




CO-VID19

| | |
|--|-----------------------------------|
| TMS: STOKLAR STANDARDININ VUK BOB İŞLEMLERİ İÇİN FRŞ İLE KARŞILAŞTIRILMALI OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ VE MUHASEBE KAYITLARI | İBRAHİM YAVUZ AYŞEGÜL SÖZER |
| YÜKSEK TUTARDA NAFAKA ÖDEMELERİNİN VERGİSEL ADALETSİZLİĞİ | DOC. DR. MURAT BATI |
| TÜM YÖNLERİYLE VERGİ İNCELEMESİ- SÜRECİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ | DR. ÖĞR. ÜYESİ MUTLU YORULDU |
| KAR DAĞITIMINDA ÇEYREK TEMETTÜ DÖNEMİ | PROF. DR. İ. MELİH BAŞ |
| HİLELİ VERGİ SUÇLARI VE VERGİ KAÇAKLIĞI SUÇLARI 7242 SAYILI CEZA VE GÜVENLİK TEDBİRLERİNİN İNFAZI HAKKINDAKİ YASADAN FAYDALANABİLİR | DR. MUSTAFA ALPASLAN |
| İŞE İADE KARARLARI SONRASINDAKİ SÜRECİN YÖNETİLMESİ | DR. ÖZKAN BİLGİLİ |
| SERMAYE ŞİRKETLERİNDE YÖNETİM VE TEMSİL | AYDIN ÖZDEMİR |
| COVID-19 KAPSAMINDA YAPILAN BAĞIŞLAR VEÇALIŞANLARA, İHTİYAÇ SAHİPLERİNE RAMAZAN PAKETİ, ALIŞVERİŞ ÇEKİ VERİLMESİ, YARDIM ORGANİZASYONLARINA NAKDİ AYNI YARDIMDA BULUNULMASININ VERGİLENDİRİLMESİ | BİROL KABACA |
| TÜRKİYE'DE UYGULANAN YATIRIM TEŞVİK SİSTEMİ | ÇAĞDAŞ ÇENGİL |
| 2019 YILI DERNEK BEYAN VE BİLDİRİMLERİ VE DERNEKLERE BAĞLI İKTİSADİ İŞLEMLER VE VERGİSEL SORUNLAR | EDA KAYA BÜKÜLMEZ |
| YATIRIM DÖNEMİNDE DİĞER FAALİYETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI | ENDER POLAT |
| ZARAR MAHSUBUNDA DİKKAT EDİLMESİ GEREKENLER | ERBAY AKSOY |
| İK GÖZÜYLE KORONA VİRÜSÜN ÇALIŞMA HAYATIMIZA ETKİSİ | ERSEL KÖKALP |
| VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE SAĞLANAN % 5'LİK VERGİ İNDİRİMİ | FATİH SALİH ÖZPERÇİN |
| YURT İÇİ VE YURT DIŞINDAKİ VARLIKLARIN VARLIK BARIŞI AÇISINDAN 30 HAZİRAN 2020 NİN ÖNEMİ | HARUN TUNABOYLU |
| VERGİSİZ BİRLEŞMELER (DEVİR) | İHALİL BAĞDINLI |
| SAĞLIK ÇALIŞANLARI İÇİN FİİLİ HİZMET SÜRESİ ZAMMI UYGULAMASI | İBRAHİM ÖZTÜRK |
| MÜCBİR SEBEP HALİNİN ZAMANAŞIMI UYGULAMALARINA ETKİSİ | İSMAİL TOTUR |
| KDV TEVKİFATINDA YENİ DÜZENLEMELER | KEMAL OKTAR |
| TİCARET SİCİLİ MÜDÜRLÜĞÜNÜN GENEL YAPISI VE İŞLEYİŞİ | MEHMET AK |
| DÖNEM SONLARINDA YAPILAN KUR FARKI DEĞERLEME İŞLEMLERİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU VE DÖNEM SONU STOKLARDA MEYDANA GELEN ZAVİYATLARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMLARI | MUSTAFA ALPASLAN |
| TÜRKİYE'DE SERMAYE ŞİRKETİ VAR MI? | ÖZKAN CENGİZ |
| 7194 SAYILI KANUNLA SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER | SERKAN ATA |
| 7194 SAYILI KANUNLA YAPILAN DÜZENLEME SONRASI VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERİN VERGİ İNDİRİMİNDEN YARARLANIRKEN DİKKAT ETMESİ GEREKEN NOKTALAR | SONER ÜLGEN |
| KOD ADI TFR | ŞENOL GÖRGÜ |
| MÜKELLEFLERİN ÖLÜMÜ HALİNDE TARHİYATIN MUHATABİ | ÜMİT GÜNER |
| BAKALIM NELER YAŞANACAK | BÜLENT KÖKLÜ |
| KAMU HUKUKUNDA İHTİYATİ HACİZ UYGULAMASI | MÜHARREM ÖZDEMİR YADİGAR SENÖZ |

**ÜLKEMİZ İÇİN
ARALIKSIZ
ÇALIŞIYORUZ**



 **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
MAYIS 2020

İZMİR DAYANIŞMA: SAYI - 2
Sürekli Yerel Yayın
{Dayanışma 129}

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 oluşturmaktadır.

M. Kemal Atatürk



BAŞKAN'DAN

Değerli Meslektaşlarım,
Covid-19 Pandemisinin tüm dünyayı etkisi altına aldığı bu günlerde, meslektaşlarımızın ve vatandaşların en doğru şekilde yönlendirilmesi gereği açıktır.

Sürecin değerli bilim kurulu üyelerinin önerdiği ve uygulanan “EVDE KAL TÜRKİYE” sloganı ile en doğru koruma yöntemi olduğu ve takibinde hijyen, temas kurallarına uyum, sosyal mesafe talebi ilk öne çıkan tedbirlerdir. Hal böyle iken onlarca mükellef, işyeri, çalışan, evrak ve iş takibi nedeniyle bir çok temasta bulunmak zorunda kalan, kendi sağlıklarının yanı sıra aile bireylerinin de sağlıklarının riske atan pandemi süreci ile karşı karşıya kalan meslektaşlarımızın yaşadığı durum vahim ve de çarpıcıdır. Ancak; gerek Maliye Bakanlığının ve ilgili idarelerin ülkemizin mali çıkarlarını gözetmek zorunda olduğu gerçeği ve belki de bazı beyanların ertelenmesinin büyük kayıplar doğurmayacağı gerçeğine karşın çalışmak zorunda kalan meslek örgütü olmak zorunda kaldık. Bu süreçte üyelerimizi gelişmelerle ilgili en son tebliğler konusunda bilgilendirmek için İzmir Mali Müşavirler Odası olarak uzaktan eğitim programları ile destek olduk. Bu uzaktan eğitimlerden diğer illerdeki meslektaşlarımızın da faydalanması sağlanmıştır. En iyi eğitimler

ile en önemli konuları üyelerimizle paylaştık. Değerli eğitimcilerimize katkıları için teşekkür ediyoruz. Hali hazırda ki verilmesi gereken bildirim ve beyanlarımız yanında pandemi sürecinin getirdiği işlerde tarafımızca yapılmıştır. İzmir Mali Müşavirler Odası olarak üzerimizdeki sorumluluğumuzun bilinci ile üst birliğimize Maliye Bakanlığından talep edilmesi gereken konular ile ilgili görüşlerimizi beyan ettik.

19 Mayıs Atatürk'ü Anma Gençlik ve Spor Bayramımızı malum tedbirler nedeni ile evlerimizde ve ofislerimizde aynı coşku ile kutladık. Atamızın söylediği gibi “Kendimiz için değil bağlı bulunduğumuz ulus için elbirliği ile çalışınız.” sözlerini özümseyerek ülkemiz için aralıksız çalışıyoruz.

İçerisinde bulunduğumuz süreçte özellikle mesleğe yeni başlamış meslektaşlarımız olmak üzere gelir kaybına uğrayanlar olmuştur. Neredeyse hiç bir teşvik ve destekten faydalanamayan bizlerin ülke ekonomisinde etkin ve saygın bir yeri olduğu samimiyetle anlaşılmıştır.

Yeni dönem de ülke ekonomisinin sağlıklı büyümesi ve gelişme trendinin düşmemesi için acil yapılması gerekenler olduğu açıktır.

Ülke ekonomisinin neredeyse tüm sektörlerin önümüzde ki süreçte sıkıntılar ile boğuşacağı ve de desteğe ihtiyaçları olacağı göz önünde bulundurulmalı, gerekli teşvik ve destekler ile rahatlık sağlayacak diğer tedbirlerin alınması şarttır.

