancak bunların yasal sınırları vardı ve bunun üstü rüşvete girmektedir. Bilindiği üzere, yeniçeriler dışındaki memurlar toprağı işlemeden elde ettikleri nakit akışında sıkıntı yaşamamak için peşkeş alırlardı. Sonuç olarak peşkeşin bir tür vergi olduğu rahatlıkla söylenebilir.

Sıvış yılında savaşların akçalandırılması

Gerçi Osmanlı'nın savaşız yılı pek geçmemiş ama, mesela II. Viyana kuşatması sıvış yılına denk gelmiş. Sıvış yılı diye anılan yıl, Osmanlı'nın kullandığı iki türlü takvimin arasındaki 11 gün farkın 33 yılda bir, tam bir yıl oluşturmasıydı. O yıl gelirler toplanamazken, giderler yapıyordu. Tabi bu yıllar Osmanlı için kabus oluyordu. Bu anlamda, acaba padişahlar kimi görevlerden sıvışıyorlar mıydı? Mesela, II. Viyana kuşatmasındaki yenilgimiz bir sıvış yılında olmuş; yine bir başka sıvış yılında II. Murat tahtı bırakıyor; bir diğerinde II. Beyazıt tahttan feragat ediyor. Acaba, halkın oylarının çok küçük bir yüzdesini temsil eden RTE kabinesinin gitmesi için de bir sıvış yılı mı gerek?

Türk korkusu vergisi

Almanya'da kralların ve prenslerin halktan topladıkları bir savunma vergisi vardı: Tür korkusu vergisi. Bu vergi, Osmanlı'nın 1521'de Belgrad'ı, 1522'de Rodos'u fethetmesi, 1526'da Mohaç'ta zafer kazanmasının ardından çeşitli kentlerde toplanan Alman Meclisleri tarafından yürürlüğe girmiş ve uzun yıllar alınmıştı. Anımsayın AB dönem başkanı Almanya adına konuşan iri yapılı Başbakan Merkel Türkiye'nin AB metresliğinin 50 sene devam edeceğini söylemişti. IMF bize şu vergiyi al, şunu kaldır, şunu indir diye 'ev ödevleri' verirdi, yani TMF: Türk Para Fonu olarak tabii!

Vergi isyanları

Vergi yükümlülerinin vergi konusundaki tutumlarının genelde dörde ayrılacağı vurgulanmaktadır (ayrıntılı bilgi için bkz. Coşkun Can Aktan'ın Vergi, Zulüm ve İsyân adlı yapıtı):

- a.sempati
- b.apati
- c.antipati

d.nefret

Örneğin tarihte bir çok isyanda (örneğin, Babaî isyanında, Celalî isyanında vb.) hep bir vergi etmeni yanı da olduğu bilinmektedir. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası tarafından Dr. Halit Çiçek'e yaptırılmış 'Psikolojik ve sosyal yönden yükümlülerin vergiye karşı tutum ve tepkileri' başlıklı bir çalışmayı da bu arada analım. Bu anlamda malî psikoloji ve malî sosyolojinin öneminin altını çizmiş olalım.

Son söz:

Çankırı'da Yapraklı ili Kirliakça köyünün adı, eskiden oranın vergisini tahsil eden mültezimin vergiyi hep kolay tahsil edince, 'burada da küflü çıkı (kirli akçe) varmış' demesinden geliyormuş, ama gel gör ki, artık köylülerin anası ağlıyor.

Ziya Gökalp 'Köy' adlı şiirinde şöyle diyor: Lakin ey Türk, bu mesut köy bitiyor! / Mültezimin, faizcinin, tüccarın / Pençesinde diyor beni kurtarın / Bu üç işi senden çabuk istiyor...

Peki anası ağlıyan köylüye ne demeli: artistslik yapma, ananı da al git. Nasıl gitsin? Babasının aldığı veya hatırlı dostların ucuza sattığı gemiyle mi? Şarkı da mırıldanabilir : Vakit yok gemi kalkıyor artık...derken Hümeýra'dan bir başka şarkıya geçebilir: Artık demir almak günü gelmişse zamandan / Meçhule giden bir gemi kalkar bu limandan ...

Gemi nereye mi gidebilir? Kutuplara gidebilir. Buzulları erittik, artık her taraf suyolu. Keşke iklim değişikliği vergisi çıksa mıydı ya da çıksa mı? Çok mu geç? Çevre vergilerini başka yazıya bırakalım.

Ödünüz mü patladı. Yok yok korkmayın, öyle bir şey olmaz. [Zaten insanların ödü yok ki patlasın!] Yoksa olur mu? Vallahi bilinmez, siz gene de hazırlıklı olun da! Sonra güvendiğiniz dağlara kar yağar. Size de derler ki, alçaklara kar yağıyor üşümedin mi, sen bu işin sonunu düşünmedin mi?

Kaynakça:

Câzım Gürbüz: Edebiyatlaşan Vergiler Vergi ve Muhasebede Bilinmeyenler, İstanbul, Bilgeoğuz Yayınları, 2007.

Coşkun Can Aktan : Vergi, Zulüm ve İsyân, Ankara, Phoenix yayınları, 2002.

Halit Çiçek : Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri, İstanbul, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası yayını, 2006

KENDİSİ VEYA YAKINI VEFAT EDEN MESLEK MENSUPLARININ BEYANNAME VERDİKLERİ MÜKELLEFLERİN ZOR DURUM HÜKÜMLERİNDEN FAYDALANMASI

Enver ÇOBAN

Mali Müşavir-Bağımsız Denetçi-Vergi Hukuku Bilim Uzmanı

Giriş

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile yasal statüye kavuşan serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleği,13.06.1989 tarihinden bu yana çok önemli gelişmeler kaydetmiştir. Yasanın çıkmasından sonra 1990 yılından itibaren çok kısa bir zaman içerisinde illerde ve bazı ilçelerde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları ile Yeminli Mali Müşavirler Odaları kurulmuş ve üst birliğimiz olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) çatısı altında toplanmıştır. Bu gün itibariyle 77 adet Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 8 adet Yeminli Mali Müşavirler Odası bulunmaktadır.

Çalışan sayısı ise 8.220 Serbest Muhasebeci, 101.593 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmak üzere toplam 109.813 kişiye ulaşmıştır. Yeminli Mali Müşavirlerin sayısı ise 4.774 dür.

Cinsiyet dağılımı ise aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

CİNSİYET	SM SAYISI	SMMM SAYISI	YMM SAYISI	TOPLAM SAYI
Erkek	6757	70412	4390	81559
Kadın	1463	31181	385	33029
TOPLAM	8220	101593	4775	114588

Cinsiyet dağılımı ise aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

CİNSİYET	SM SAYISI	SMMM SAYISI	YMM SAYISI	TOPLAM SAYI
0-25 Arası	0	13	0	13
26-30 Arası	0	2831	0	2831
31-35 Arası	7	13173	18	13198
36-40 Arası	114	22208	292	22614
41-45 Arası	473	20426	676	21575
46-50 Arası	773	14884	491	16148
51-55 Arası	1344	10174	654	12172
56-60 Arası	2007	6962	628	9597
61-65 Arası	1647	5212	558	7417
66-70 Arası	991	3349	523	4863
71 ve Üstü	864	2361	935	4160
Toplam	8220	101593	4775	114588

Mesleğin örgütsel yapısı yasalarla belirlenmiş ve kurumsal kimliğini oluşturmuş olsa da bu gün itibariyle çözüm bekleyen birçok sorunu bulunmaktadır.

Bu sorunların bazıları yasa değişikliği gerektirmekteyse de bazıları ise ikincil mevzuatlarda kolayca çözülebilecek sorunlardan oluşmaktadır.

Bu sorunların en önemlilerinden biriside, meslek mensubunun kendisinin veya yakınının beyanname ve bildirimlerin verilme sürelerinin son günlerinde vefat etmesi sonucu beyanname ve bildirimlerin süresinde

verilememesi nedeniyle mükelleflerin cezalı işlemlerle karşı karşıya kalması ve yakını vefat eden meslek mensuplarının cenazesi ile yeterince ilgilenememesiydi.

Ancak 30 yıldır çözüm bekleyen bu sorun, mevzuat değişikliği olmadan Hazine ve Maliye Bakanlığı' Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 15.10.2019 tarihli Vergi Usul Kanunu Sirküleri/118 ile çözüme kavuşturulmuştur.

Bu çalışmada, kendisi veya yakını vefat eden meslek mensuplarının beyanname ve bildirimlerini verdikleri mükelleflerin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 17 nci maddesinde yer

alan zor durum hükümlerinden faydalanması hakkındaki sirkülerin uygulanmasına yönelik açıklamalarda bulunulacaktır.

1-Vergi Usul Kanunu/118 Nolu Sirküler İle Kendisi Veya Yakını Vefat Eden Meslek Mensuplarının Beyanname Verdikleri Mükelleflerin Zor Durum Hükümlerinden Faydalanması

Aslında zor durumda bulunan mükelleflere 213 sayılı V.U.K.nun 17 maddesinde belirtilen durumların varlığında kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca münasip bir süre zaten verilmekteydi.

Şöyle ki; 213 sayılı V.U.K.nun 17. Maddesinde: "Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir." Hükümleri yer almakta ve bu mühletin verilebilmesi için:

1.Mühlet isteyen sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunması,

2.İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule lâyük görülmesi,

3.Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemesi gerektiği şartları aranmaktaydı.

Maliye Bakanlığı mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalline devredebileceği gibi bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aranmaksızın da kullanabileceği hükümleri mevcuttu.

Ancak teknolojinin ve mesleğin gelişimi ile birçok beyanname ve bildirimler aracılık sözleşmesi imzalayan ve yetkili kılınmış meslek mensubu ve tüzel kişiler aracılığı ile elektronik ortamda verilmesi zorunlu hale getirilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, Mükerrer 257

nci maddesinin birinci fıkrasının [4] numaralı bendinde yer alan düzenleme ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi ile beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracılığıyla gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye yetkili kılınmıştır.

Öte yandan aynı maddenin dördüncü fıkrasına göre Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracılığıyla gönderilmesi hususunda izin vermesi veya zorunluluk getirmesi halinde, [mükellef veya vergi sorumlusu ile gönderme işini yapacak kişiler arasında özel sözleşme düzenlenmek kaydıyla] elektronik ortamda gönderilen beyanname ve bildirimler, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından verilmiş addolunur hükümleri bulunmaktadır.

Bakanlığa verilen yetkiye istinaden yayımlanan 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş olup, muhtelif Genel Tebliğlerde de beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesine ilişkin diğer açıklamalara yer verilmiştir. Durumları belirlenen kriterlere uyan mükelleflerin, istemeleri halinde kendi beyannamelerini kullanıcı kodu, parola ve şifre almak suretiyle elektronik ortamda göndermeleri uygun görülmüş olup belirtilen şartları taşımayan mükelleflerin beyannamelerini, 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen açıklamalar doğrultusunda, elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi almış bulunan gerçek veya tüzel kişiler vasıtasıyla anılan Tebliğ ekinde yer alan sözleşmelerden durumlarına uyan sözleşmeyi düzenlemek

suretiyle elektronik ortamda göndermeleri gerektiği açıklanmıştır. Ayrıca elektronik ortamda gönderilme zorunluluğu getirilen beyannameler için belirlenen usul ve esaslar, elektronik ortamda gönderilme zorunluluğu getirilen bildirimler için de geçerli olacağı açıklanmıştır.

Bu yasal düzenlemeler sonucunda hâlihazırda birçok mükellef beyanname ve bildirimlerini 3568 sayılı Kanun uyarınca yetki almış Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler [meslek mensubu] aracılığıyla göndermek zorunda olup, meslek mensupları aracılığıyla gönderilen beyannameler mükellef tarafından verilmiş kabul edilmektedir.

Öte yandan, beyanname ve bildirimleri meslek mensubu aracılığıyla verilen mükellefler, meslek mensubunun vefatından geç haberdar olabilmekte ya da yakını vefat eden meslek mensupları, defin işlemleri ve vefatla ilgili diğer vecibelerin yerine getirilecek olması nedeniyle süreye ihtiyaç duyabilmekte, bu nedenlerle beyanname ve bildirimlerin verilme süreleri aşıldığından vergi cezaları ile muhatap olunabilmektedir.

Bunedenle 213 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden, Bakanlığın yayınladığı 15.10.2019 tarih ve Vergi Usul Kanunu Sirküleri /118 ile "meslek mensubunun kendisinin veya yakınının vefat etmesi ve vefat tarihi itibarıyla beyanname/ bildirim verilme süresinin bitimine 7 gün veya daha az süre kalmış olması durumunda, yakını veya kendisi vefat eden meslek mensubu tarafından beyanname/bildirimleri verilen mükelleflerin mezkûr beyanname/ bildirim verilme süreleri ile bunlara istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme sürelerinin son günü, bunların verilmesi gereken sürenin son gününü takip eden günden itibaren 7 nci güne uzatılmıştır." Hükümlerine yer verilerek,

meslek mensuplarının ve mükelleflerin zor durum nedeniyle yaşamakta olduğu sıkıntılar giderilmiştir.