Geri de bıraktığımız süreçte üç farklı durum görülmekte; Finansal piyasalar, reel ekonomik göstergeler ve reel ekonomin kendisi. Bu

durumların tamamı farklı çizgide yer almakta. Borsa endeksi son dönemde biraz toparlanma çabalarında olsa da ciddi değer kaybı yaşamıştır. Reel ekonomi de ciddi bir daralma söz konusudur. Ülke Ekonomisi için de birçok konu da oluğu gibi varsayımlarla hareket etmekte ve bu da önümüzde net bir çizginin olmasını engellemektedir.

Sanayi üretimin ve büyümenin öncü göstergesi olan satın alma yöneticileri (PMI) Nisan 2020 döneminde %45'lere inerek daralma bölgesinde seyir etmekte. Yine aynı ayda kapasite kullanım oranı %60'larda seyretmektedir. 2007 yılından bu yana yaşanan en düşük oran olmak ile birlikte tüketici güven endeksine de yansımaları görülmektedir.

Faiz oranlarının düşürülmesine ve birçok teşvike karşın konut satışları ancak %2 seviyesinde artış göstermiş durumdadır.

Sanayi üretiminin en son verisi Şubat 2020 ayına ait ve 2015 baz yılı değeri 100 olan endeks %90'lar civarında seyretmektedir.

Banka kartı ve kredi kartı harcamalarında da geçen yıl aynı dönem baz alındığında %25 oranında gerileme mevcuttur.

Market, gıda elektronik harcamaları artarken; seyahat, ulaştırma, yemek, hazır giyim, mobilya, turizm gibi sektörlerde ciddi düşüşler meydana gelmiştir.

İhracat 2019 yılını %2 artış ile kapatırken, 2020/Ocak %6, 2020/Şubat %2 artış ile kapatırken 2020/Mart pandemi etkisi ile %18 gerileme ile kapatmış ve bu oran Nisan/2020 döneminde yaklaşık olarak % 30 civarına yaklaşmıştır. İthalattaki düşüşlere bu oranlarda seyretmektedir.

Şubat 2020 sonu 77,4 Milyar Dolar olan brüt döviz rezervleri 17 Nisan itibari ile 54 Milyar Dolara gerilemiş durumdadır.

Kamu ve özel sektörün (bir kısmı hazine garantili) yakın dönem borç ödemelerinde oldukça yüksek rakamlarda bulunmaktadır. İş dünyası ve emekçiler için oldukça zorlu

dönemin için de bulunmaktayız.

Bu ülke bizim; iktidarı, muhalefeti, esnaf odaları, ticaret odaları, sanayi odaları ve birlikler her kesimin düşünce ve önerileri alınarak milli mutabakat ile bu sürecin aşılması gerekliliği açıktır.

Sürecin sağlık anlamında yürütülmesine katkı koyan Bilim Kurulu gibi İktisadi anlamda da tüm yapı taşlarının ortaya çıkaracağı bir kurul gündeme getirilmeli, Ekonomik ve Sosyal Konsey aktif çalıştırılmalıdır.

Meslek örgütümüz tüm siyasi kaygı ve kavgaların dışında paydaş örgüt ve birlikler ile gelişen Türkiye için görevimizin başındayız ve çalışmaya devam edeceğiz.

Meslektaşlarımıza öncelikle sağlık dolu günler diliyorum. Dergimize emeği geçen değerli hakem kuruluna ve yazıları ile destek olan yazarlarımıza teşekkür ederiz. Ülkemizin tüm dinamiklerinin bu süreci en sıkıntısız şekilde atlatmasını ümit ediyor, çalışmalarınızda başarılar diliyorum, bu vesile ile meslektaşlarımızın ramazan bayramını kutluyor sevgi ve saygılarımı sunuyorum.

Vedat ADAK
Başkan

HAKEMLİ YAZILAR

| | | |
|--|---------------------------------|----|
| TMS: STOKLAR STANDARDININ VUK BOB İŞLETMELER İÇİN FRS İLE KARŞILAŞTIRILMALI OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ VE MUHASEBE KAYITLARI | İBRAHİM YAVUZ AYŞEGÜL SÖZER | 12 |
| YÜKSEK TUTARDA NAFKA ÖDEMELERİNİN VERGİSEL ADALETSİZLİĞİ | DOC. DR. MURAT BATI | 27 |
| TÜM YÖNLERİYLE VERGİ İNCELEMESİ SÜRECİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ | DR. ÖĞR. ÜYESİ MUTLU YORULDU | 35 |

HAKEMSİZ YAZILAR

| | | |
|---|-----------------------------------|-----|
| KÂR DAĞITIMINDA ÇEYREK TEMETTÜ DÖNEMİ | PROF. DR. İ. MELİH BAŞ | 45 |
| HİLELİ VERGİ SUÇLARI VE VERGİ KAÇAKLIĞI SUÇLARI 7242 SAYILI CEZA VE GÜVENLİK TEDBİRLERİNİN İNFAZI HAKKINDAKİ YASADAN FAYDALANABİLİR | DR. MUSTAFA ALPASLAN | 55 |
| İŞE İADE KARARLARI SONRASINDAKİ SÜRECİN YÖNETİLMESİ | DR. ÖZKAN BİLGİLİ | 57 |
| SERMAYE ŞİRKETLERİNDE YÖNETİM VE TEMSİL | AYDIN ÖZDEMİR | 65 |
| COVID-19 KAPSAMINDA YAPILAN BAĞIŞLAR VE ÇALIŞANLARA, İHTİYAÇ SAHİPLERİNE RAMAZAN PAKETİ, ALIŞVERİŞ ÇEKİ VERİLMESİ, YARDIM ORGANİZASYONLARINA NAKDİ AYNI YARDIMDA BULUNULMASININ VERGİLENDİRİLMESİ | BİROL KABACA | 71 |
| TÜRKİYE'DE UYGULANAN YATIRIM TEŞVİK SİSTEMİ | ÇAĞDAŞ ÇENGİL | 76 |
| 2019 YILI DERNEK BEYAN VE BİLDİRİMLERİ VE DERNEKLERE BAĞLI İKTİSADİ İŞLETMELER VE VERGİSEL SORUNLAR | EDA KAYA BÜKÜLMEZ | 80 |
| YATIRIM DÖNEMİNDE DİĞER FAALİYETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI | ENDER POLAT | 83 |
| ZARAR MAHSUBUNDA DİKKAT EDİLMESİ GEREKENLER | ERBAY AKSOY | 91 |
| İK GÖZÜYLE KORONA VİRÜSÜN ÇALIŞMA HAYATIMIZA ETKİSİ | ERSEL KÖKALP | 93 |
| VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE SAĞLANAN % 5'LİK VERGİ İNDİRİMİ | FATİH SALİH ÖZPERÇİN | 97 |
| YURT İÇİ VE YURT DIŞINDAKİ VARLIKLARIN VARLIK BARIŞI AÇISINDAN 30 HAZİRAN 2020'NİN ÖNEMİ | HARUN TUNABOYLU | 102 |
| VERGİSİZ BİRLEŞMELER (DEVİR) | İ. HALİL BAĞDINLI | 104 |
| SAĞLIK ÇALIŞANLARI İÇİN FİİLİ HİZMET SÜRESİ ZAMMI UYGULAMASI | İBRAHİM ÖZTÜRK | 107 |
| MÜCBİR SEBEP HALİNİN ZAMANAŞIMI UYGULAMALARINA ETKİSİ | İSMAİL TOTUR | 111 |
| KDV TEVKİFATINDA YENİ DÜZENLEMELER | KEMAL OKTAR | 112 |
| TİCARET SİCİLİ MÜDÜRLÜĞÜNÜN GENEL YAPISI VE İŞLEYİŞİ | MEHMET AK | 118 |
| DÖNEM SONLARINDA YAPILAN KUR FARKI DEĞERLEME İŞLEMLERİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU VE DÖNEM SONU STOKLARDA MEYDANA GELEN ZAYIATLARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMLARI | MUSTAFA ALPARSLAN | 122 |
| TÜRKİYE'DE SERMAYE ŞİRKETİ VAR MI? | ÖZKAN CENGİZ | 123 |
| 7194 SAYILI KANUNLA SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER | SERKAN ATA | 125 |
| 7194 SAYILI KANUNLA YAPILAN DÜZENLEME SONRASI VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERİN VERGİ İNDİRİMİNDEN YARARLANIRKEN DİKKAT ETMESİ GEREKEN NOKTALAR | SONER ÜLGEN | 133 |
| KOD ADI TFR | ŞENOL GÖRGÜ | 138 |
| MÜKELLEFLERİN ÖLÜMÜ HALİNDE TARHİYATIN MUHATABI | ÜMİT GÜNER | 141 |
| BAKALIM NELER YAŞANACAK | BÜLENT KÖKLÜ | 146 |
| KAMU HUKUKUNDA İHTİYATİ HACİZ UYGULAMASI | MUHARREM ÖZDEMİR YADİĞÂR ŞENÖZ | 148 |