2- Meslek Mensubunun Yakını Kimlerden Oluşmaktadır?

Sirkülerde meslek mensubunun yakınından kasıt, meslek mensubunun eşi, çocukları ile kendisinin veya eşinin ana, baba ve kardeşi olarak belirlenmiştir.

3- Hangi Beyanname Ve Bildirimlerin Süreleri Uzar?

Meslek mensubunun kendisinin ve yakınının vefatı halinde mükellef ile aracılık sözleşmesi imzalayan meslek mensubunun vermek zorunda olduğu beyanname ve bildirimlerin verilme süresinin bitimine 7 gün ve daha az süre kalmış olan beyanname ve bildirim verilme süreleri

ile bunlara istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme sürelerinin son günü, bunların verilmesi gereken sürenin son gününü takip eden günden itibaren 7 nci güne uzayacaktır. Bu uygulamada kastedilen beyanname ve bildirim mükellefle aracılık sözleşmesi imzalamış meslek mensubunun mükellef adına vermek zorunda olduğu beyanname ve bildirimlerdir. Yoksa sözleşme imzalanmış meslek mensubunun vermek zorunda olmadığı beyanname ve bildirimler sirküler kapsamı dışındadır.

4-Meslek Mensubunun Veya Yakınının Vefatı Halinde Zor Durum Müessesesinden Yararlanabilmek İçin Başvuru Nasıl Yapılacaktır?

Beyanname/bildirim verme ve ödeme sürelerinin uzatılması, vergi dairelerince yukarıda belirtilen şartların oluştuğunun anlaşılması durumunda re'sen yapılabileceği gibi ilgililerin yazılı başvurusuna istinaden de

yapılabilecektir.

Vergi dairesince re 'sen uzatma yapılmadığı durumlarda, bu sürelerin dolmasından önce veya sonra beyanname/bildirimleri veren meslek mensubunun kendisinin veya yakınının vefat ettiği ve vefat tarihinin ispat ve tevsik edilmesi şarttır.

Bu uygulamada ise önerim, sirküler kapsamında olanların vefat olayını 7 günlük süre içinde kanıtlayıcı belgelerle vergi dairesine bildirilmesidir.

Sirküler ile ilgili örnekler aşağıda belirtilmiştir.

Örnek 1: İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Karşıyaka Vergi Dairesi Müdürlüğü mükelleflerinden SMMM Bay [A] 22.06.2019 tarihinde vefat etmiştir. Bay [A]'nın vefat ettiği tarih itibarıyla, beyannameleri Bay [A] tarafından verilen mükelleflere ait 2019/5 dönemi KDV ve muhtasar beyannamelerin verilme süresinin bitimi olan 26.06.2019 tarihine 7 günden az kalmış olması nedeniyle, 26.06.2019 tarihine 7 gün eklenecek ve söz konusu beyannameler 03.07.2019 tarihine kadar verilecek, tahakkuk eden vergiler yine 03.07.2019 tarihine kadar ödenecektir.

Örnek 2: İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Gaziemir Vergi Dairesi Müdürlüğü mükelleflerinden SMMM Bayan [B]'nin kardeşi 25.08.2019 tarihinde vefat etmiştir. Bayan [B]'nin kardeşinin vefat ettiği tarih itibarıyla, bildirimleri Bayan [B] tarafından verilen mükelleflere ait Ba-Bs bildirimlerinin verilme süresinin bitimi olan 02.09.2019 tarihine 7 gün kalması nedeniyle, 02.09.2019 tarihine 7 gün eklenecek ve söz konusu bildirimler 09.09.2019 tarihine kadar verilecektir. Burada dikkat edilmesi gereken husus Ba-Bs bildirimlerinin verilme tarihinin son günü bu örnekte olduğu gibi hafta sonu tatiline denk geldiği durumlarda 7 günlük uzayacak sürenin başlangıcı, bildirimlerin

verilme süresinin son günü cumartesiye denk geldiği için 31.09.2019 değil pazartesi günü yani 02.09.2019 dur. Dolayısı ile 02.09.2019 tarihine 7 gün eklenmesi sonucu 09.09.2019 tarihine kadar Ba-Bs bildirimleri verilebilecektir.

Örnek 3: İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Kordon Vergi Dairesi Müdürlüğü mükelleflerinden SMMM Bay [C]'nin eşinin babası 19.10.2019 tarihinde vefat etmiştir. Bay [C]'nin eşinin babasının vefat ettiği tarih itibarıyla, beyannameleri Bay [C] tarafından verilen mükelleflere ait KDV ve muhtasar beyannamelerin verilme süresinin bitimi olan 28.10.2019 tarihine, 7 günden fazla kalması nedeniyle, bu Sirküler kapsamında zor durum hükümlerinden faydalanılmayacak, söz konusu beyannameler 28.10.2019 tarihine kadar verilecek ve tahakkuk eden vergiler de 28.10.2019 tarihine kadar ödenecektir.

Yine bu çarpıcı örnekte görüleceği üzere vefat tarihi 19.10.2019 dur. 2019/9 dönemine ait KDV ve Muhtasar beyannameleri normalde 26.10.2019 tarihi akşamına kadar verilmesi gerekmektedir. Ancak 26.10.2019 tarihi cumartesiye denk geldiği için beyan süresi yasa gereği 28.10.2019 tarihine kadar uzamaktadır. Bu durumda vefat tarihi olan 19.10.2019 ile 28.10.2019 tarihleri arasında 7 günden fazla süre kaldığından, zor durum hükümlerinden faydalanamayacak.

5- Sonuç

Dünyanın globalleştiği, sermayenin sınır tanımadığı ve uluslararası ticaretin teknolojik gelişimlere bağlı olarak sürekli değiştiği günümüz dünyasında, mali müşavirlik mesleği de bu değişimlere paralel olarak gelişmekte ve değişmektedir. Mesleğin stratejik paydaşları olan kamu kurumları da örneğin Hazine ve Maliye Bakanlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu Ticaret İl Müdürlükleri vb. kuruluşlarda kendilerine verilmesi gereken beyan ve

bildirimlerin elektronik ortamda iletilmesini istemektedirler. Yukarıda açıklandığı üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı da mükelleflerin vermesi gereken birçok beyan ve bildirimleri yetkili kılınmış ve mükelleflerle sözleşme imzalamış meslek mensupları ile yetkili tüzel kişiler aracılığı ile yapılması zorunluluğu getirilmiştir. Ancak bu zorunluluk pratikte birçok kolaylık sağlamakla birlikte, Mali Müşavirlerin iş ve işlemlerine yoğunluk kazandırmıştır. Bunun yanı sıra özellikle beyan ve bildirimlerin verilme zamanlarında meslek mensubunun kendisinin veya bir yakınının vefat etmesi halinde ise verilmesi gereken beyannameler ve bildirimlerin süresinde verilmesi mükellefleri ve meslek mensuplarını zor durumda bırakmıştır. En yakınlarının cenazesi ile yeterince ilgilenememe nedeniyle manevi olarak üzüntü yaşanmasına sebep olmuş ve beyanname ve bildirimler süresinde verilemediği için mükellefler cezalı duruma karşı karşıya kalmıştır.

Ancak bu sorun Vergi Usul Kanunu 118 Nolu sirküler ile çözüme kavuşmuştur.

Meslek mensuplarının ilişki içinde olduğu diğer kurumların da Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bu yaklaşımını örnek alarak benzer konularda gerekli düzenlemeler yaparak iş ve işlemlerin kolaylaştırılması sağlanmalıdır.

Öte yandan üst birliğimiz TÜRMOB ile Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilileri bir araya gelerek, öncelikle kanun değişikliği gerektirmeyen sorunlardan başlayarak, başta yönetimde eşitlik ilkesi olmak üzere 3568 Sayılı yasanın yeniden gözden geçirilmesi, meslek camiamız için faydalı olacaktır.

“BAĞIMSIZ DENETÇİ” BİR YALNIZ İNSAN!

Özkan CENGİZ

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Ülkemiz sınırları içerisinde kurulan ve faaliyet gösteren şirketlerin finansal tabloları son on yılda ciddi bir değişimden geçiyor. Bu değişimin finansal raporlar üzerinde yarattığı yenilemeyi, şirketlerimizin varlık ve yükümlülüklerinin kayda geçmesi anlamındaki değişim ve dönüşümü görmemek gerçekten haksızlık olur.

Bu dönüşüm sürecindeki şu andaki lokomotif kuşkusuz bağımsız denetçiler, aşağıda biraz daha detay vereceğim üzere bir sürü rolü ve görevi üstlenip bu işin lokomotifliğini yapıyorlar. Burada tabii ki son dönemde lokomotifin katarı doğru rotaya ve doğru şekilde çekmesinde büyük etkisi olan sinyalizasyon görevini yerine getiren Kamu Gözetim Kurumu'nun çalışmalarını da göz ardı etmemek gerekir.

Artık hepimizin kabul ettiği üzere Şirketlerin finansal tabloları uzun yıllar muhasebenin temel prensibine aykırı olarak şirketin gerçek ticari faaliyetini, ticari durumunu göstermekten uzak bir yapı içerisindeydi. Seksenli yılların sonu ile başlayan dönüşüm 2003 yılında itibaren sermaye piyasalarında başlayan düzenlemeler ve en nihayetinde Türk Ticaret Kanunu ile finansal raporların ülkemizde

yapılan ticari faaliyetin sonuçlarını göstermesi ile ilgili önemli yol aldı.

Bugün birinci on yılı tamamlamaya yüz tutan şu günlerde nereden nereye geldiğimizi gözlemlemek, ve uzun yıllardır tüm unvan ve görevlerden önce “muhasebeci” kimliğiyle hayatını geçiren bir meslek mensubu olarak beklediğimden iyi noktada olduğumuzu söyleyebilirim.

Sistematik içerisinde başta da dediğim gibi Bağımsız Denetçi birçok konuda sorumluluğu üstlenmiş durumda, Kamu Gözetim Kurumu da bağımsız denetçinin bu konumunu iyi gözlemleyerek yaptığı düzenlemeler ve denetimler ile sorumluluğun doğru yönde kullanılmasına çaba gösteriyor.

Denetimler ve denetimler sonucu belki de ülke tarihimizde görülmeyen yoğunlukta yapılan yaptırımlar, bunun yanında BOBİ FRS düzenlemeleri, Denetimi üstlenen Denetçi hakkındaki düzenlemeler, Konkordato konusundaki Kurulun net tavrı ile Denetim yetkisine sahip kişi ve kurumlar her gün yapılandırılıyor.

Bu düzenlemeler dönem dönem hepimizin canını yaksa da dönem dönem hepimizin işini zorlaştırsa da ortaya çıkardığı sonuçlar

açısından uzun dönemde hepimizin yararına olduğunu savunanlardanım. Çünkü mesleğimizin diğer alanlardaki denetimsizlik ve başı boşluğun mesleğe ne kadar zarar verdiğini çok net gözlemleyebiliyoruz.

Bu uzun girizgahtan sonra bu makale ile söylemek istediğimiz noktaya gelir isek olaya hemen hemen her gün yaşadığımız örnek olaylarla giriş yapmak istiyorum. Aşağıda yer alan soruların biri veya birkaçı her gün değilse de en kötü bir gün arayla bağımsız denetçilere soruluyor;

- 1)Bağımsız Denetçi seçmezsek ne olur?
- 2)Bağımsız Denetçi seçtik ama rapor yazdırmazsak ne olur?
- 3)Genel Kurul acildi raporu bekleyemedik. VUK tablolar ile yaptık geçtik ne olur?
- 4)Kar dağıtımını hangi tabloya göre yapacağız?
- 5)Birleşme ve Bölünme işlemlerinde Bağımsız Denetim gerekir mi?
- 6)Öz kaynaklarımız içinde çeşitli sebeplerle oluşmuş fonları sermayeye ilave edebilir miyiz?

Daha buraya bu sorulara benzer veya daha teknik veya daha saçma onlarca soru yazabilirim. Esasında bu soruların cevapları o kadar basit ki tek cümle ile cevap verilebilir. “Türk Ticaret Kanunu’na göre denetlenmesi gerekirken denetlenmemiş finansal raporlar yok hükmündedir”

Cevabı detaylandıralım yok hükmünde ne demek mali tablo yok demek;
olmayan mali tablo ile genel kurul yapıp ibra olamazsınız,
olmayan mali tablo ile kar dağıtımını yapamazsınız,
olmayan mali tablo ile birleşemez,
bölünemezsiniz,
olmayan mali tablodaki veya denetlenmiş

mali tabloda gözükmeyen öz kaynakları sermayeye ilave edemezsiniz.

Şimdi bir adım öteye atıp daha trajik tespitimizi yapalım. Yukarıda saydığımız tüm işlemlerin devlet nezdinde kabul gördüğü kayda alındığı yer ticaret sicil müdürlüğüdür. Ticaret sicil müdürlüğü bu işlemlerin tamamını kanuna aykırı bir şekilde tescil etmektedir.

Bu kanunsuz tesciller nedeniyle bağımsız denetçiler; denetlediği şirketler karşısında olan bir şeyi olmuyor gibi göstererek para kazanmaya çalışan kişi veya kurum konumunda kalmakta, yapılan işlemlerin finansal raporlar üzerinde yarattığı sorunlar ile uğraşmakta, yazımızın başında anlattığımız büyük değişim ve dönüşüm sürecine şirket ortaklarını ve şirket yöneticilerini dahil etme konusunda çaresiz kalmaktadır.

Sonuç itibariyle yaşanan süreçte Bağımsız Denetçi kendi alanındaki Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu ve Kamu Gözetim Kurulu’nun kendisinden beklentileri için çıkarmış olduğu düzenlemeler ve bunlara bağlı olan yaptırımlarla uğraşmakta, buna paralel kendi iç gelişimi ve yapılandırmasını sağlamaya çalışmakta, finansal tablolara hakkında karar verenlerin doğru finansal tablolara ulaşması için kendisine verilen rollerden fazlasını yerine getirmeye çalışmakta, şirket ortak ve yöneticilerini doğruya yönlendirmeye yaptığı işlemin kanuna aykırı olduğuna inandırmaya çalışmakta ve bütün bunları kamu otoritesi ve en azından bir kısım Avukat unvanına sahip kişilerin etkisizliğine rağmen yapmaya çalışmaktadır.

Sonuç olarak bağımsız denetçiler olarak, bu sürecin verdiği sorumlulukların ve bu süreç sonunda da hem kişisel olarak hem de mesleki olarak sağlanacak faydaların

farkındayız. Tüm çabalar ve çalışmalar bunun için mesleki anlamda ortaya çıkan bu işkolunun doğru konumlanması hem hizmeti alan hem hizmeti veren için doğru sonuçlar vermesi en büyük amacımız ancak bu mücadele de bu kadar yalnız bırakılmayı da hak etmiyoruz. Çözüm bekleyen konular hızla çözülmesi gerekiyor. Naçizane kendi görüşümüze göre sıralarsak;

1) Muhasebe alt yapısı hızla dönüşüm sağlamak zorunda, bir an önce muhasebe işlemleri doğru yörüngesine yerleşmek zorundadır. Bu konuda KGK'nın yayınlamaya çalıştığı KÜMİ önemli bir hamle olacaktır. Ancak KÜMİ'yi yayınlamak BOBİ FRS'yi veya TFRS'yi yayınlamaya benzemez bunun alt yapısı geçiş süreci meslek odaları ile net bir şekilde organize edilerek yayınlanması gerekir. Ancak o şekilde ana amacına ulaşabilir. Aksi takdirde bir dönüşüme değil kaosa yol açacaktır.

2) Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı ve Ticaret Bakanlığı artık bu dönüşümdeki rolünü kabul etmeli ve üstüne düşen görevleri yapmaya başlamalıdır. Şirket sahiplerini, şirket ortaklarını, şirket yöneticilerini bilgilendirmeli sürece dahil etmeli, ticaret sicil müdürlüklerinin kanunsuz iş yapmalarının önüne geçmeli, finansal raporların yayımı, değerlendirmesi anlamında sorumluluk almalıdır. Sadece denetçi seçimini zorunlu kılan engellemeyi yapıp kenarı çekilip tüm işi KGK ve bağımsız denetçilerin üstüne bırakmaktan vaz geçmelidir.

3) Meslek odamız, meslek birliğimiz, tüm üyelerini denetçi yapmayı hedeflemektense, tüm üyelerini muhasebeci yapmayı hedeflemelidir. Vergiciliğin aynı bağımsız denetçilik gibi bir meslek alt dalımız olduğu ama bizim ana mesleğimizin muhasebecilik olduğunun farkına varmalı ve altını kalın çizgilerle çizip herkesin fark etmesini sağlamalıdır.

4) Düzenleyici Kurumlar finansal raporların en doğru şekilde hazırlanması ve yayınlanması için sadece denetçiler için değil finansal raporlara etkisi olan muhasebeci, yönetici, değerlemeci, hukukçu vb diğer kişi ve kurumlar açısından da düzenleme ve denetleme görevlerini yerine getirmelidir.

Ticari hayatımız ve bu ticari hayatın göstergesi olan finansal raporlarımız kaçınılmaz bir değişim ve dönüşüm sürecinden geçmektedir. Bu değişim sürecinde uluslararası düzenlemeler ve uygulamalarda her kesimin rolü bellidir. Tüm rolleri bir kişide toplamak, tüm rolleri tek başına oynamasını istemek sonra da rolünü doğru oynayamamışın deyip cezalandırma yapmak doğru değildir.

Şu bilinmelidir ki bağımsız denetçilerden sadece bağımsız denetim yapımları beklendiği gün bağımsız denetimin kalitesi de, finansal raporların kalitesi de, buna bağlı olarak ta Şirketlerimizin finansal ve faaliyet yapılarının kalitesi de en ideal seviyeye gelecektir.

“KONSİNYE İHRACAT”

Özgür ÇİLENGİROĞLU

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Konsinye ihracat, 06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan İhracat Yönetmeliği’nin 4/h maddesinde “Konsinye İhracat: Kesin satışı daha sonra yapılmak üzere yurt dışındaki alıcılara, komisyonculara, ihracatçının yurt dışındaki şube veya temsilciliklerine mal gönderilmesi” şeklinde tanımlanmıştır. Konsinye ihracatın şartları ise aynı yönetmeliğin 9. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre;

[1] Konsinye ihracat başvuruları ilgili İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine yapılır.

[2] Madde ve/veya ülke politikası açısından Müsteşarlıkça getirilebilecek düzenlemeler kapsamındaki mallarla ilgili konsinye ihraç talepleri Müsteşarlığın görüşü alındıktan sonra, bunun dışında kalan mallara ilişkin talepler ise doğrudan İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince sonuçlandırılır.

[3] İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince konsinye ihracat olarak onaylanmış gümrük beyannamelerinin otuz gün içinde gümrük idarelerine sunulması gerekir.

[4] İhracatçılar, konsinye olarak gönderilen malların kesin satışının yapılmasından sonraki otuz gün içinde durumu, kendileri tarafından düzenlenmiş kesin satış faturası veya örneği ve gerekli diğer belgeler ile birlikte izni veren İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine bildirir.

[5] Konsinye olarak gönderilen malın ihraç tarihinden itibaren bir yıl içinde kesin satışının yapılması gerekir. Bu süre, haklı ve zorunlu nedenlere istinaden müracaat edilmesi halinde, izni veren İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince iki yıl daha uzatılabilir.

[6] Konsinye olarak gönderilen malın, konsinye ihraç izin süresi içinde satılamaması halinde,

malın gümrük mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi gerekir.

07.10.2009 tarih ve 27369 [Mükerrer] sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Gümrük Yönetmeliği’nin “Konsinye satış suretiyle ihraç edildikten sonra geri gelen eşyanın beyanı” başlıklı 449 maddesinde ise;

“[1] Konsinye satış suretiyle ihraç edilen eşyanın çıkışında, gönderildiği yerde satılmayıp geri gelmesi ihtimali gözönünde bulundurularak ayniyet tespitine ilişkin tüm destekleyici bilgiler gümrük beyannamesine eklenir.

[2] Bu suretle ihraç edilen eşyanın geri gelmesi halinde 448 inci madde hükümlerine göre işlenir.” Hükümleri bulunmaktadır.

Diğer taraftan, KDV Kanunu’nun 11/1-a maddesi ile, ihracat teslimleri KDV’den istisna edilmiştir. Bir mal tesliminin ihracat teslimi sayılabilmesi için aranılan şartlar ise aynı kanunun 12. maddesinin 1. fıkrasında aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

- Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antrepo işletmecisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antrepo işletmecisine tevdi edilmelidir.

- Teslim konusu mal T.C. Gümrük Bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı yada yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antrepoya konulmalıdır.

Teslim ise aynı Kanun’un 2/1. maddesinde “bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır

Vergi Usul Kanunu’nun 229. maddesinde

İZMİR DAYANIŞMA

fatura, "satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika" şeklinde tanımlanmıştır.

Yurt dışına konsinye olarak gönderilen malların kesin satış olarak değerlendirilmesi mümkün olmadığından, gönderilme aşamasında prensip olarak fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, gümrük işlemlerinin tekemmül ettirilebilmesi için fatura aranılmaktadır. Bu nedenle, yurt dışına konsinye olarak gönderilen mallar için bir fatura düzenlenerek bu fatura üzerine

"Geçici Fatura" ibaresinin konulması ve malın konsinye olarak gönderildiğine ilişkin bir şerh düşülmesi uygun olacaktır. Düzenlenen geçici faturanın satış ve hasılat faturası olarak dikkate alınmayacağı tabiidir. Bu şekilde konsinye olarak gönderilen malların yurt dışında satışının yapılması halinde ise, ihracatçının 7 gün içinde kesin satış faturasını düzenlemesi gerekmekte olup, bu faturaya söz konusu geçici faturaya ilişkin olarak düzenlendiğine dair bir şerh düşülmesi yararlı olacaktır. Konsinye ihracatlara ilişkin muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibi olmalıdır:

Konsinye olarak mal gönderilmesi:

1.

157 DİĞER STOKLAR	XXXX	
157.01 KonsinyeMallar		
152 MAMULLER / 153 TİCARİ MALLAR		XXXX
[Konsinye malların kaydı]		

2.

900 BORÇLU NAZİM HESAPLAR	XXXX	
900.02 Konsinye Mal Teslim Alanları		
901 ALACAKLI NAZİM HESAPLAR		XXXX
901.02 Konsinye Mallar		
[Konsinye malın teslim alınmasıyla ilgili sorumluluk kaydı]		

Konsinye olarak gönderilen malların satılmış olduğu öğrenildiğinde buna ilişkin fatura kesilmesi:

3.

120 ALICILAR	XXXX	
120.02 Yurtdışı Alıcılar		
601 YURTDIŞI SATIŞLAR		XXXX
[Konsinye mal satışının kaydı]		

3.

620 SATILAN MAMULLER /621 SATILAN TİC. MALLAR MALİYETİ		XXXX
157- DİĞER STOKLAR		XXXX
[Satılan kısmın maliyetinin ilgili hesaba alınması]		

Malların satılmış olması nedeniyle sorumluluk kalkacağından, satılan malla ilgili nazım hesapların ters kayıt yapılarak kapatılması:

5.

901 ALACAKLI NAZIM HESAPLAR	XXXX	
901.02 Konsinye Mallar		
900 BORÇLU NAZIM HESAPLAR		XXXX
900.02 Konsinye Mal Teslim Alanları		
[Sorumluluğun düşülmesi]		

Kısım kısım mal satışı söz konusu olması halinde, yukarıdaki 3,4 ve 5 numaralı kayıtların, mal satışı bilgisi üzerine 7 gün içinde düzenlenecek faturaya istinaden her seferinde yapılması uygun olacaktır.

Konsinye ihracat, kesin satışı daha sonar yapılmak üzere şubelere, temsilciliklere, komisyonculara veya alıcılara mal gönderilmesi şeklinde yapılan bir ihracat türü olduğu için gönderilen malların tasarruf hakkı devredilmemektedir. Mallar, kesin satış yapıncaya kadar malı gönderenin hesaplarında gözükmektedir. Dolayısıyla Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 2. Maddesinde tanımlanan türden bir teslim sözkonusu değildir. Malların satılmak amacıyla yurt dışındaki müşteriye gönderilmesi, Katma Değer Vergisi'ne tabi olmadığı için bu durumda ihracat istisnasından da söz etmek mümkün değildir.

Satılmak üzere yurt dışındaki alıcıya gönderilen mallar satıldığı anda, malları gönderen firma fatura düzenleyecektir. Bu durumda mallar yurt dışındaki müşteriye satılmış ve gümrük bölgesini geçmiş olduğundan ihracat istisnasının şartları da gerçekleşmiş bulunmaktadır. Yani, kesin faturanın düzenlendiği tarihte ihracat istisnası uygulanacaktır.

Dolayısıyla, konsinye ihracatta, malın

gönderildiği dönemde KDV beyannamesinde herhangi bir işlem yapılmaz / beyannameye dahiledilmez. Beyan, kesin satışın gerçekleştiği; kesin satış faturasının kesildiği dönemde yapılır. Bu dönemde diğer normal ihracatlarla birlikte ihracat hasılatı olarak beyan edilir.