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 | ALTINBAŞ ÜNİVERSİTESİ |

HAKEMLİ YAZILAR

REFEREED PAPERS

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI: STOKLAR STANDARDININ VERGİ USUL KANUNU VE BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE KARŞILAŞTIRMALI OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ VE MUHASEBE KAYITLARI

İbrahim Yavuz

Öğretim Görevlisi, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Simav MYO, Finans Bankacılık ve Sigortacılık Programı

Ayşegül Sözer

Öğretim Görevlisi, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Kırkağaç MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü

Özet

Türkiye Muhasebe Standartlarında Stokların maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değerlendirileceği belirtilmektedir. Stokların maliyetini; satın alma maliyeti, dönüştürme maliyetini, mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katlanılan maliyetleri oluşturmaktadır. Stokların satın alma maliyeti içerisinde ise; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (vergi idaresinden geri alınabilecekler hariç) ile stokların edinimiyle ilgili taşıma, yükleme-boşaltma giderlerini içermektedir. Ticari iskontolar, indirimler ve diğer benzer kalemler satın alma fiyatı belirlenirken indirim konusu yapılmaktadır. Stoklar vadeli olarak satın alındıklarında Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca vade farkları vade ayırımı gözetilmeksizin malın maliyetinden ayrılmaktadır. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardına göre ise 1 yıla kadar olan finansman maliyetleri malın maliyetine dahil edilebilmekte, 1 yılın üzerindeki vadelerde ise malın maliyetinden ayrılmaktadır. Bu çalışmada Türkiye Muhasebe Standartları-2 Stoklar standardının, Vergi Usul Kanunu ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları ile genel olarak karşılaştırılması yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Muhasebe Standartları, Stoklar, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları, Vergi Usul Kanunu

JEL Kodu: M40, M41, M49

Anahtar Kelimeler; Vergi indirimi, İyi niyetli mükellef

Jel Sınıflandırması; H20, K34.

TURKISH ACCOUNTING STANDARDS: INVENTORY TAX LAWS OF THE STANDARD PROCEDURE AND LARGE AND MEDIUM BUSINESS WITH COMPARATIVE FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOR THE EVALUATION AND ACCOUNTING RECORDS.

Abstract

Turkey Accounting Standards in the net realizable value of inventories are stated at cost it will be valued at the lower. The cost of inventories; purchasing cost constitutes the conversion cost and the costs incurred to bring it to its current position and state. In the purchase cost of stocks; purchase price, import duties and other taxes (except those that can be taken back from the tax administration) and transportation, loading-unloading expenses related to the acquisition of stocks. Commercial discounts, discounts and other similar items are subject to discount when determining the purchase price. When they purchased Turkey Accounting Standards Inventories-term maturities are separated from discrimination regardless of differences in terms of cost of goods. According to the Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Enterprises, financing costs up to 1 year can be included in the cost of the product, and in terms of maturity over 1 year, it is separated from the cost of the goods. In this study, Turkey Accounting Standards Inventories-2 standard, the Tax Code and for large and medium-sized enterprises with Financial Reporting Standards have been compared in general.

Keywords: Turkey Accounting Standards, Inventories, Financial Reporting Standards for Large and Medium-Sized Enterprises, Tax Law

JEL Codes: M40, M41, M49

Giriş

Stoklar, satılmak, üretimde kullanılmak, tüketilmek amacıyla edinilen, kullanım veya nakde çevrim süresi 1 yıldan az olacak şekilde belirlenen varlıklar olarak tanımlanabilmektedir. Stok kalemleri genel itibarıyla ilk madde ve malzemeler, yarı mamuller, mamuller, ticari mallar, diğer stoklardan oluşmaktadır. Stoklar maliyet bedeli ile değerlendirilerek birlikte, nitelikleri itibarıyla yangın, deprem gibi afetler veya değerlendirme gününde satış bedellerinin düşük olması nedeniyle değerlerinin düşmesi söz konusu olabilmektedir. Stoklar bu durumda emsaline nazaran sahip olacağı değerler değerlendirilmektedir. TMS 2-Stoklar Standardı ise stokların değerlendirme gününde net gerçekleşebilir değer ile maliyet bedelinin düşük olması ile değerlendirilmesini belirtmektedir. Maliyet bedeli net gerçekleşebilir değerden düşük ise değer düşüklüğü söz konusu olacaktır ve aradaki fark da değer düşüklüğü zararı olarak kaydedilecektir. Net gerçekleşebilir değer, tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ile satış gerçekleşirmek için katlanılan satış giderleri toplamının düşülmesi ile elde edilmektedir. Yine stokların vadeli olarak satın alınması söz konusu olabilmektedir. Bu durumda Türkiye Muhasebe Standartları ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları arasında farklılık söz konusu olmaktadır. TMS-2 Stoklar standardında vadeli alımda herhangi bir vade farkı gözetilmeksizin katlanılan finansman maliyetleri malın maliyetinden ayrılmaktadır. BOBİ FRS'de vadesi 12 ayı aşan finansman maliyetleri malın maliyetinden ayrıştırılmaktadır. Son olarak TMS-2 Stoklar standardında üretim yöntemi olarak normal maliyet yöntemi esas alınırken, BOBİ FRS Stoklar standardında tam maliyet yöntemi esas alınmaktadır.

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI-2 STOKLAR STANDARDI

Nisan 2001'de, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Aralık 1993'te Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nce (IASC) yayımlanan IAS 2 [International Accounting Standard 2 Inventories]'yi kabul etmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları 2 Stoklar, Ekim 1975'te yayımlanan tarihi maliyet sistemi kapsamında Uluslararası Muhasebe Standardı 2 Değerleme ve Stokların Sunumu'nun yerini almıştır. Kurul, Aralık 2003'te İAS 2'yi revize etmiştir. Gözden geçirilen İAS 2 bir yorumlama rehberliği ile stoklar için farklı maliyet formüllerini içermektedir. Bundan sonraki standartlar İAS 2'de bazı değişiklikler getirmektedir. [IAS 2-Inventories] "TMS-2 Stoklar Standardı 01/01/2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 24/05/2018 tarihli ve 30430 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır." [TMS 2]

1.-Standardın Amacı ve Kapsamı**1.1.Standardın Amacı**

Bu standardın amacı; stoklar için muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Stokların muhasebeleştirilmesindeki temel konu, stokların varlık olarak tanımlanması, kullanılması ve elden çıkarılması durumunda gerçekleşen gelirler belirlenene kadar maliyetinin saptanmasıdır. [Muthupandian, 2008:1] Standart, stokların maliyetini belirlemede –net gerçekleşebilir değere indirgenmesi de dahil olmak üzere- rehberlik etmektedir. Standart ayrıca stokların maliyetini belirlemede kullanılan değerlendirme yöntemleri hakkında da yol gösterici niteliktedir. [Al-Fatimy, 2015: 16]

1.2. Standardın Kapsamı

“Bu Standart aşağıdakiler dışındaki tüm stoklara uygulanır:

- Finansal araçlar (bakınız: TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum ve TFRS 9 Finansal Araçlar) ve
- Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler (bakınız: TMS 41 Tarımsal Faaliyetler).” (TMS 2, m.2)

Bu standart aşağıdakiler tarafından elde tutulan stokların ölçümü için geçerli değildir: (IAS 2.3)

- Net gerçekleştirilebilir değeri üzerinden ölçümlendiğinde; tarım ve orman ürünleri, hasat sonrası tarım ürünleri, madenler ve madeni ürünleri üretenler. Net gerçekleştirilebilir değer üzerinden ölçümlenen bu stoklardaki değer düşüklükleri, gerçekleştikleri dönemde kâr veya zarara yansıtılırlar.
- Stoklarını satış maliyeti düşürülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden değerleyen mal alım satımı yapanlar, bu stoklardaki değer düşüklüklerini gerçekleştikleri dönemde kâr veya zarara yansıtılırlar.