Konsinye ihracatta KDV iadesi, normal ihracat prosedürü çerçevesinde kesin satışın gerçekleştiği dönemde talep edilir. Kesin satışın gerçekleştiği dönem KDV beyannamesi ile beyan ve talep edilerek, genel uygulamalar çerçevesinde gerekli bilgi ve belgelerin (indirilecek KDV listesi, yüklenilen KDV listesi, gümrük beyannameleri, ihracatçılar birliği kesin satış belgesi ve ekleri vb) vergi idaresine sunulması suretiyle iadeye konulur.

3- Konsinye şeklinde ihracat yapılabilmesi için gerekli şartlar İhracat Yönetmeliğinin 9. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre;

- a)İhracatçılar Birliğine müracaat edilmelidir.
- b)Konsinye İhracata ait gümrük beyannamesi,

İhracatçılar Birliği'ne onaylatılmalıdır. Onaylanan beyanname 30 gün içerisinde Gümrük İdaresine sunulmalıdır.

c)Beyanname ekinde, Gümrük Yönetmeliğinin 449. maddesi uyarınca gerekli bilgi ve belgeler eklenmelidir.

d)Kesin satışın yapılmasını takiben, kesin satış faturasının aslı veya örneği ile gerekli diğer belgeler ile birlikte, konsinye ihracat için izin alınan İhracatçılar Birliği'ne bildirimde bulunulmalıdır.

e)Konsinye olarak gönderilen malların bir yıl içinde satılması gerekir. Bir yıl içinde satılmayan malların Gümrük mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi gerekir.

Konsinye ihracatta uygulanan prosedür hakkında, İhracatçılar Birliği'nden ve/veya gümrük müşavirinizden bilgi alınması faydalı olur.

Yukarıda yer alan açıklamalarımız Mali İdare yönünden kabul gören uygulama yöntemidir. Mali idare KDV ve Kurumlar Vergisi döneminin doğru tespiti/tevsiki yönünden, yasal zorunluluk olmamakla birlikte, Konsinye Sözleşmesinin varlığına özel önem vermektedir. Bu nedenle, yurtdışındaki alıcılar ile konsinye sözleşmesi yapılması faydalı olur. Ancak, ticari teamülde sürekli olarak yapılan ve/veya mutata usul olarak kabul gören alışverişlerde sözlü bildirim yeterli olabilmektedir. Bilindiği üzere, yazılı sözleşme sıhhat şartı olmayıp tevsik unsurudur. Bu bağlamda yazılı sözleşmenin bulunmadığı hallerde, işlemin konsinye ihracat olduğu, konsinye satış faturası, "konsinye teslim" ibareli gümrük beyanname ile gerçek satışın yapıldığı andan itibaren 7 gün içinde düzenlenen fatura ile tevsiki mümkün bulunmaktadır.

TURİZM PAYI BEYANNAMESİ VE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

Koray KILIÇ

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

15 Temmuz 2019 tarihinde yayınlanan 7183 Sayılı Kanun ile Türkiye'nin turizm hedeflerine ulaşmasını teminen; turizm imkân ve fırsatlarının dünyada tanıtılmasına, turizm potansiyelinin tüm yönleri ile değerlendirilerek ülke ekonomisine kazandırılmasına, turizm yatırımlarının, turizmin ülke ekonomisindeki payının ve turizm sektörünün hizmet kalitesinin artırılmasına yönelik faaliyetlerde bulunmak, destek ve kaynak sağlamak amacıyla Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansı kurulmuştur.

Ajansın faaliyet alanları;

a) Türkiye'nin turizm hedeflerine ulaşmasına ve turizm olanaklarının dünyada tanıtılmasına ve pazarlanmasına ilişkin strateji geliştirir ve tanıtım faaliyetlerini yürütür.

b) Turizm sektörü ve pazarının ihtiyaçlarını ve eğilimlerini belirleyerek ilgililere tavsiyelerde bulunur.

c) Turizm potansiyelinin tüm yönleri ile değerlendirilerek ülke ekonomisine kazandırılmasına, turizm yatırımlarının ve turizmin ülke ekonomisindeki payının artırılmasına yönelik çalışmaları yapar.

ç) Turizm sektörünün hizmet kalitesinin ve niteliğinin artırılması amacıyla gerekli tüm

çalışmaları yürütür.

d) Turizmin ülke ekonomisindeki payının artırılması amacıyla bu amaçları gerçekleştirmek üzere diğer her türlü faaliyet, iş ve işlemleri yapabilir, destek ve kaynak sağlayabilir.

Belirlenen bu strateji ve politikalar doğrultusunda ajansın gelirleri ise;

a) Genel bütçeden aktarılan tutarlardan,

b) Alınacak turizm paylarından,

c) Her türlü bağış ve yardımlardan,

ç) Ajansın faaliyetlerinden elde edilen gelirlerden,

d) Diğer gelirlerden, oluşmaktadır.

Ajansın kuruluş amaçlarının gerçekleştirilmesi ve faaliyetlerin finansmanında kullanılmak üzere alınacak olan turizm payı makalemizin ana konusunu oluşturmaktadır.

Turizm payı;

a) Bileşik tesisler (Bakanlık tarafından düzenlenen kısmi turizm işletmesi veya turizm işletmesi belgesiyle faaliyette bulunan turizm kentleri, turizm kompleksleri ve tatil merkezleri) ile konaklama tesislerinden (Bakanlık tarafından düzenlenen kısmi turizm işletmesi veya turizm işletmesi belgesiyle ya da ilgili kurum veya

İZMİR DAYANIŞMA

kuruluş tarafından düzenlenen işyeri açma ve çalışma ruhsatıyla faaliyet gösteren oteller, tatil köyleri, butik oteller, konaklama içeren özel tesisler, moteller, hosteller, pansiyonlar, apart oteller ve konaklama içeren kırsal turizm tesisleri [dağ evi, köy evi, çiftlik evi, yayla evi ve oberj] ile kampingler,) binde yedi buçuk,

b) Bakanlıktan belgeli yeme-içme ve eğlence tesislerinden[Bakanlıktan kısmi turizm işletmesi belgesi ve turizm işletmesi belgesi alan müstakil 1. ve 2. sınıf lokantalar, lüks lokanta, özel yeme-içme tesisleri, gastronomi tesisleri, müstakil eğlence yerleri, bar, kafeterya, eğlence merkezleri ve günübirlik tesis işletmeleri], binde yedi buçuk,

c) Deniz turizmi tesisleri [Deniz turizmi araçlarına güvenli bağlama, karaya çekme, bakım, onarım hizmetleri, yolculara yeme, içme, dinlenme gibi hizmetleri sunan kruvaziyer gemi limanı, yat limanı, çekek yeri, rıhtım ve iskele gibi turizm tesisleri] ile Bakanlıktan belgeli deniz turizmi araçlarından [Bakanlıktan turizm işletmesi belgesi alan gerçek ve tüzel kişilere ait ticari yatlar, kruvaziyer gemiler, günübirlik gezi tekneleri, dalabilir deniz turizmi araçları, yüzer deniz turizmi araçları, özel deniz turizmi araçları, turizm amaçlı su altı ve su üstü faaliyet araçları ile diğer deniz turizmi araçları], binde yedi buçuk,

ç) Seyahat acentalarından [14/9/1972 tarihli ve 1618 sayılı Seyahat Acentaları ve Seyahat Acentaları Birliği Kanunu kapsamında Bakanlıktan seyahat acentası belgesi alan işletmeler], (münferit uçak bileti satışları hariç) on binde yedi buçuk,

d) Havayolu işletmelerinden [Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğünden alınan işletme ruhsatı ile taşımacılık faaliyetlerinde bulunan havayolu işletmelerini (balon, hava taksi gibi işletmeler dâhil)], (ticari yolcu taşımacılığı faaliyetlerinden) on binde yedi buçuk,

e) Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel

Müdürlüğü tarafından işletilenler hariç olmak üzere havalimanı [Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü tarafından işletilenler hariç olmak üzere havaalanı işletiminden sorumlu olan ve Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü tarafından ruhsatlandırılan kuruluşlar] ve terminal işletmelerinden [Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü tarafından inşa edilerek sonradan gerçek veya tüzel kişilere kiraya verilmek suretiyle işlettilen ve Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü tarafından ruhsatlandırılan terminal işletmeleri], binde iki, oranında olmak üzere bu ticari işletmelerin yatırımcısı veya işletmecisi olan gerçek veya tüzel kişilerin bu işletmelerdeki faaliyetleri sonucunda elde ettikleri net satış ve kira gelirlerinin toplamı üzerinden alınır.

Bakanlık tarafından teşvik edilmesi uygun görülen "Kış, termal, sağlık, kırsal ve nitelikli spor turizmi gibi turizm türlerinde faaliyet gösteren tesisler" için bu oranlar yüzde elli indirimli olarak uygulanır.

Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olsun veya olmasın 7183 sayılı Kanunun 6. maddesinde belirtilen ticari işletmelerin yatırımcısı veya işletmecisi olan gerçek veya tüzel kişiler Turizm Payı Beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar. Turizm Payı Beyannamesinin verileceği yetkili vergi dairesi;

a) Gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar için gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu,

b) Gelir veya kurumlar vergisinden mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişiler için yerleşim yeri adresinin bulunduğu, gerçek kişiler dışında kalanlar için ise kanuni merkezi/işyerinin bulunduğu, yer vergi dairesidir.

Beyanname verme dönemleri Kurumlar Vergisi mükellefleri için Aylık, diğerleri için

ise Üç Aylık olarak belirlenmiştir. Üç Aylık beyanname dönemleri ise;

- a) Birinci dönem; Ocak-Şubat-Mart.
- b) İkinci dönem; Nisan-Mayıs-Haziran.
- c) Üçüncü dönem; Temmuz-Ağustos-Eylül.
- ç) Dördüncü dönem; Ekim-Kasım-Aralık.

Turizm payı beyannamesini verilme süresi, beyan dönemini takip eden ayın son günü olarak belirlenmiştir. Beyanname, beyan dönemini takip eden ayın son günü saat 23.59'a kadar yetkili vergi dairesine elektronik ortamda gönderilecek ve beyan edilen turizm payı aynı süre içerisinde ödenecektir.

Burada dikkat edilmesi gereken önemli bir husus; bu beyannamenin ilgili dönemde beyan edilecek bir net satış veya kira geliri bulunmasa dahi "Beyan edilecek turizm payı bulunmamaktadır" seçeneği işaretlenerek gönderilmesi gerektiğidir.

Ödenen turizm payı, kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükellefleri tarafından matraha esas kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınır. Elektronik ortamda beyanname gönderme aracılık yetkisi almış bulunan gerçek ve tüzel kişiler; mevcut kullanıcı kodu, parola ve şifrelerini kullanarak müşterileri/üyeleriyle aralarında daha önce düzenlemiş oldukları mevcut sözleşmelerine dayanarak [yeni bir sözleşme düzenlemeden] müşterilerine/üyelerine ait Turizm Payı Beyannamelerini elektronik ortamda gönderebileceklerdir.

Elektronik ortamda beyanname gönderme aracılık yetkisi alacak olan gerçek ve tüzel kişiler ise; bağlı oldukları vergi dairesince kendilerine verilen kullanıcı kodu, parola ve şifrelerini kullanarak müşterileri/üyeleriyle aralarında durumlarına uyan sözleşmeyi düzenlemek suretiyle müşterilerine/üyelerine ait Turizm Payı Beyannamelerini elektronik ortamda gönderebileceklerdir.

Özellik arz eden hususları örneklerle açıklamak gerekirse;

•Turizm Payında İndirim

İzmir ilinde Kültür ve Turizm Bakanlığında 5 yıldızlı otel turizm işletmesi belgesiyle faaliyet gösteren otel ile Kayseri ilinde turizm işletmesi belgesi olmaksızın termal konaklama tesisi olarak faaliyet gösteren otelin işletmecisi [X] A.Ş.'nin, Kayseri ili Kocasinan Vergi Dairesinde kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve gelir [stopaj] vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır. [X] A.Ş. Ekim/2019 döneminde İzmir ilindeki otel işletmeciliği faaliyetinden 3.000.000 TL net satış tutarı ve 500.000 TL kira geliri ile Kayseri ilindeki termal otel işletmeciliği faaliyetinden 2.000.000 TL net satış tutarı ve 300.000 TL kira geliri olmak üzere toplam 5.800.000 TL elde etmiştir.

Budurumda, [X] A.Ş. Ekim/2019 dönemine ilişkin olarak vereceği Turizm Payı Beyannamesinde İzmir ilindeki otel için 3.500.000 TL toplam tutar üzerinden binde yedi buçuk oranında $3.500.000 \times 0,0075 = 26.250$ TL, Kayseri ilindeki termal otel için ise 2.300.000 TL toplam tutar üzerinden binde yedi buçuk oranında hesaplanacak tutara yüzde elli indirim uygulanarak hesaplanan $2.300.000 \times 0,0075 = 17.250 / 2 = 8.625$ TL turizm payını 2/12/2019 günü saat 23.59'a kadar Kocasinan Vergi Dairesine elektronik ortamda beyan edecek ve $26.250 + 8.625 = 34.875$ TL turizm payını aynı sürede ödeyecektir.