2. Stoklar Standardında Yer Alan Tanımlar

TMS-2 Stoklar’da yer alan 6-8. maddeler tanımlara ayrılmıştır. Bunlar; stoklar, net gerçekleştirilebilir değer ve gerçeğe uygun değerdir. (Topçakıl, 2013: 79)

Stoklar; olağan iş sürecinde satılmak üzere elde tutulan, satmak amacıyla üretilmekte olan veya mal ve hizmet üretiminde kullanılacak olan hammadde ve malzemelerdir. (Abdul Hannan ve Qamruzzaman, 2016: 5-6)

Net gerçekleştirilebilir değer; tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için tahmini giderler toplamının çıkarılması ile bulunur. (Daraghma, 2018: 2)

Net gerçekleştirilebilir değer aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır: (Demir, 2019: 14)

Net Gerçekleştirilebilir Değer= (Tahmini Satış Fiyatı) – (Tahmini tamamlanma maliyetleri + Satış giderleri)

ÖRNEK 1³: İşletme (A) bir ürünün 3 ayrı cinsi üzerinden ticaret yapmaktadır. 31.12.2019 tarihinde işletme stoklarının maliyet bedelleri ve net gerçekleştirilebilir değerleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

| ÜRÜN CİNSİ | MAALİYET BEDELİ | TAHMİNİ SATIŞ FİYATI | TAHMİNİ TAMAMLAMA MALİYETİ | TAHMİNİ SATIŞ GİDERİ | NET GERÇEKLEŞEBİLİR DEĞER |
|------------|-----------------|----------------------|----------------------------|----------------------|---------------------------|
| A | 10000 | 11000 | 2000 | 100 | 8900 |
| B | 20000 | 25000 | 3000 | 500 | 21500 |
| C | 15000 | 16000 | 500 | 500 | 15000 |
| TOPLAM | 45000 | 52000 | 5500 | 1100 | 45400 |

Yukarıdaki tabloda işletmenin bir ürününün üç farklı cinsinin net gerçekleştirilebilir değeri verilmiştir. İşletme ürünlerini iki şekilde değerlendirmeye alabilme durumu söz konusudur. İlki toplam değer üzerinden, ikincisi ise tek tek ürün cinsleri için hesaplanan değerler üzerinden. Toplam net gerçekleştirilebilir değer üzerinden değerlendirmeye alındığında net gerçekleştirilebilir

3-Şeref Demir, “Stokların Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi ve Muhasebe Kayıtları”, Vergi Raporu, 238, [s.11-22] Erişim: <http://www.vergiraporu.com.tr/uplimage/org/198c520.pdf> [Erişim tarihi: 05/11/2019]

değerin 45.400 TL olduğu görülmektedir. Dolayısıyla maliyet bedeli 45.000 TL olduğundan, burada herhangi bir değer kaybı söz konusu değildir. Ancak, örneğin; A cinsi tek başına değerlendirmeye alındığında net gerçekleşebilir değer olan 8.900 TL'nin, maliyet bedeli olan 10.000 TL'den 1.100 TL düşük olduğu görülmektedir. Bu durumda işletmenin A cinsi için değer düşüklüğü kaydı yapması gerekecektir

| | |
|--------------------------|-------|
| -----31.12.2019----- | |
| 626-STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ | 1.100 |
| KARŞILIK GİDERLERİ | |
| 158-STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ | 1.100 |
| KARŞILIKLARI | |
| -----/----- | |

“Gerçeğe uygun değer: piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşen olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek olan tutardır.” [AASB 102, 2015: 6]

“Net gerçekleşebilir değer; bir işletmenin, olağan iş akışı içinde stokun satışından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. Gerçeğe uygun değer ise; piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde stoka ilişkin asıl (veya en avantajlı) piyasada gerçekleşen olağan satış işlemi ortaya çıkan fiyatı yansıtır. Net gerçekleşebilir değer işletmeye özgü bir değerken; gerçeğe uygun değer işletmeye özgü bir değer değildir. Stokların net gerçekleşebilir değeri, satış maliyetleri düşürülmüş gerçeğe uygun değere eşit olmayabilir.” [TMS 2, m.7]

“Satın alınan ve tekrar satılmak üzere tutulan mallar, örneğin; perakendeci tarafından satın alınan ve tekrar satılmak üzere elde tutulan ticari mallar, tekrar satılmak üzere elde tutulan bir arsa ve diğer menkuller, stok olarak nitelendirilir. Ayrıca, işletme tarafından üretilmiş olan veya üretim sürecinde olan mallar ile üretim sürecinde kullanılmak üzere bekletilen hammadde-malzeme de stok olarak nitelendirilir. Müşteriyle yapılan bir sözleşmenin ifa edilmesi için katlanılan ve stok oluşumuna neden olmayan maliyetler, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat uyarınca

muhasebeleştirilir.” [IAS 2.8]

3.Stokların Ölçümü

Stoklar maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlendirilmektedir. [Ernst & Young, 2019: 13, TMS 2, m.9, IAS 2.9]

3.1.Stokların Maliyeti

TMS 2 Stoklar standardında stok maliyetleri; satın alma maliyeti, dönüştürme maliyeti ve diğer maliyetlerden oluşmaktadır. [Akgün, 2012: 235]

3.1.1.Satın Alma Maliyeti

Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatını, ithalat vergileri ve diğer vergiler (vergi idaresinden geri alınabilecekler hariç) ile stokların edinimiyle ilgili taşıma, yükleme ve boşaltma gibi diğer maliyetleri içermektedir. [Nandakumar ve diğerleri, 2010: 28] “Ticari iskontolar, indirimler ve diğer benzer kalemler satın alma maliyetleri belirlenirken indirim konusu yapılır.” [IAS 2.11]

Satın alma maliyetleri faiz ve diğer borçlanma maliyetlerini içermemektedir. [Nandakumar ve diğerleri, s.28]

“İşletme stoklarını, vadeli ödeme koşullarıyla satın alabilir. Satın alma anlaşmasının etkin bir şekilde bir finansman bileşeni içermesi durumunda bu bileşen (örneğin, normal kredi koşulları için geçerli olan satın alma fiyatı ile ödenen tutar arasındaki fark), finansman sağlanan dönem boyunca faiz gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.” [TMS 2, m.18]

İZMİR DAYANIŞMA

Finansman giderlerinin vergi mevzuatımıza göre stokların maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Stokun satıldığı yıl matrahtan indirilebilir. Eğer stok maliyetine verilmemiş ve ilgili dönemde doğrudan gider kaydedilmişse finansman maliyetlerine bakılması gerekir. Stok satılmamışsa kanunen kabul edilmeyen gider kaydı yapılması gerekir.

TMS 23 Borçlanma Maliyeti Standardına göre, özellikli varlık ve satılabilir duruma getirilmesi için belirli bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri istenmesi durumunda stok maliyetine dahil edilebilir. Bu ise zorunluluk olmayıp, alternatif uygulama niteliğindedir. [Örten ve diğerleri, 2019: 44] Özellikli varlık, "amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır." [TMS 23, m.5]

ÖRNEK 2⁴ : A ticaret işletmesi Ankara'da faaliyette bulunmaktadır. İstanbul'dan etiket fiyatı 60.000 TL olan malları 01.11.2005'te %18 KDV dahil 59.000 TL'ye almıştır. Malları İstanbul'dan Ankara'ya taşımak için 1.000 TL nakliye ücreti ve 100 TL nakliye sigortası

ödemıştır. Malları aldıktan sonra yıl sonuna kadar depo kirası olan 500 TL ve genel müdürlükte 5.000 TL harcama yapmıştır. Buna göre toplam satın alma maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

| | |
|-----------------------------|------------------|
| *Satın alma maliyeti | 50.000 TL |
| *Nakliye gideri | 1.000 TL |
| *Sigorta gideri | 100 TL |
| TOPLAM MALİYET | 51.100 TL |

Genel müdürlükteki harcama ve depo kira gideri satın alma maliyetine eklenmeyip gerçekleştikleri dönemde dönem giderlerine kaydedilecektir. Alımla ilgili KDV ise indirim konusu yapılacaktır.

ÖRNEK 3⁵ : [A] işletmesi 01.12.2019'da peşin fiyatı 17.000 TL olan [X] malını, bedelin 2.000 TL'sini banka aracılığıyla ödemiş, kalan 18.000 TL'sini 6 ay sonunda [31.05.2020] satıcı [B]'ye ödemek üzere 20.000 TL bedelle satın almıştır. Ayrıca 20.000 TL üzerinden %18 KDV, 3.600 TL banka aracılığıyla ödenmiştir. Buna göre alıcı A işletmesi ile satıcı B'nin kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

Alıcı A işletmesinin kaydı:

| | | |
|---|--------|--------|
| -----01.12.2019----- | | |
| 153-TİCARİ MALLAR | 17.000 | |
| 328-ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ [-] | 3.000 | |
| 191-İNDİRİLECEK KDV | 3.600 | |
| 102-BANKALAR | | 5.600 |
| 320-SATICILAR | | 18.000 |
| -----/----- | | |

Örnekte, TMS-TFRS ile uyumlu olarak ticari mallar gerçeğe uygun değer olan 17.000 TL peşin bedeli üzerinden aktife alınmıştır.

BOBİ FRS Stoklar'a göre 1 yıl veya daha kısa vadeli alınan stoklar için vade farkı maliyetten ayrıştırılmaz. [BOBİ FRS Stoklar, 6.8] Yukarıdaki örneğin kaydı BOBİ FRS'ye göre yapılmış olsaydı vade farkı ayırımı yapılmayacak, aradaki fark malın maliyetine yüklenecek, peşin değeri üzerinden kayıtlara alınacaktı.

4-Örten, R., Hasan Kaval, Aydın Karapınar, "Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları 2019 TMS-TFRS", Gazi Kitabevi, 12.Baskı, 2019 s.45.
5-Demir, s.16-18.

Satıcı B'nin kaydı;

| | |
|--|--------|
| -----01.12.2019----- | |
| 120-ALICILAR | 18.000 |
| 102-BANKALAR | 5.600 |
| 600-YURTIÇİ SATIŞLAR | 17.000 |
| 128-ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ | 3.000 |
| 391-HESAPLANAN KDV | 3.600 |

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardına göre; özellikli varlıklar için yapılan borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetlerine yüklenerek aktifleştirilmesi gerekir. Özellikli varlıklar için yapılan borçlanma maliyetleri üretim süreci boyunca yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenir. Yatırım sürecinden sonra ise ilgili aktif hesaba örneğin mamuller hesabına alınır. [Demir, s.21]

3.1.2.Dönüştürme Maliyetleri

“Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetler kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim giderleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri ile üretim sürecinde yer alan kullanım hakkı varlıkları gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir.” [TMS 2, m.12]

Sabit genel üretim maliyetleri dönüştürme maliyetlerine dağıtılırken üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayılmaktadır. Normal kapasite ise normal koşullarda bir veya birkaç dönemde elde edilmesi beklenen üretim miktarını ifade etmektedir. [Örten

ve diğerleri, s.49] Fiili üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa işletme normal kapasitede çalışıyor demektir ve bu nedenle her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gideri, düşük veya atıl kapasite nedeniyle artırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim gideri ise gerçekleştiği dönemde sonuç hesaplarına kaydedilir. Yüksek üretim dönemlerinde birim başına genel üretim gideri de düşeceğinden stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmemiş olacaktır. Değişken genel üretim giderleri ise üretim tesisinin gerçek kullanımına göre her bir üretim birimine dağıtılır. [Demirel, 2009: 40] Standart, normal maliyet yönteminin kullanılmasını esas almaktadır. Normal maliyet yönteminde maliyetler değişken ve sabit olarak ayrılmaktadır. Değişken giderler ile sabit giderlerin kapasite kullanım oranına göre düşen kısımlarının toplamı ürünün maliyetini oluşturmaktadır. Sabit giderlerden boş kapasiteye düşen giderler gerçekleştiği dönemde sonuç hesaplarına aktarılır. Vergi kanunlarına göre ise tam maliyet yöntemi kullanılır. Eğer normal maliyet yöntemi kullanılırsa sabit genel üretim giderlerinin döneme yansıtılan kısmı için uyum kaydı yapmak gerekecektir. Öyle ki giderin maliyet bedeli içerisinde yer alacak şekilde raporlanması gerekir. Bu gider aynı zamanda kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıtlara alınır. [Örten ve diğerleri, s.49] Yine BOBİ FRS Stoklar standardında tam maliyet yönteminin uygulanması esas alınmaktadır. [BOBİ FRS Stoklar, 6.12]

ÖRNEK 4⁶ : Normal üretim kapasitesi 1.000 birim olan XYZ işletmesi 2008 Aralık ayında %80 kapasite ile çalışarak 800 birim mamul üretmiştir. İşletmenin gerçekleşen giderleri aşağıdaki gibidir:

| | |
|---------------|----------------|
| DİMMG | 6000TL |
| DİG | 2000TL |
| DEĞİŞKEN GÜG | 1000TL |
| SABİT GÜG | 3000TL |
| TOPLAM | 12000TL |

Üretilen mamul maliyeti= DİMMG + DİG + Değişken GÜG + [Sabit GÜG X Kapasite kullanım oranı] = 6.000+2.000+1.000+[3.000 X 0.80] = 11.400 TL

Birim maliyet = 11.400/800 = 14.25 TL

Kapasite sapması = 3.000 – 2.400 = 600 TL (olumsuz)

| | |
|--|--------|
| -----/----- | |
| 151-YARI MAMUL-ÜRETİM | 11.400 |
| 680-ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI* | 600 |
| 711-DİMM YANSITMA | 6.000 |
| 721-DİG YANSITMA | 2.000 |
| 731-GÜG YANSITMA | 4.000 |
| -----/----- | |

Yukarıda da görüldüğü gibi 600 TL olan olumsuz sapma 680 nolu hesaba gider kaydedilmiştir. Tek Düzen Hesap Sisteminde 680 nolu hesap üretimle ilgili giderlerden çalışılmayan döneme veya kısma ait olan giderler için kullanılmaktadır. Bunun ise normal maliyet yöntemini esas almadığı açıktır. Çünkü normal maliyet yöntemindeki sapma üretimle ilgilidir. Türk Vergi Sistemine göre ise tam maliyet yönteminin kullanılması öngörülmektedir. [Akın ve Kurşunel, s.321] Dolayısıyla 680 nolu hesaba kaydedilen 600 TL'nin kanun kabul edilmeyen gider olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

“Bir üretim sürecinde aynı anda birden fazla

ürün ortaya çıkabilir. Bu durum ortak ürünler üretildiğinde veya bir ana ürün ve bir de yan ürünün olduğu durumlarda geçerlidir. Her bir ürünün dönüştürme maliyetleri ayrı olarak tanımlanamadığında maliyetler tutarlı ve mantıklı bir şekilde dağıtılır. Örneğin ürünler ayrıştığında, ayrı ve tanımlanabilir hale gelip üretim tamamlandığında, maliyetler, nispi satış değerine göre belirlenebilir. Yan ürünlerin çoğu önemsizdir. Bu durumda net gerçekleşebilir değer üzerinden ölçülürler ve bu değer de ana ürünün maliyetinden düşülür. Sonuçta, ana ürünün defter değeri, maliyetinden önemli bir farklılık göstermez.” [IAS 2.14]

6-Akın, Hale, Kurşunel, Fahri, “TMS-2'ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi içinde, s.311-330, C.13, Sayı 1-2, 2010.

*Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'nda “Durdurulan Faaliyetler – Net Satış Hasılatı” olarak geçmektedir. s.12, Bilgi için bkz. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasl%C4%9F%C4%B1.pdf

3.1.3. Diğer Maliyetler

Diğer maliyetler stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katlanılan maliyetlerdir. Bu tür maliyetler satın alma ve dönüştürme maliyetleri dışındadır ve maliyet olarak stoklara yüklenebilmesi için stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesinde payının olması gerekir. Örneğin; özel bir müşteri için, müşterinin siparişine göre üretim yapılması durumunda burada katlanılan maliyetler stoklara yüklenebilir. Stokun üretimi ile ilişkilendirilemeyen diğer gider ve maliyet kalemleri ise gerçekleştikleri dönemde sonuç hesaplarına aktarılır. (Selvi, 2009: 93)

Bazı giderler, stokların maliyetine dahil edilmez ve gerçekleştikleri dönemde gider kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Bu giderler aşağıdaki gibidir: (Sönmez, 2007: 154)

- Normalin üstünde gerçekleşen hammadde fire ve kayıpları ile işçilik ve diğer üretim maliyetleri,

- Üretim süreci dışındaki depolama giderleri,
- Stokların bulunduğu konuma ve duruma getirilmesinde hiçbir katkısı olmayan genel yönetim giderleri ile

- Satış giderleri.