•Yan Ünitelerin Üçüncü Kişilere Kiraya Verilmesi

İstanbul ilinde Kültür ve Turizm Bakanlığında turizm işletmesi belgesi olmaksızın faaliyet gösteren otelin işletmecisi [B] A.Ş.'nin, İstanbul ili Beyoğlu Vergi Dairesinde kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve gelir [stopaj] vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır. Otelin yatırımcısı aynı zamanda işletmecisidir.

Bu otelin bulunduğu yapının giriş katında yer alan, sokağa cephesi bulunan, tesis içinden müşterileri için doğrudan ulaşım imkânı sunan

İZMİR DAYANIŞMA

fiziki bağlantısı bulunmayan ve otel dışına hizmet veren banka, ATM, kuaför, kuyumcu, lokanta gibi ticari üniteler de otel yatırımcısına (işletmecisine) aittir ve lokanta yatırımcı (işletmeci) tarafından işletilmektedir. Banka, ATM, kuaför, kuyumcu ise üçüncü kişilere kiraya verilmiştir.

[B] A.Ş.'nin, Antalya ilinde Kültür ve Turizm Bakanlığında 4 yıldızlı otel turizm işletmesi belgesiyle faaliyet gösteren oteli de bulunmaktadır. Bu otelde üçüncü kişilere kiraya verilmek suretiyle işletilen SPA, kuaför, kuyumcu vb. tesis içinden müşterileri için doğrudan ulaşım imkânı sunan fiziki bağlantısı bulunan veya bütünlük içerisinde olan yan üniteleri bulunmaktadır.

[B] A.Ş. Temmuz/2020 döneminde Antalya ilindeki otel işletmeciliği faaliyetinden 2.000.000 TL net satış tutarı ve 400.000 TL kira geliri ile İstanbul ilindeki otel işletmeciliği faaliyetinden 600.000 TL net satış tutarı, lokanta işletmeciliği faaliyetinden 70.000 TL hasılat ve 100.000 TL kira geliri (otelin bulunduğu yapıdaki ticari ünitelerden elde edilen kira) olmak üzere toplam 3.170.000 TL elde etmiştir.

[B] A.Ş.'nin İstanbul ilinde bulunan otelinin bulunduğu yapıdaki ticari ünitelerin kiraya verilmesi veya bizzat işletmeci tarafından işletilmesi sonucunda elde edilen hasılat ve kira geliri turizm payına tabi gelirler kapsamında olmadığından, turizm payının hesabında dikkate alınmayacaktır. Ancak Antalya ilinde bulunan otelinin yan ünitelerinin kiraya verilmesi sonucunda elde edilen kira geliri, hesaplanacak turizm payına dâhil edilecektir.

Bu durumda, [B] A.Ş. Temmuz/2020 dönemine ilişkin olarak vereceği Turizm Payı Beyannamesinde Antalya ilindeki otel için 2.400.000 TL toplam tutar üzerinden binde yedi buçuk oranında

$2.400.000 \times 0,0075 = 18.000$ TL, İstanbul ilindeki otel için ise 600.000 TL toplam tutar üzerinden binde yedi buçuk oranında $600.000 \times 0,0075$

= 4.500 TL turizm payını 31/8/2020 günü saat 23.59'a kadar Beyoğlu Vergi Dairesine elektronik ortamda beyan edecek ve toplam $18.000 + 4.500 = 22.500$ TL turizm payını aynı sürede ödeyecektir.

•Boş Beyanname Verilmesi

Çanakkale ilinde Kültür ve Turizm Bakanlığında 4 yıldızlı otel turizm işletmesi belgesiyle faaliyet gösteren otelin işletmecisi [H] A.Ş.'nin, Çanakkale ili Çanakkale Vergi Dairesinde kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve gelir [stopaj] vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır.

Şirketin Çanakkale ilindeki 4 yıldızlı oteli 1 Kasım - 1 Nisan tarih aralığında faaliyet göstermemektedir.

Şirketin Çanakkale ilindeki 4 yıldızlı oteli 1 Kasım - 1 Nisan tarih aralığında faaliyet göstermediğinden ilgili beyan dönemlerine ait Turizm Payı Beyannamelerinin "Beyan edilecek turizm payı bulunmamaktadır" seçeneği işaretlenerek, ilgili olduğu döneme ait beyanname verme dönemi içinde Çanakkale Vergi Dairesine elektronik ortamda gönderilmesi gerekmektedir.

•Satıştan İade Olması Durumunda

Ankara ilinde Kültür ve Turizm Bakanlığında 4 yıldızlı otel turizm işletmesi belgesiyle faaliyet gösteren [J] A.Ş.'nin Ankara ili Seğmenler Vergi Dairesinde kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve gelir [stopaj] vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır.

[J] A.Ş. Mayıs/2020 döneminde, turizm payına esas bulunan faaliyeti kapsamında 500.000 TL tutarında satış gerçekleştirmiş, ancak Temmuz/2020 döneminde bu satışların 50.000 TL'lik kısmı iade edilmiştir. Diğer taraftan, Temmuz/2020 döneminde söz konusu işletmenin turizm payına esas bulunan faaliyeti kapsamındaki satış tutarı 150.000 TL

olarak gerçekleşmiştir.

Bu durumda, [J] A.Ş. Mayıs/2020 dönemine ilişkin vereceği Turizm Payı Beyannamesinde 500.000 TL net satış tutarı üzerinden binde yedi buçuk oranında $500.000 \times 0,0075 = 3.750$ TL turizm payı hesaplayacaktır.

Diğer taraftan, [J] A.Ş. Temmuz/2020 dönemine ilişkin vereceği Turizm Payı Beyannamesinde 50.000 TL'lik iade tutarını ilgili dönemdeki satış tutarından indirim olarak dikkate alabilecektir. Bu durumda, [J] A.Ş. Temmuz/2020 dönemine ilişkin olarak vereceği Turizm Payı Beyannamesinde $150.000 - 50.000 = 100.000$ TL net satış tutarı üzerinden binde yedi buçuk oranında $100.000 \times 0,0075 = 750$ TL turizm payı hesaplayacaktır.

Sonuç olarak; yapılmış olan düzenlemeye amacı ve alınış şekline ilişkin iki yönden itirazım bulunmaktadır.

Konuyu Turizm Sektörü açısından ele almak gerekirse; 168 yıldan beri faaliyetini sürdüren ve 2018 yılında ülkemize 1 milyon 155 bin turist taşıyan İngiliz Tur Operatör Şirketi Thomas Cook'un iflası ile ortaya çıkan bu şirketten alacakları bulunan şirketlerin yaşadığı belirsizlik çok önemli bir hal aldı. Thomas Cook aracılığıyla tatil paketi alan turistler ödemeleri İngiliz tur operatörüne yapmış olsa da, bu ödemelerin tamamı Türkiye'deki işletmeler tarafından tahsil edilmiş değil. Turizm Sektörü devletten bu konuda acil kredi desteği beklerken böyle bir düzenleme ile karşılaştılar. Kamu harcamalarının doğru şekilde planlanmadığı, doğru harcamalar yapılmadığı savlarının büyük rağbet gördüğü bu günlerde kurulmuş olan bu ajansta birikecek paranın gerçekten bu krizi yaşayan şirketlere mi yoksa yapılan yanlış harcamaların maliyetini karşılamak için mi kullanılacağını zaman gösterecektir. Salınan bu verginin en nihayetinde son tüketiciye yansıtılacağı düşünülürse zaten tatil için bütçe ayıramayan bir çok insanın tatil hayalini daha çok öteleyeceği anlamına ulaşmak da çok zor değildir.

Bu beyannamenin verilmesi ile ilgili sorumlu tutulan yine biz meslek mensupları olduk. Üzerimizde o kadar çok iş yükü birikti ki artık kaç tane beyanname, kaç tane bildirim veriyoruz sorusuna net bir cevap vermek için ciddi bir süre harcamak gerekiyor. Vermiş olduğumuz hizmetlere her gün bir yenisi daha ekleniyor. Meslek Mensupları olarak hiçbir karşılığı olmadan üzerimize yüklenen bu kadar sorumluluğa karşı ne zaman bir direnç gösteririz ve nasıl bir kazanım elde edebiliriz bilemiyorum. Ama TÜRMOB tarafından verilen "Meslek mensupları tarafından aracılık ve sorumluluk sözleşmeleri kapsamında mükellefleri adına verdikleri beyannameler üzerinden tarh edilen verginin binde biri "meslek mensubu gider katılım payı" olarak meslek mensupları tarafından ödenecek yıllık gelir veya kurumlar vergilerinden indirilir" şeklindeki düzenleme önerisi önemli bir kazanım olabilir.

Kaynakça

<https://gib.gov.tr/node/140704>, Erişim Tarihi: 02.11.2019

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/07/20190715-1.htm>, Erişim Tarihi: 02.11.2019

REHABİLİTASYON MERKEZLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Eda KAYA

SMMM-İşletme Bilim Uzmanı

5520 sayılı KVK'nun 5/1-ı maddesine göre; okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar istisna edilmiştir. İstisna uygulaması, faaliyete geçilen hesap döneminden itibaren başlamaktadır.

Rehabilitasyon merkezleri, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurularak faaliyet gösteren bedensel, zihinsel ve ruhsal özürleri nedeniyle normal yaşamın gereklerine uymama durumunda olan kişilerin, fonksiyon kayıplarını gidermek ve toplum içinde kendi kendilerine yeterli olmasını sağlayan beceriler kazandırmak veya bu becerileri kazanamayanlara devamlı bakmak üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarını, ifade etmektedir.

İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan büfe, kantin, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir.

Rehabilitasyon merkezlerinin istisnadan yararlanabilmesi için bu merkezlerin 01.01.2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. 01.01.2004-31.12.2005 tarihleri arasında faaliyete geçen rehabilitasyon merkezleri ile ilgili olarak, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri geçerlidir.

Rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına istisna uygulanabilmesi için bu merkezlerin Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere bağlı olması gerekmektedir.

Ayrıca, söz konusu vakıf ve derneklerin senedinde veya tüzüğünde, vakıf veya derneğin amaçları arasında genel insan sağlığına ilişkin kurumlar kurulması ve işletilmesiyle ilgili hükümlerin bulunması gerekmektedir.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklerden rehabilitasyon merkezi işletmeye başlayacak olanlar, istisnadan yararlanmak için Maliye Bakanlığı'na başvuracaklardır. Maliye Bakanlığınca ilgili Bakanlığın görüşü alınarak dernek veya vakfa sonuçtan bilgi verilecektir.

5520 sayılı KVK'da yapılan düzenleme 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 01.01.2006 tarihinden itibaren faaliyete geçen okul ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmez.

Örneğin, kurum açma izin belgesini 2016 yılında alan bir işletmenin Eylül 2017 tarihinde faaliyete geçmesi halinde, bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlara 2017-2021 vergilendirme dönemlerine istisna uygulanacaktır.

İstisnadan yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kuruma devretmeleri halinde, devralan kurum istisnadan 5 hesap dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır.

2022 SAYILI YASA İLE BAĞLANAN ENGELLİ MAAŞI KİMLERE BAĞLANIR?

Selda KAHRAMAN
Sosyal Güvenlik Uzmanı

Sosyal Devlet ve gelir adaletinin sağlanabilmesi, ihtiyacı olan vatandaşların yaşamlarını sürdürebilmeleri en asgari şekilde gerekli yardımların devlet tarafından yapılmasıyla mümkün olur. Bu da ülkemizde 2022 sayılı kanunla yapılmaktadır.

Toplumda “engelli aylığı” olarak bilinen 2022 sayılı yasa gereğince 65 yaşını doldurmuş muhtaç, kimsesiz olanlar ile ekonomik yoksunluğu olan 18 yaşından büyük engelli bireyler ve kanunen bakmakla yükümlü olduğu 18 yaşını tamamlamamış engelli yakını bulunan Türk Vatandaşlarına bağlanan aylıktır. Üç aylık olarak ödenen bir aylıktır. Engel oranına göre ödenecek aylık maaş tutarı değişir.

65 yaşın tespitinde nüfus kütük kayıtlarındaki doğum tarihleri esas alınır.

Engelli Aylığını Kimler Alabilir?