“TMS 23 Borçlanma Maliyetleri, borçlanma

maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edildiği sınırlı koşulları belirler. İşletme stoklarını vadeli ödeme koşuluyla alabilir. Satın alma anlaşmasının etkin bir şekilde bir finansman bileşeni içermesi durumunda bu bileşen finansman sağlanan dönem boyunca faiz gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.” [TMS 2, m.17-18]

3.2. Hizmet Maliyetleri

Hizmet işletmeleri sundukları yani tahakkuk eden hizmetlerin gelirleri ile giderlerini gelir tablosuna kaydetmelidirler. Eğer gelir, gelir tablosuna yansıtılmamış ise giderlerin de aynı şekilde gelir tablosuna yansıtılmaması gerekir. Bu durumda stokla ilgili elde edilen hasılatın gelir tablosuna yansıtılmaması, giderlerin de gelir tablosuna değil, stoklara yansıtılması gerekir. Stokla ilişkilendirilebilecek olan hizmet üretim maliyetleri; hizmetin sunulmasında doğrudan görev alanların işçilik ücretleri, bunların diğer maliyetleri ve diğer genel giderlerden oluşmaktadır. Satış ve genel yönetim personelinin işçilik ücretleri hizmet üretim maliyetlerine verilmez. Yine hizmet üretim maliyetleri kâr marjı, üretimle ilgili olmayan maliyetler, hizmet üretim maliyetleri içerisinde yer almaz. (Selvi, s.93)

ÖRNEK 57: ABC hizmet işletmesinin döneme ait hareketleri aşağıda verilmiştir:

*Dönem içerisinde hizmet üretim maliyetinin 2.000 TL'lik kısmının hasılatı gelir tablosuna yansımamıştır.

| DÖNEM GİDERLERİ | | DÖNEM GELİRLERİ | |
|--------------------------------|--------------|-----------------|--------------|
| MALZEME | 2000 | SATIŞ GELİRLERİ | 15000 |
| İŞÇİLİK (HİZMET ÜRETİM) | 5000 | | |
| İŞÇİLİK (YÖNETİM) | 500 | | |
| GENEL GİDERLER (HİZMET ÜRETİM) | 2000 | | |
| GENEL GİDERLER (YÖNETİM) | 500 | | |
| SATIŞ GİDERLERİ | 1000 | | |
| TOPLAM | 11000 | TOPLAM | 15000 |

7-Ali Haydar Güngörmüş ve Ender Boyar, “TMS-2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi”, Vergi Dünyası içinde, Sayı:322, Haziran 2008, s.4-5.

*Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'nda “Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” olarak geçmektedir. s.2.

İZMİR DAYANIŞMA

İşletmenin TMS-2'ye göre yapacak olduğu kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

| | | |
|---------------------------------------|-------|-------|
| 740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ | 9.000 | |
| 760-PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ | 1.000 | |
| 770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 1.000 | |
| 150-İLK MADDE VE MALZEME | | 2.000 |
| 102-BANKALAR | | 3.500 |
| 335-PERSONELE BORÇLAR | | 5.500 |
| 154-HİZMET STOKLARI* | 9.000 | |
| 740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ | | 9.000 |
| 622-SATILAN HİZMET MALİYETİ** | 7.000 | |
| 154-HİZMET STOKLARI | | 7.000 |

İşletmenin döneme ait gelir tablosu ise aşağıdaki gibi olacaktır:

| | |
|------------------------|---------------|
| SATIŞLAR | 15000TL |
| SATIŞLARIN MALİYETİ | 7000TL |
| BRÜT SATIŞ KÂRI | 8000TL |
| FAALİYET GİDERLERİ | 2000TL |
| DÖNEM KÂRI | 6000TL |

Yukarıdaki örnekte de görüldüğü gibi hizmet üretim maliyeti 9.000 TL'dir. Hizmet üretim maliyetlerinin oluşması açısından Tekdüzen ile TMS-2 arasında herhangi bir farklılık yoktur. Burada farklılık, hizmet üretim maliyetinin tamamının sonuç hesaplarına yansıtılmasında ortaya çıkmaktadır. Tekdüzen'e göre ortaya çıkan hizmet üretim maliyetinin tamamı sonuç hesaplarına aktarılır. Ancak TMS-2'ye göre yukarıda da görüldüğü gibi 2.000 TL'lik kısım gelir tablosu hesabına yansıtılmamış, 9.000-2.000=7.000 TL olarak kaydedilmiştir. 2.000 TL olan fark gelir tablosuna da yansıtılacaktır. TMS-2'ye göre yapılan kayıta da görüldüğü gibi dönem kârı 6.000 TL'dir. Ancak tekdüzende

2.000 TL'lik fark sonuç hesaplarında gider olarak yansıtılacağından dönem kârı 4.000 TL olacaktır.

3.3.Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti

"TMS 41 Tarımsal Faaliyetler uyarınca canlı varlıkların hasadından elde edilen tarımsal ürünlerden oluşan stoklar, finansal tablolara ilk kez alınırken hasat anındaki satış maliyetleri düşürülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülür. Bu Standardın uygulanması açısından bu değer, stokun hasat anındaki maliyetidir." [TMS 2, m.20]

4.Maliyet Ölçüm Teknikleri

Stok maliyetlerinin belirlenmesinde fiili maliyetler esas alınmakla birlikte eğer sonuçlar maliyete yakınsa, stok maliyetlerinin ölçülmesinde standart maliyet yöntemi ve perakende yöntem kullanılabilir. (Örten ve diğerleri, s.54)

*Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'nda "Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri" olarak geçmektedir. s.2.

**Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'nda "Sunulan Hizmet Maliyeti" olarak geçmektedir. s.11.

4.1. Standart Maliyet Yöntemi

TMS 2 Stoklar Standardının 21.maddesi, standart maliyetleri; hammadde ve malzeme, işçilik, etkinlik, kapasite kullanımının normal düzeylerini dikkate almaktadır. Bu maliyetler düzenli olarak gözden geçirilmesi ve gerek görülmesi halinde mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenebilir. [TMS 2, m.21] Standart maliyet yönteminde maliyeti oluşturan giderlerin belirlenmesi için fiili sonuçlar beklenmez. Gerekli çalışmalar yapıldıktan sonra standart tutarlar belirlenir. Üretim yapıldıkça standart tutarlar maliyetlere eklenmektedir. Dönem sonunda fiili tutarlar ile standart tutarlar karşılaştırılır, sapmalar tespit edilir, sapmaların analizi yapılır.

Standart maliyet ilk madde malzemelerde de kullanılabilir. [Örten ve diğerleri, s.55]

4.2. Perakende Yöntemi

TMS-2 Stoklar Standardında, perakende satış yapan işletmelerin diğer maliyet yöntemlerinden birini uygulamasının pratik olmadığı, kâr marjının benzediği hızla değişen stok kalemlerinin değerlendirilmesinde perakende satış yöntemi kullanılması öngörülmektedir. Alım satım işlemlerinin hızlı bir şekilde gerçekleştiği ve büyük hacimlerde işlemlerin yer aldığı sektörlerde uygulanan bu yöntemde stok maliyeti, stokların satış değerinden brüt satış kâr tutarının çıkarılmasıyla elde edilir. [Yardımcıoğlu ve Kocamaz, 2012: 34]

ÖRNEK 6^a : Perakende gıda ticareti yapan işletmenin geçmiş 5 yıldaki toplam alış maliyeti 400.000 TL'dir. İşletmenin kâr marjı, maliyet üzerinden %25'tir. Buna göre 5 yıllık ortalama satış tutarı da 500.000 TL olarak gerçekleşmiştir. 2006 yılı başındaki stok tutarı 20.000 TL, yıl içi alışları 85.000 TL, satış tutarı ise 120.000 TL'dir. Perakende yöntemine göre, 2006 dönem sonu stok tutarı aşağıdaki gibi olacaktır:

Öncelikle satış kârlılığı elde edilecektir;

Brüt satış kârı $500.000 - 400.000 = 100.000$ TL

Brüt satış kârlılığı $100.000/500.000 = \%20$

2006 yılına ait olan satış tutarı bilindiğine göre, satış tutarının %20 kâr marjı düşülecek ve satılan malın maliyeti bulunacaktır. Mal girişlerinden maliyet düşüldüğünde ise dönem sonu stok elde edilecektir

| | |
|--------------------------------------|-----------------|
| SATIŞLAR | 120000TL |
| TAHMİNİ KAR TUTARI | 24000TL |
| TAHMİNİ SATIŞ MALİYETİ | 96000TL |
| | |
| DÖNEM BAŞI STOK | 20000TL |
| DÖNEM İÇİ ALIŞLAR | 85000TL |
| TOPLAM MAL MEVCUDU (GİRİŞLER) | 105000TL |
| TAHMİNİ SATIŞLARIN MALİYETİ (ÇIKIŞ) | 96000TL |
| TAHMİNİ DÖNEM SONU STOK | 6000TL |

İZMİR DAYANIŞMA

5.Stok Değerleme Yöntemleri

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları stok değerlendirme yöntemi olarak gerçek parti maliyet yöntemi (özel maliyet yöntemi), FIFO (First in First Out) ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinin kullanılmasını getirmiştir. (Krishnan ve Lin, 2012: 53) Burada önemli bir farklılık mevcut uygulamanın aksine UFRS, LIFO (Last in First Out) yönteminin uygulanmasına izin vermemesidir. (Gray ve Ehoff Jr. 2014: 20, Ernst & Young, 2016: 67) İşletmeler FIFO veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullanarak maliyet hesaplama yöntemini basitleştirebilir ve bir dereceye kadar maliyetlerini azaltabilir. (Gu, 2013: 541)

TMS 2 Stoklar standardı madde 23'e göre normal şartlar altında birbiri ile ikame edilemeyen stok kalemleri, özel projeler için üretilen veya ayrılan mal ve hizmetlerin maliyeti özel maliyet olarak belirlenerek tespit edilmektedir. (TMS 2, m.23) Bunlar için uygulanacak olan yöntem gerçek parti maliyet yöntemidir. (Örten ve diğerleri, s.56) Yine TMS 2 Stoklar Standardı madde 25'e göre, madde 23 dışında kalan stokların maliyeti FIFO veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemleri kullanılarak belirlenebilir. (TMS 2, m.25)

IAS 2 madde 25'e göre; işletmeler için benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip stokların değeri aynı maliyet yöntemi kullanılarak belirlenir. (IAS 2.25)

5.1.Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

Bu maliyet yönteminde normal şartlarda

ÖRNEK 7⁹ : Bir işletmenin bilanço gününde 200 adet stokunun bulunduğu tespit edilmiştir. İşletme ile stok hareketleri aşağıdaki gibidir:

| TARİH | İŞLEM | MİKTAR | BİRİM MALİYET | TOPLAM MALİYET |
|---------------|-------|-------------|---------------|----------------|
| 1.04 | DEVİR | 100 | 25 | 2500 |
| 4.04 | ALIM | 300 | 26 | 7800 |
| 12.04 | ALIM | 400 | 29 | 11600 |
| 17.04 | ALIM | 200 | 28 | 5600 |
| 25.04 | ALIM | 150 | 30 | 4500 |
| TOPLAM | | 1150 | | 32000 |

9-Alican Dovletov, "Muhasebe Konu Anlatımı", 4T Yayınevi, 7.Baskı, 2018, İstanbul, s.281-282.

birbiri ile ikame edilemeyen stoklar ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal ve hizmetlerin maliyeti, her bir stok kalemi için ayrı ayrı belirlenir. (Orhaner ve diğerleri, 2016: 93) Bu yöntemde işletme sattığı her birim ürünlerin maliyetini kesin olarak bilmektedir. Otomobiller, mücevherler, emlak gibi benzersiz olan ve kolay tanımlanabilir stoklar için kullanılabilir. (Hornsgren ve diğerleri, 2012: 315)

5.2.FIFO (First in First Out) Yöntemi

Satılan malın maliyetine atanan stokların, işletmeye ilk alınan stoklardan olduğu stok maliyeti hesaplama yöntemidir. (Harrison ve Hornsgren, 2008: 3019) Yani FIFO yönteminde ilk satın alınan ya da üretilen stoklar, ilk önce stoktan çıkmakta, dönem sonu stokları içerisinde son giren veya üretilen stok kalemleri yer almaktadır. (Topçakıl, s.92)

5.3.Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Her bir stok kaleminin maliyetinin dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalaması şeklinde hesaplanan maliyet yöntemidir. İki şekilde hesaplanabilir. Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, ortalama maliyetin dönem sonunda toplam maliyetlerin, toplam miktara bölünmesi ile hesaplanır. Hareketli ortalama maliyet yöntemi ise her alım ya da üretim sonrasında ortalama maliyetin hesaplandığı yöntemdir. (Dovletov, 2018: 280-281)

Yandaki tabloya göre FIFO ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine [dönem sonu] göre stokların maliyetinin hesaplanması aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

*Öncelikle satılan mal miktarını bulmak gerekecektir:

Toplam mal miktarı = 1.150 adet

Dönem sonu stok miktarı = 200 adet

Satılan mal miktarı = 1.150 – 200 = 950 adet

FIFO yöntemine göre çözüm:

STMM = (100 x 25) + (300 x 26) + (400 x 29) + (150 x 28)

STMM = 2.500 + 7.800 + 11.600 + 4.200 = 26.100 TL

Kalan stok maliyeti = (50 x 28) + (150 x 30) = 1.400 + 4.500 = 5.900 TL

Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliye yöntemine göre çözüm:

Ortalama birim maliyet = (Toplam Maliyet / Toplam Miktar=32.000/1.150=27.83 TL)

STMM = Satılan mal miktarı x ortalama birim maliyet = 950 x 27.83 = 26.435 TL

Kalan stok maliyeti = Stok miktarı x ortalama birim maliyet = 200 x 27.83 = 5.565 TL

6.Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi

Stok kalemleri satıldığında veya kullanıldıklarında kayıtlı değeri üzerinden gider olarak kayıtlara alınır. Net gerçekleşebilir değer ile değerlemesi nedeniyle ayrılmış karşılıklar varsa, bu hesapların stok kalemlerinin satılması veya kullanılması durumunda kapatılması gerekmektedir. Söz gelimi, satılan bir ticari malın satılması durumunda stok hesabı bakiyesi ile karşılık hesabı bakiyesi satışların maliyeti hesabına aktarılır. [Örten ve diğerleri, s.63]

7.Açıklanacak Bilgiler

“Finansal tablolarda aşağıdaki açıklamalar yapılır:

a-)Kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri dahil, stokların ölçümünde benimsenen muhasebe politikaları,

b-)Stokların toplam defter değeri ve işletme için uygun olan stok sınıflarının defter değeri,

c-)Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden izlenen stokların defter değeri,

d-)Dönem boyunca gider olarak finansal tablolara yansıtılan stokların tutarı,

e-)34'üncü paragraf uyarınca stoklara ilişkin dönem içinde gider olarak kaydedilen indirgeme tutarı,

f-)34'üncü paragraf uyarınca gider olarak

finansal tablolara yansıtılan stok tutarını azaltacak şekilde finansal tablolara alınan iptal edilen indirgeme tutarı,

g-)34'üncü paragraf uyarınca stoklarda yapılan indirgemenin iptal edilmesine neden olan durum veya olaylar,

h-)Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların defter değeri.” [TMS 2, m.36]

8.BOBİ FRS'de Stoklar

BOBİ FRS'nin 6. bölümü stoklara ilişkin olup, TMS 2 Stoklar Standardı hükümleri ile temelde bir farklılık yoktur. Stokların

değerlemesinde BOBİ FRS ile TMS-2 Stoklar arasında bir farklılık söz konusu olmayıp, her

iki standarda göre stoklar; maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile

değerlenmektedirler. [BOBİ FRS Stoklar, 6.4]

BOBİ FRS ile TMS 2'deki farklılık; alışlarla ilgili vade farkının ayrıştırılması ile ilgilidir. [Örten

ve diğerleri, s.65] BOBİ FRS'de bir yıl ve daha kısa vadelerdeki alışlarda vade farklarının

ayrıştırılması yapılmaz. [BOBİ FRS Stoklar, 6.8]

Ancak bir yıldan daha uzun vadelerde vade farkı ayrıştırılması yapılır.

TMS 2 Stoklar standardında vade farkının ayrıştırılması durumu finansman unsuru ile ilişkilendirilmektedir. Vade farkının

finansman unsuru olarak görülmesi, süre ile ilişkilendirilmeden vade farkı ayrıştırılmaktadır.

[TMS 2, m.18] BOBİ FRS zaman unsuruna vurgu yapmaktadır. Öyle ki standartta 1 yıl ve altındaki vadelerde, vade farkı ayrıştırılmamaktadır. [Örten ve diğerleri, s.65]

Sonuç

TMS-2'de Stoklar, olağan iş akışı içerisinde satılmak üzere elde tutulan, satmak amacıyla üretilmekte olan veya mal ve hizmet üretiminde kullanılacak olan hammadde ve malzemeler olarak tanımlanmaktadır. Stokların maliyeti içerisinde satın alma maliyeti, dönüştürme maliyeti ve diğer maliyetler yer almaktadır. Satın alma maliyeti ise satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler ile stokların edinimiyle ilgili taşıma, yükleme-boşaltma maliyetlerini içerir. Ticari iskontolar, indirimler ve diğer benzer kalemler satın alma maliyeti belirlenirken indirim konusu yapılmaktadır. TMS-2'de Stokların edinimiyle ilgili finansman maliyetleri, vade ayrımı gözetmeksizin stokların maliyetinden ayrı kaydedilmektedir. BOBİ FRS Stoklar'a göre ise 12 ayın üzerindeki alımlarda finansman maliyetleri ayrı kaydedilmektedir. Vergi Usul Kanuna göre, finansman maliyetleri stokların maliyetlerine dahil edilmektedir. Ancak söz konusu finansman maliyeti stok satıldığında vergi indirimine konu edilebilmektedir. Dönüştürme maliyetlerinde; TMS-2 Stoklar normal maliyet yönteminin kullanılmasını esas alırken, BOBİ FRS ve VUK, tam maliyet yönteminin kullanılmasını esas almaktadır. Hizmet üretim maliyetlerinin oluşması açısından Tekdüzen yani cari uygulama ile TMS-2 arasında herhangi bir farklılık yoktur. Burada farklılık, hizmet üretim maliyetinin tamamının sonuç hesaplarına yansıtılmasında ortaya çıkmaktadır. Tekdüzene göre ortaya çıkan hizmet üretim maliyetinin tamamı sonuç hesaplarına aktarılır. Stokların değerlemesi yönünden TMS-2 Stoklar ile BOBİ FRS-6

Stoklar arasında bir farklılık yoktur. Stoklar, net gerçekleştirilebilir değer ile maliyet bedelinin düşük olanı ile değerlendirilir. Stok değerlendirme yöntemleri açısından bakıldığında TMS-2 Stoklar, gerçek parti maliyet yöntemi (özel maliyet yöntemi), FIFO (ilk giren ilk çıkar) ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden birinin kullanılmasını esas almaktadır. Standart LIFO yönteminin kullanılmasına izin vermemektedir.