Yetkili hastaneden alınmış engelli sağlık kurulu raporuna göre “engelli” (engel oranı %40 ve üzeri) raporu olanlar,

-Kanunen bakmakla yükümlü kimsesi bulunmayanlar,

-Sosyal güvenlik kurumlarından herhangi bir gelir veya aylık almayanlar,

-Nafaka bağlanmamış veya bağlanması mümkün olmayanlar,

-Mahkeme kararıyla veya doğrudan bir mevzuat gereği bağlanmış devamlı bir gelire sahip bulunmayanlar,

- Her türlü gelirleri toplamının aylık ortalaması, kanunla belirlenen muhtaçlık sınırının altında

olan kişiler ile;

Yukarıdaki koşullara sahip olup kanunen bakmakla yükümlü olunan 18 yaşını tamamlamamış engelli yakını bulunanlar, bakımının fiilen gerçekleşmesi ve aylık ortalama gelirin kanunla belirlenen muhtaçlık sınırının altında olması kaydıyla bu aylıktan faydalanabilirler.

Aylık Bağlanması İçin Nereye Müracaat Edilmeli?

Başvurular kişilerin ikametgahlarının bulunduğu yerdeki Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakfına yapılır.

Başvuruların şahsen ve yazılı olması gerekir. Başvuruların kanunî temsilciler tarafından yapılması hâlinde mahkemeden alınmış karar örneği, vekil tarafından başvuru yapılması hâlinde vekâletname örneği başvuru formuna eklenir.

Müracaat Esnasında Gerekli Olan Belgeler Nelerdir?

a) Engelliler için sağlık kurulu raporu, kanunun yetkili kıldığı hastanelerden alınır.

b) 18 yaş altı engelli yakını aylığı başvurularında; engelliler için sağlık kurulu raporunun yanında, kanuni velisinin olmadığı durumlarda atanmış vasilere ilişkin mahkemece verilmiş vesayet kararının aslı ya da noter tarafından onaylı sureti.

Engelli raporu almamış olan vatandaşlar ücret ödemediği engelli raporu almak için müracaat etmek isterlerse Sosyal Yardımlaşma

ve Dayanışma Vakfı Müdürü tarafından imzalanan sevk kâğıdı ile ilgili hastanelere gidip engelli raporu için müracaat edebilirler.

Muhtaçlık Sınırı Nasıl Belirlenir?

Hanede yaşayan tüm bireylerin her türlü gelirleri toplanır. Kişi başına düşen ortalama aylık gelir tutarı, asgari ücretin aylık net tutarının 1/3'ünden az olması durumunda muhtaçlık sınırında olduğu tespit edilir. Muhtaçlık sınırının üzerinde gelir tespit edilirse bu kimseler muhtaç kabul edilemez ve kendilerine aylık bağlanamaz.

Muhtaçlık değerlendirmesi; hanede yaşayan tüm bireylerin gelir, servet ve harcamaları ile nafaka yükümlülüğü dikkate alınarak yapılmaktadır. Üzerinde araba, ev, arsa vb mal varlığı bulunmaması gerekir.

Muhtaçlık kriterleri her yılbaşında asgari ücretin değişmesiyle yenilenir. 2019 yılı net asgari ücret tutarı 2.020,90 TL dir. Bunun 191 TL si asgari geçim indirimidir. Bu tutar net asgari ücretten düşülür kalan 1.829,90 TL'nin 1/3'ü olan 609,90 TL bulunur. 2019 yılı için muhtaçlık sınırı 609,90 TL'dir. Yani hane içinde yaşayan kişi başına düşen gelir 609,90 TL ve altında olmalıdır.

Muhtaçlık aylığı almaya hak kazanan kişiler muhtaçlık şartlarını sağladıkları müddetçe aylıklarını alabilirler. Aylık alan kişinin vefatı halinde veya şartların değişmesi halinde ödenmiş olan aylıklar geri alınmaz.

Muhtaçlık Aylığı Hangi Şartlarda Kesilir?

Aylık alan kişinin sigortalı olarak çalışması halinde, iki yıl boyunca bankaya yatan muhtaçlık aylığının alınmaması halinde ya da muhtaçlığın ortadan kalkması gibi hallerde maaş ödemesi kesilir.

Muhtaçlık aylığı almak için kuruma verilen belgelerin gerçeğe uygun olmadığı tespit edilmesi halinde ödenmiş olan aylıklar kurum tarafından %50 fazlasıyla geri alınır.

Sosyal Devlet olma gerekliliği ve gelir adaletinin sağlanabilmesi için kanunlar bize böyle kolaylıklar sağlarken, bizler de vicdanlı bireyler olarak gerçekten muhtaç olan kişilere bu yardımların ulaşması için bilgilenelim, bilgilerimizi paylaşalım. Bilgi paylaşıldıkça mutlaka gereken yerlere ulaşacaktır.

TRAFİK CEZALARI GİDER OLARAK YAZILABİLİR Mİ?

Eda KAYA

SMMM-İşletme Bilim Uzmanı

5520 sayılı KVK'nun "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 6. maddesinde; kurumlar vergisi mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden tespit edileceği, safi kurum kazancının tespiti ise, GVK'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Kurumlar vergisi mükellefleri açısından safi kazancın belirlenmesindeki temel ölçü, ticari kazancın bilanço esasına göre belirlenmesindeki usul olan dönem sonu ve dönem başı öz sermayedir. 193 sayılı GVK'nun 40. maddesinde, safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmıştır.

Yine aynı kanunun 5.bendinde "Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri" nin safi kazancın tespitinde indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu hükme göre, taşıtların ticari işletmeye dahil olması ve işte kullanılması şartıyla taşıta ait zorunlu trafik sigortası ve kasko bedelinin kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür. 197 sayılı MTV Kanunu'nun 14 maddesinde " Bu Kanuna bağlı [I] ve [IV] sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan [Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç] alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez." hükmü yer almaktadır. Bu nedenle, bu tür ödemelerin KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Buna göre,

[I] sayılı tarifeye göre otomobil, kaptıkaçtı, panel ve arazi taşıtları,

[IV] sayılı tarifeye göre de uçak ve helikopterler, için ödenen MTV, trafik cezaları ve gecikme zamları gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir. Ancak, söz konusu taşıtlardan uçak ve helikopterlerin ticari amaçla kullanılması durumunda bu taşıtlar için ödenen MTV kurum kazancından indirilebilecektir.

[I] veya [IV] sayılı tarifede yer alan taşıtların kiralanması faaliyeti ile işte çalışan kurumlar kiralama konu taşıtlar için ödenen MTV gider olarak yazılabilecektir. MTVK'nun II sayılı tarifesinde yer alan minibüs, panelvan ve motorlu karavanlar, kamyon, kamyonet, çelici vb. kara taşıtları için ödenen MTV gider olarak dikkate alınabilmektedir.

Diğer yandan, 5520 sayılı KVK'nun 11/1-f maddesine göre; kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan bazı motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanlarının indirimi yapılmamaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, işletmede kullanılıp kullanılmadığı ve işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olup olmadığıdır. İşletmenin esas faaliyet konusuna giren, işletmede kullanılan taşıtlara ait giderler kurum kazancının tespitinde gider olarak yazılabilmektedir.

BİNEK OTOMOBİLLERDE GİDER KISITLANMASI UYGULAMASININ OLUMSUZLUKLARI

İbrahim ÖZTÜRK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir – Bağımsız Denetçi

Giriş

Yeni yıla, adını yeni duyduğumuz, değerli konut vergisi, konaklama vergisi ve dijital hizmet vergisinin yanı sıra, Veri sorumluları sicil bilgi sistemi (VERBİS), E-dönüşüm ve Binek otomobillerinde gider kısıtlaması gibi birçok yeni vergi düzenlemeleri ile girmektediriz.

Bu çalışmada, binek otomobillerde gider kısıtlaması uygulamasının işletmelerde, mali tablolarında ne gibi olumsuzluklara sebep olacağı ve vergi adaletini nasıl zedelediği örneklerle ortaya konmaya çalışılacaktır.

1-Binek Otomobillerinde Gider Kısıtlamasının Yasal Dayanağı

07.12.2019 Tarih 30971 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren '7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun' 13 ve 14. maddesi ile 193 sayılı Gelir vergisi kanununun 40 ve 68 maddelerine eklenen hükümler ile Binek Otomobillerde Gider Kısıtlaması Uygulaması getirilmiş ve 01.01.2020 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Bu kanunun 13. Maddesi ile; Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira

bedelinin 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 Türk lirasına kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilecektir.

Ayrıca, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i Dönem kazancından indirilebilecektir.

Öte yandan Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirasını, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 250.000 Türk lirasını aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilecektir.

Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınacaktır.

Kanunun 14. Maddesinde ise; 193 sayılı Gelir Vergisi kanununun 68 maddesine eklenen fıkralar ile aynı şekilde serbest meslek erbabı

içinde binek otomobillerde gider kısıtlaması getirilmiştir.

Yeni getirilen bu düzenleme, uygulamada işletmelerin mali tabloların gerçeği yansıtmamasına sebep olabileceği gibi elde edilmeyen bir gelir üzerinden vergilendirilmeye de sebep olabilecektir. Konu örneklerle açıklanmaya çalışılacaktır.

2-Binek Otomobillerindeki Gider Kısıtlaması Uygulaması İşletmelerin Öz Kaynaklarında Azalışa Neden Olacaktır.

Satın alınan binek otomobillerde 250.000 TL üzerindeki tutarın muhasebe kayıtlarında KKEG olarak dikkate alınması; dönem sonunda KKEG'lerin dönem kazancından düşülmesi sonucunda işletmelerin öz kaynaklarını azaltıcı bir etkisi olacaktır. Şöyle ki;

2.1 Gider Kısıtlaması Uygulamasına Geçilmeden Önce;

750.000 TL ye nakit olarak alınan binek otomobil sonrasında işletmeden 750.000 TL lik nakit çıkışı yapıldığı için Dönen Varlıklar azalmakta, Taşıtlar hesabına giren 750.000 TL lik Maddi Duran Varlık nedeni ile Duran Varlıklarda 750.000 TL lik bir artış olup, işletmenin öz kaynaklarında herhangi bir değişiklik olmayacaktır.

DÖNEM BAŞI ÖZ KAYNAKLAR	ALINAN BİNEK OTOMOBİL TUTARI	DÖNEM SONUNDAKİ ÖZ KAYNAKLAR
1.000.000	750.000	1.000.000

2.2 Gider Kısıtlaması Uygulamasına Geçildikten Sonra;

750.000 TL ye nakit olarak alınan binek otomobil sonrasında işletmeden 750.000 TL

lik nakit çıkışı yapıldığı için Dönen Varlıklar azalmakta, bunun yanı sıra gider kısıtlaması uygulaması nedeniyle Duran Varlıklara maliyet olarak 250.000 TL, KKEG olarak da 500.000 TL muhasebe kayıtlarına alınacaktır. Dolayısı ile aslında 750.000 TL olarak yer alması gereken Taşıtlar, işletmenin aktifinde 250.000 TL olarak yer alacağından, Dönem Sonunda işletmenin öz Kaynağında 500.000 TL eksik gösterilmiş olacaktır.

DÖNEM BAŞI ÖZ KAYNAKLAR	ALINAN BİNEK OTOMOBİL TUTARI	AKTİFE ALINACAK BİNEK OTOMOBİL TUTARI	KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER	DÖNEM SONUNDAKİ ÖZ KAYNAKLAR
1.000.000	750.000	250.000	-500.000	500.000

Örnekten de görüleceği üzere, binek otomobillerdeki gider kısıtlaması sonucu 750.000 TL ye alınan binek otomobil, $(750.000 - 250.000) = 500.000$ TL KKEG olarak dikkate alınacağı için, işletmenin öz kaynağı da 1.000.000 TL den 500.000 TL ye düşmüş olacaktır.

Yine aynı şekilde İşletmeler, binek otomobiller için yapılan giderlerin % 30 luk kısmın dönem karından düşülememesi nedeniyle daha fazla vergi ile muhatap olacak olup, bu husus İşletmelerin öz kaynaklarında herhangi bir değişikliğe neden olamayacaktır.

3-Alınan Binek Otomobillerin Satılması Durumunda İşletmelerin Fazla Vergi Ödemelerine neden olacaktır.

İşletmeler 01.01.2020 tarihinden itibaren satın aldıkları binek otomobilleri satmaları durumunda daha fazla vergi ödemek durumunda kalacaklardır.

Yukarıda verdiğimiz örnekte olduğu gibi;

işletmenin 750.000 TL ye aldığı binek otomobilin; 250.000 TL si Taşitlar hesabında, 500.000 TL si KKEG olarak muhasebe kaydına alındığı 500.000 TL lik tutar Aktifte yer almayacaktır.

Alınan Binek otomobilin 600.000 TL ye satıldığı düşünülüğünde;

3.1 Gider Kısıtlaması Uygulamasına geçilmeden önce;

BİNEK OTOMOBİL ALIŞ BEDELİ (MALİYET UNSURU OLARAK DİKKATE ALINMIŞTIR)	SATIŞ BEDELİ	ELDE EDİLEN KAR VEYA ZARAR
750.000	600.000	-150.000

(Amortisman tutarları dikkate alınmamıştır.)

İşletme 750.000 TL ye satın aldığı binek otomobili, 600.000 TL ye sattığında; 150.000 TL zarar edecek ve binek otomobilin satışından dolayı herhangi bir ek vergi ödemeyecektir.

3.2 Gider Kısıtlaması Uygulamasına Geçildikten Sonra;

BİNEK OTOMOBİL ALIŞ BEDELİ (MALİYET UNSURU OLARAK DİKKATE ALINMIŞTIR)	AKTİFE ALINANAN BİNEK OTOMOBİL TUTARI (GİDER KISITLAMASI)	SATIŞ BEDELİ	ELDE EDİLEN KAR VEYA ZARAR
750.000	250.000	600.000	350.000

(Amortisman Tutarları dikkate alınmamıştır.)

İşletme 750.000 TL satın aldığı binek otomobili; gider kısıtlaması uygulamasına göre 250.000 TL lik kısmı Taşitlar hesabına, 500.000 TL kısmı ise KKEG hesabına kaydedilmiştir.

Alınan binek otomobil 600.000 TL satıldığında;

satış tutarı olan 600.000 TL den 250.000 TL satılan Binek otomobilin maliyeti indirildikten sonra 350.000 TL kar elde edilmiş olacaktır.

Gider kısıtlaması uygulamasından önce firma aynı işlemde 150.000 TL zarar eder iken, Gider Kısıtlaması Uygulamasından sonra 350.000 TL kar elde etmiş olacaktır.

Örneğimizde; iki uygulama arasında (150.000+350.000=500.000) fark olmakta, buda işletmenin (500.000*22/100 = 110.000) 110.000 TL fazla vergi ödemesine neden olacaktır.

4- Binek Otomobillerinde Gider Kısıtlamasının Yasallığı

Türk vergi mevzuatı özellikle gelir üzerinden alınan vergilerde gelirin safi kazancın vergilendirilmesini ve vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olayların gerçek mahiyetini esas almıştır. Olayın gerçek mahiyeti ise yemin hariç her türlü delillerle ispat edilebileceğini öngörmüştür. Ayrıca vergilendirmenin iktisadi, ticari ve teknik icaplara da uygun olması gerekmektedir.

193 Sayılı gelir vergisi kanununun 1. Maddesinde “ Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” hükümlerini içermektedir.

Oysa binek otomobillerde getirilen gider kısıtlaması uygulaması, verginin safi kazanç üzerinden alınma ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir.

Öte yandan, 213 sayılı V.U.K'nuna göre düzenlenmiş belgelere dayalı olan ve her türlü ispat edilebilen binek otomobillere ait bazı giderlerin kabul edilmemesi, yani gider kısıtlamasına gidilmesi, vergi adaletiyle de

bağdaşmamaktadır.

Gider kısıtlaması Uygulaması ile İşletmelerin binek otomobilin 250.000 TL üzeri alış bedelinin KKEG yazılması nedeniyle binek otomobilin satışında muhasebe kayıtlarında maliyetinin eksik kayda alınmasından dolayı işletmelerin haksız yere fazla vergi ödemelerine ve Öz kaynaklarının azalmasına neden olacaktır.

5-Sonuç Ve Çözüm Önerileri

7194 sayılı kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ve 68. maddelerine eklenen binek otomobillerine getirilen gider kısıtlaması çağdaş vergicilik anlayışına uygun değildir. Gider kısıtlaması nedeniyle KKEG muhasebeleştirilen tutar üzerinden

fazla vergi ödenmesine sebep olacağı gibi, yukarıda örneklerde de açıkça görüleceği üzere işletmelerde Öz kaynakların kaybına da neden olacaktır. Zaten Öz kaynak sorunu çeken küçük ve orta ölçekli işletmelerin kredibilitesi düşecek ve finansal raporları olumsuz etkilenecektir.

Bu nedenle çözüm önerisi olarak gider olarak kabul edilmeyen bu tutarlar ya aktifte özel bir hesapta (296 Hs-Geçici Hesap) tutulmalı, ya da binek otomobillerinin satışında, satış tutarının 250.000 TL aşan kısım vergi dışı bırakılmalıdır.

Mükelleflerin mağdur olmaması bakımından, konunun ilgili taraflarca yeniden gözden geçirilmesinde fayda görülmektedir.

ETİK

Fatih ÖZÇİFTÇİ

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Kelime anlamıyla 'etik' Yunanca ethos yani "töre" sözcüğünden türemiştir, özgün Yunanca kullanımı 'Etika'dır, Felsefenin dört ana dalından biridir. Yanlış doğrudan ayırtedebilmek amacıyla ahlâk kavramının doğasını anlamaya çalışmaktadır. Bu yönüyle, kendine ait kuralları olsa da, halen de tartışılarak gelişen bir daldır.

Farklı kelimelerle ifade edilen değişik kültürlerde etik kavramı elbette mevcuttur. Eski Yunanda olduğukadar Çin Uygarlığında da Etik tartışılan bir konudur. Bizim kültürümüzde ise daha çok 'ahlak' kavramı merkezli bir etik alanı vardır. Ancak Yunan Felsefesi Etik alanını kelime ve düşünce olarak kuramsallaştıran Felsefe olarak bilinmektedir. Etik kavramının bütün dünyada kabul edilen ortak bir kavram olması da bunun göstergesidir.

Ancak tarihsel süreçte uygulama bakımından sistematik etik uygulamalarının Selçuklu Medeniyetinin unsurlarından olan Ahilik örgütünde görüldüğünü belirtmek gerekir. Bilindiği gibi Ahilik, 13. yüzyılda Anadolu'da yaşayan Türklerin, esnaf ve sanatkârlarının birliğini, çalışma ilkeleri ve usullerini oluşturan, çok yönlü bir sosyoekonomik Türk kurumudur. Ahi Örgütüne üye olan esnaf ve sanatkarların uymaları gereken bir dizi ahlak ve işkuralları vardı. Uyulmaması durumunda ağır cezalar da öngörülmüştü. Belki de günümüz koşullarında ülkemizde son dönemlerde gündemde olan ve toplumun tüm kesimlerini ilgilendiren

"Mesleki Etik", "Meslek Etiği" temelleri o dönemlerde atılmıştı.

Etiğin temelini atan filozof olarak kabul edilen Sokrates "sorgulanmamış bir yaşamın yaşanmaya değmediğini" söylemiştir. Yani kişi önce kendini tanımalı, yaptıklarını, yapması gerektiği halde yapmadıklarını, yanlışlarını, doğrularını, değer yargılarını, bunların toplumun değerleri ile uyumunu, kısacası kendini bilmeye ve tanımaya çalışmalıdır. İşte Ancak bundan sonra kendi özü ile barışık kişi, veya günün moda deyimiyle iç hesaplaşmasını yapabilen kişi için etik değerlerden söz edebiliriz.

Özellikle Rönesans döneminde etiğin önem kazandığını görmekteyiz. Francis Bacon, Rene Descartes Baruch Spinoza (Etikadlı eseri yazmış), ancak 18.yy. dan sonra Lohn Locke, David Hume ve Immanuel Kant ile tam anlamıyla ortaya çıkmıştır.

Müslüman dünyasında da Etik ile ilgili çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Erdem Etik denilen alan daha çok Müslüman coğrafyasında araştırılmış ve ilgi görmüştür.

Etik, doğru davranışı, yanlış davranıştan ayırtabilmek amacıyla ahlâk kavramının doğasını anlamaya çalışır. Etiğin batı geleneği zaman zaman ahlâk felsefesi olarak da anılmıştır. Etiğin Türkçede "ahlak felsefesi" olarak da anıldığı olmuştur. Ayrıca Türkçe 'de etik sözcüğü

yanlış biçimde ahlâk sözcüğüyle eş anlamlı olarak da kullanılır. Etik ile ahlak arasındaki en temel fark, ahlakın toplumsal değerlere, etiğin evrensel insani değerlere dayanmasıdır. Ahlak, içinde yaşadığımız topluma göre değişir ve genelde çoğunluk tarafından herhangi bir gerekçe gösterilemeden doğru kabul edilen değerlerin ve düşüncelerin toplamıdır. “Doğru” olduğu hissedilenler ahlak uygun olarak kabul edilir. Ve bu durum toplumdan topluma farklılık gösterir. Buna karşılık etik, kuralları mantıklı olarak yorumlamaya çalışır. Etiği, ahlakın üzerinde yeniden düşünme olarak tanımlamak da mümkün. Bilimde ve hukuk sisteminde sadece mantıklı açıklamalar bulunduğu için de biyoahlak değil sadece biyoetik vardır.

Günümüz koşullarında teknolojik ve bilimsel ilerlemeler, etik ilkelerinin oluşturulmasını gerekli ve zorunlu kılmıştır. Etik kuralların ilk olarak uygulanmasına ilişkin inceleme yapacak olursak genetik bilimi ve tıp alanlarında çalışmalar olması dikkat çekicidir. Diğer varlıklar üzerinde olumlu / olumsuz etkilere neden olmaya açık olan bu dalların kendi iç mekanizmalarında denetimin olması zorunluluk haline gelmiştir. Etik kurallardan yoksun olan bir mekanizmanın diğer varlıklara zarar verilecek durumlara karşılaşması riski aşırıdır. Yasa yada başka bir şekil ile gücü elinde bulunduranların karşısına etik kurallar yine yasa yada farklı şekiller ile [örneğin :bir mesleki örgütün iç kuralları olarak/ meslek etiği olarak] karşılına çıkmaktadır.

İş hayatındaki davranışları yönlendiren, onlara rehberlik eden etik prensipler ve standartların toplamına mesleki etik denilir. Meslek etiği, belirli bir meslek grubunun, meslek üyelerine emreden, onları belli kurallarla davranmaya zorlayan kişisel eğilimlerini sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlayan, mesleki rekabeti

düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünüdür.

Meslek grupları, çeşitli esnaf, zanaatkarlarca farklı biçimlerde kurulmuş, o mesleğin dayanışmasını, kurallarını yansıtan kendine özgü birtakım ilkeleri olan bir birliktir. Bir mesleki etkinliğin ya da hizmetin, tüketicilerin gereksinimlerini karşılayabilmesi için o meslek alanı içinde oluşturulmuş bir öz denetimden geçmesi gerekir.

Mesleki etik bir özdenetim düzeneği gibi çalışır fakat diğer denetim biçimlerinden farklı olarak içseldir ve manevi bir nitelik taşır. Meslek etiği; genel ahlaki ilkelerin söz konusu meslek özelinde yeniden yazılmasıdır. Mesleki ahlak ilkeleri, etik kurallar olarak “mesleki davranış ilkeleri” adıyla yazılan bir belgedir.

Mesleki etik kuralların amacı, kapsamına giren personelin ve birimlerin performansı, hareket ve davranışları ile ilgili merkeze ve birime özgü standartları belirlemektir. Bu kurallar görevlerini yerine getirirken iç denetim biriminin bütün mensuplarından beklenen davranış standardını açıklığa kavuşturmayı hedeflemektedir. Bu kurallar, denetim standartlarına uyması gereken bütün personeli ve birimleri kapsamaktadır.

Mesleki Etik ilkelerine değinecek olursak;

- Doğruluk: Doğru sözlülük yalan söylememeye, içten ve dürüst davranma.
- Yasallık: İş hayatında yasalara bağlı kalmak.
- Yeterlik: Sorumluluk alma, mesleğinde yetkin olma, nitelikli olma.
- Güvenirlilik: Mesleğin gerektirdiği etik ilkelere bağlı olmak, rekabette doğru, dürüst davranmak.
- Mesleğe bağlılık: Mesleği sevmek, mesleki gelişimine önem vermek.
- Sorumluluk: Mesleği ile ilgili konularda kendi sorumluluklarının bilincinde olmak.
- İnsan haklarına saygı: Temel insan haklarına

iş yaşamının gerektirdiği boyutlarda saygılı olma.

- Sevgi-hoşgörü: Mesleği ile ilgili insan ilişkilerinde sevgiyle ve hoşgörülü davranma. Şeklinde ana maddeler halinde sıralayabiliriz. Muhasebe mesleğini diğer birçok meslekten farklı kılan en önemli özelliği, kamu yararına hareket ediyor olmasıdır. Meslek mensubunun sorumluluğu, yalnızca müşterinin veya işverenin ihtiyaçlarını karşılamak, onları memnun etmek değildir. Bu nedenle; kamu yararını ilk sıraya koyan mesleğimizi icra ederken Mesleki Etik kurallarına uyum çok büyük önem taşımaktadır. Meslek etiği kavramsal çerçevesi ve kuralları, mesleki yargımızı kullanırken yol gösterici olmalıdır. Meslek mensubunun yargısını kullanırken öncelikle;

Belirlenen tehditlerinin önemini değerlendirmesi,

Bu tehditlerin ortadan kaldırması ya da kabul edilebilir bir seviyeye düşürülmesi için alınacak önlemlerin belirlenmesi, gerekmektedir.

Etik; yalnızca rüşvet ve yolsuzluk, yani ahlak dışı eylemlerle mücadele etmek değildir.

Etik; kaliteli bir yönetim anlayışı tesis etmenin bir unsuru olarak görülmelidir.

Etik bilinci ve farkındalığı; sorunları ortaya çıkmadan önce tedbir alarak önleyebilmektir. Meslek etiğinin en önemli yanlarından biri, dünyanın neresinde olursa olsun, aynı meslekte çalışan bireylerin bu davranış kurallarına uygun davranmalarının gerekli olmasıdır.

Kamu alanında bile Kamu Görevlileri Etik Kurulu 2004 yılında oluşturulmuş iken TÜRMOB etik konusunda 2001 yılında yasal anlamda çalışmaları başlatmıştır.

Türkiye’de hiçbir mesleki kuruluşta, yazılı

yasal bir düzenleme yokken TÜRMOB uluslararası kurumlar ile işbirliği ile, meslek kararı ve tebliğler hazırlayıp uygulamaya sokarak meslek etiği konusunda öncü rolünü üstlenmiştir.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), uluslararası standartlarla uyumlu, çağdaş düzenlemeler içeren ‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik’i 19.10.2007 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlayarak yürürlüğe almıştır.

Yönetmeliğin amacı; tüm üyeleri en üst derecede mesleki bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının mesleki ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlemektir.

Etik Yönetmelik, meslek mensubunun belirleyici özelliğini kamu yararına uygun hareket etme sorumluluğu olarak ortaya koymuş, meslek mensubunun yönetmelikte belirtilen etik ilkelere uyması gerekliliğini belirlemiştir. Meslek yasasına göre bir meslek unvanına sahip olan, bağımsız veya bağımlı olarak çalışan tüm meslek mensupları ile bunların oluşturduğu şirketlerin faaliyetleri bu yönetmelik kapsamındadır.

Yönetmeliğin ilk bölümünü oluşturan, Kavramsal çerçeve; tehditlere karşı önlemleri belirtirken önceliği eğitim olarak belirlemektedir. Ailede başlayan etik eğitimin, yaşam boyu sürdüğü ve etiğin öğrenilebilir ve öğretilebilir olduğundan hareketle ‘TÜRMOB

Etik Eğitim Projesi oluşturulmuştur.

Muhasebe Mesleğinde Etik Eğitimi Nasıl Olmalıdır?

Muhasebede mesleki etik eğitimi, öğrencilik yıllarında başlamalı, profesyonel yaşamı da içine dahil ederek, yaşam boyu devam eden bir süreç olarak ele alınmalıdır.

Ancak bu şekilde;

Sosyal sorumluluk bilincinin geliştirilmesi,
Etik değerlere bağlılığın sağlanması,
Rekabet anlayışının daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşması,
Güvenilirlik ve saygınlığının geliştirilmesi,
Mesleki ilişkilerde etik ilkelere uyumun sağlanması halinde,
Hedeflerine ulaşılabilir.

TÜRMOB, bu hedeflere ulaşabilmek amacıyla Etik eğitim projesinin yanında ulusal ve uluslararası kongreler gerçekleştirmekte, sempozyumlarda bu konuların ele alınmasını desteklemektedir.

TÜRMOB olarak etik kültürünün ve bilincinin yaygınlaşması için bu güne kadar değişik illerimizde yedi Etik Kongresi düzenlenmiştir.

TÜRMOB Etik Eğitim Projesi'nde, uzaktan eğitim ve yüz yüze eğitim yöntemleri birlikte kullanılacaktır. Örnek olay çözümlenmeleri ile Odalarımızda, yüz yüze eğitim yöntemi ile gerçekleştirilecek faaliyetlerde `etik eğitici eğitimi` almış meslek mensuplarımız katkı sağlayacaktır.

Etik eğitime katılmış meslek mensuplarımızın, Odaları ile sözleşme düzenlemeleri ve işyerlerinde `Muhasebe Meslek Etiği Taahhünamesi` bulundurmaları etik eğitim alma ve etik davranma konusunda isteklilik yaratacaktır.

Etik Eğitim sürecinden bahsettiğimizde,

TÜRMOB Etik Eğitim Uygulaması teorik ve pratik eğitim süreçlerini içermektedir. Teorik eğitim süreci web tabanlı portal üzerinden uzaktan eğitim yöntemi ile pratik eğitim süreci ise odalarımızda yüz yüze eğitim yöntemi ile yürütülecektir.

Teorik Eğitim Süreci : web tabanlıportaldaki dijital kitap, sunu ve videolardan oluşan eğitim materyalleri ile yürütülecektir. Süreç eğitim kaydının yapılmasından sonra 2 hafta içerisinde en az 20 saatlik bir süreyi kapsamaktadır. Teorik eğitimin sonaşmasında teorik eğitim bilgisinin sınanabileceği `Etik Bilgi Değerlendirmesi` web tabanlı portal üzerinden yapılacaktır.

Pratik Eğitim Süreci : Üyesi olunan oda da Etik Vaka uygulamaları ile sınıflarda yürütülecektir. 6 saatlik bir süreyi kapsayacak eğitime katılım için web tabanlı portaldan Teorik Eğitimin tamamlanması ve pratik eğitim programının odadan alınması gerekmektedir.

Genel hatları ve tarihsel süreç içerisinde Etik kavramı, Meslek Etiği ve Muhasebe Mesleği Meslek Etiği, Etik Eğitim süreci ile ilgili olan yazı dizimizin devamında "MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETİK EĞİTİMİ VE ETİK SÖZLEŞME YAPILMASI HAKKINDA TEBLİĞ" konusuna değinecek ve ilgili tebliğin tüm hatlarını birlikte inceleyeceğiz.

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ YAYIN KOŞULLARI VE YAZMA KURALLARI

İZMİR DAYANIŞMA DERGİSİ

Dergi dört ayda bir yayımlanır.

YAZIM KOŞULLARI

1- Dergiye gönderilen yazılar başka bir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.

2-Dergide yayımlanması önerilecek yazılar, derginin biçim kurallarına kesinlikle özen gösterilerek hazırlanmalı ve değerlendirme sürecine girmek üzere Yayın Kurulu'nun yazışma adresine bir çıktı ile birlikte elektronik ortamda gönderilmelidir.

3-Dergide yayımlanacak yazıların yazım ve dilbilgisi kurallarına uygun olması şarttır.

4-Bu kurallara uygun olan yazılar, Yayın Kurulu'nca ilk değerlendirmesi yapıldıktan sonra hakeme/hakemlere gönderilecek, hakemden/hakemlerden gelecek rapor doğrultusunda yazının basılmasına, yazardan rapor çerçevesinde düzeltme istenmesine ya da geri çevrilmesine karar verilecek ve durum yazara en kısa sürede bildirecektir.

5-Yayımlanmayan yazılar yazara geri gönderilmeyecektir.

6-Dergide yayımlanan yazılardaki görüşler ve bu konudaki sorumluluk yazarlarına aittir.

7-Dergide yayımlanan yazıların telif hakları yazarı veya yazarları tarafından karşılıksız olarak, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na devredilir. Yazarlar başvuru dilekçesine ekledikleri "Makale Sunum Formu"nu doldurarak ve imzalayarak telif haklarını devrettiklerini beyan etmek zorundadır.

8-Derginin bir sayısında bir yazarın birden fazla yazısı yayınlanmaz. Ancak ortak çalışma ürünü olan ve birden çok yazarlı çalışmalarda bu koşul aranmaz.

YAZIM KURALLARI

1-“Yazılar, Microsoft Windows Word programla yazılmalı ve çözümünde herhangi bir sorun yaşanmaması için elektronik ortamda dergiye gönderilmelidir.

2-Yazılar 3(üç) kopya olarak, A4 boyutundaki kağıdın bir yüzüne 1.5 aralıkla, Times karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.

3-Yazının ilk sayfasında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir.

a-Yazının başlığı, büyük harf 16 punto ve bold yazılmalıdır.

b-Başlığın sağ alt tarafında yazarın adı ve ünvanı gösterilmelidir.

c-Yazarın bağlı bulunduğu kuruluş, varsa yazarın e-posta adresi sayfanın dipnotunda gösterilmektedir.

d-İlk sayfada, makalenin en az 100 en çok 200 kelimeyi geçmeyen, Türkçe ve İngilizce [başlık da dahil olmak üzere] özetleri yer almalıdır.

e-Özetlerin altında anahtar sözcükler [key words] bulunmalıdır.

f-Makalenin metni ikinci sayfadan başlamalıdır.

4-Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm bölümleri ve başlıkları numaralandırılmalı ve bold yazılmalıdır.

5-Tablo içermeyen bütün görüntüler (fotoğraf, çizim, grafik, vb.) “şekil olarak adlandırılmalıdır. Tablo ve şekillere başlık [sıra numarası ve ad] verilmelidir. Tablolarda başlıklar üstte, şekillerde ise altta yazılmalı, varsa bunlara ilişkin kaynak bilgileri de altta yer almalıdır.

6-Dipnotlar, metin içerisinde numaralandırılmalı ve kaynak bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.

7-Kaynakların gösterilmesinde, yayın bilgileri metnin sonunda, “Kaynakça başlığı altında aşağıdaki örneklerde olduğu gibi düzenlenmelidir.

Lucey, Terry Casting, 4*Edition, DP Publications Ltd. London, 1993

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik

Kanunu No: 3568, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

8-Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalıdır. Dergiye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu yazarın disketteki biçimiye yazı için “basıla” verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzenlemeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir. Forma ulaşmak için

dayanismadergisi.com

Yazışma Adresi

1456 Sokak No:15 Alsancak - İZMİR

Tel: 0 232 441 96 33

Faks: 0 232 441 95 67

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ

Makaleyi sunan yazar :.....

Makalenin başlığı :.....

Makalenin ilgili olduğu dal :.....

Makalenin Yazarları :.....

Makaleyi sunan yazarın :.....

Çalıştığı kurum :.....

Posta adresi :.....

E-posta adresi :.....

Telefon no :.....

Faks no :.....

Sunulan makalenin sayfa sayısı :.....

Makalenin sunulduğu tarih :.....

İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nın Dayanışma dergisinde yer alacak yazılara ilişkin koşulları kabul ettiğimi ve yazımın telif haklarını İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na devrettiğimi bildiririm.

Makaleyi sunan yazarın imzası

Forma ulaşmak için: www.izsmmmo.org.tr



İZMİR MALİ MÜŞAVİRLER ODASI MUHASEBE EĞİTİM VE ARAŞTIRMA ENSTİTÜSÜ

(İZMİR CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS ACCOUNTING EDUCATION AND RESEARCH INSTITUTE)


En Çok Tercih Edilen Uzaktan Eğitim Platformu

Staja Giriş Sınavı, SMMM
Yeterlilik ve Meslekte
Uzmanlık gibi alanlarda İzmir
Mali Müşavirler Odasının
akademik gücü ve Türki-
ye'nin en iyi uzaktan eğitim
altyapısı ile bir adım öne geç!



www.izsmmmoegitim.com

KOBİ Danışmanlığı Eğitimi
ÖTV Uygulamalı Uzmanlık Eğitimi
KDV İadesi Uygulamalı Uzmanlık Eğitimi
Mizan Denetimi ve Özellikli İşlemler Uzmanlık Eğitimi
AR-GE, Teknokent Uygulamaları Uzmanlık Eğitimi
Uygulamalı Meslekte Uzmanlık Eğitimi (6 ay stajdan sayılan)
E-Dönüşüm Elektronik Belge ve Defter Uygulamaları Eğitimi
Hiç Bilmeyenlere Yönelik İngilizce Kursu
İşverenlere İş Sağlığı ve Güvenliği Hizmetleri Eğitimi
Ticaret Sicil İşlemleri ve Mersis Uygulamaları Eğitimi
İleri Düzey Meslekte Uzmanlık Eğitimi (YMM yönelik)
Bağımsız Denetçilik Sınavlarına Hazırlık Kursu



2004 yılından itibaren bulut teknolojisini muhasebe yazılımında başarı ile uygulayan LUCA'dan E dönüşümde lider çözümler..

luca | MALİ MÜŞAVİR

luca | KOZA

luca | NET

luca | DENETİM

luca | ROTA

luca | DERGİ

► www.luca.com.tr

LUCA Ticari Paketleri' nde yer alan çözümler ile firma iş süreçlerinde başlayan e uygulamaların LUCA Mali Müşavir Paketi' ndeki e defter gönderimi ile Gelir İdaresi Başkanlığı' na doğrudan bildirimini sağlar.

E dönüşüm süreçlerinde TÜRMOB İŞNET Özel Entegratörlük Hizmetleri anlaşması ile birlikte elektronik belgelerin saklanması konusunda da önemli hizmetler sunulur.

*Uygulamanın kullanım koşulları ve fiyatlandırma için www.luca.com.tr

M^m TÜRMOB
TESMER

luca