Kaynaklar

AASB 102, *Inventories*, Australian Accounting Standards Board, 2015, Erişim: https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB102_07-15.pdf [Erişim tarihi: 06/11/2019]

Akgün, A.İ. "TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* içinde, 2012, C.17, S.2, s.229-246.

Akın, Hale, Fahri Kurşunel, "TMS-2'ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi* içinde, s.311-330, C.13, Sayı 1-2, 2010.

Al-Fatimy, Nianrui. "International Accounting Standards", 2015, Erişim: https://www.researchgate.net/publication/271365125_International_Accounting_Standards [Erişim tarihi: 03/11/2019]

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Bölüm 6 Stoklar, Kamu Gözetimi Kurumu [KGK], Erişim: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF [Erişim tarihi: 06.11.2019]

Daraghma, Zahran, "Expectation Gap in Applying the IAS 2 (Inventories): Evidence from Palestine", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol.22, Issue

2, 2018, Erişim: https://www.researchgate.net/publication/329529080_Expectation_Gap_in_Applying_the_IAS_2_Inventories_Evidence_from_Palestine [Erişim tarihi: 05/11/2019]

Demir, Ş. “Stokların Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi ve Muhasebe Kayıtları”, Vergi Raporu, 238, [s.11-22]Erişim: <http://www.vergiraporu.com.tr/uplimage/org/198c520.pdf> [Erişim tarihi: 05/11/2019]

Demirel, N., [2009], “Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarının Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulama Örnekleri”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.

Dovletov, A., “Muhasebe Konu Anlatımı”, 4T Yayınevi, 7.Baskı, İstanbul, 2018.

Ernst & Young, “US GAAP/IFRS Accounting Differences Identifier Tool”, 2016, s.67-73.Erişim: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/USGAAPIFRSAccountingDifferencesIdentifierTool_03438-161US_20October2016/\\$FILE/USGAAPIFRSAccountingDifferencesIdentifierTool_03438-161US_20October2016.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/USGAAPIFRSAccountingDifferencesIdentifierTool_03438-161US_20October2016/$FILE/USGAAPIFRSAccountingDifferencesIdentifierTool_03438-161US_20October2016.pdf) [Erişim tarihi: 09.11.2019]

Ernst & Young [2019]. US GAAP Versus IFRS: The Basics. Erişim: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRSBasics_05533-191US_31January2019/\\$FILE/IFRSBasics_05533-191US_31January2019.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRSBasics_05533-191US_31January2019/$FILE/IFRSBasics_05533-191US_31January2019.pdf) [Erişim tarihi: 06/11/2019]

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı, Erişim: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf

Gray, D., Clemense Ehoff Jr., “Lower of Cost

Or Market Inventory Valuation: IFRS Versus US GAAP”, *Journal of Business & Economics Research* içinde, 2014, Vol.12, No.1, s.19-21.Erişim:https://www.researchgate.net/publication/282807865_Lower_of_Cost_or_Market_Inventory_Valuation_IFRS_Versus_US_GAAP [Erişim tarihi: 09.11.2019]

Gu, S., “Research and Analysis on Issued Inventory Valuation Methods of Enterprises”, *International Academic Workshop on Social Science (IAW-SC 2013, Nanchang China, s.541-544.*

Güngörmüş, A.H., Ender Boyar, “TMS-2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi”, *Vergi Dünyası* içinde, Sayı:322, Haziran 2018

Harrison Jr., Charles T.Horngren, “Financial Accounting”, Seventh Edition, Prentice Hall, New Jersey, 2008.

Horngren, C.T., Walter T. Harrison Jr., M.Suzanne Oliver, “Accounting”, Ninth Edition, Prentice Hall, New Jersey, 2012.

International Financial Reporting Standarts (IFRS), IAS 2, Erişim: <https://www.ifrs.org/> [Erişim tarihi: 03/11/2019]

Krishnan, S., Ping Lin, “Inventory Valuation Under IFRS and GAAP”, *Strategic Finance* içinde, Institute of Management Accountants (IMA) Research, 2012, s.51-58. Erişim: <https://sfmagazine.com/wp-content/uploads/sfarchive/2012/03/Inventory-Valuation-Under-IFRS-and-GAAP.pdf> [Erişim tarihi: 09.11.2019]

Mia, Abdul Hannan, Qamruzzaman, Acma, “Inventory Valuation ans IAS-2 Compliance In Bangladeshi Manufacturing Industries”, Vol.44, No.6, 2016, Erişim: https://www.researchgate.net/publication/313618209_INVENTORY_VALUATION_AND_IAS-2_COMPLIANCE_in_Bangladeshi_Manufacturing_Industries [Erişim tarihi: 05/11/2019]

Muthupandian, K.S. “IAS 2, Inventories-A

“Closer Look”, *India: The Institute of Cost and Works Accountants of India*, Vol. 43, No.8, Ağustos 2008, Erişim: https://mpr.aub.uni-muenchen.de/29053/1/MPRA_paper_29053.pdf [Erişim tarihi: 03/11/2019]

Nandakumar, A., T.P.Ghosh, Kalpesh J.Mehta, Yass A.Alkafaji, “Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standardts”, John Wiley & Sons, Inc.New Jersey, 2010.

Orhaner, E., Enis Baha Biçer, Ebrar İlman, “TMS-2’ye göre Sağlık İşletmelerinde Stokların Değerlendirilmesi (Özel Hastane Örneği)” *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* içinde, Vol/ Cilt:3, No/Sayı:7, 2016, s.87-106.

Örten, R., Hasan Kaval, Aydın Karapınar, “Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları 2019 TMS-TFRS”, Gazi Kitabevi, 12.Baskı, 2019.

Selvi, Y., “TMS 2 Stoklar”, 6.Bölüm, 2009, s.89-109, Erişim: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/6.bolum.pdf> [Erişim tarihi: 07.11.2019]

Sönmez, F., “TMS 2- Stoklar Hüküm ve Açıklamaları [Eski Tebliğlerle 25 No’lu SPK ve 13 No’lu TMS ile Karşılaştırmalı Olarak Sunumu]”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi* içinde, Sayı:35, Yıl:2007, s.150-160.

TürkiyeMuhasebeStandartları, “TMS-2Stoklar”, Erişim:<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%202.pdf> [Erişim tarihi: 03/11/2019]

Türkiye Muhasebe Standartları, “TMS-23 Borçlanma Maliyetleri”, Erişim: <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%2023.pdf> [Erişim tarihi: 06.11.2019]

Topçakıl, E. [2013], “Stokların Türkiye Muhasebe Standartları (T.M.S. 2) İle Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Yayımlanmamış Yüksel Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Yardımcıoğlu, M., Hilal Kocamaz, “TMS-2StoklarStandardıileMaliyetMuhasebesiArasındakiİlişki”, İzmir SMMMO, 2012, s.27-40. Erişim: https://www.researchgate.net/publication/312532265_TMS-2_STOKLAR_STANDARDI_ILE_MALİYET_MUHASEBESİ_ARASINDAKI_ILISKI [Erişim tarihi: 09.11.2019]

YÜKSEK TUTARDA NAFKA ÖDEMELERİNİN VERGİSEL ADALETSİZLİĞİ

Doç.Dr.Murat BATI

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

ÖZET

Kişiler çeşitli durumlarda muhtaç kalabilmektedirler. Kardeşlerin diğer kardeşe ya da anne babaya, anne babanın çocuklarına ya da eşlerden birinin eşine boşanma sonrası aynı ya da nakdi yardım yapabilmektedir. Söz konusu yardımlar “nafaka” adı altında yapılırsa herhangi bir vergi de alınmamaktadır. Bu durum vergilemede adalet ilkesine aykırıdır. Bu yazı hangi koşullarda bu tarz ödemelerin vergilemede adalete aykırı olduğunu tartışmakta ve bu sorunun çözümü için de çeşitli öneriler sunmaktadır.

Anahtar Kelimeler; Nafaka ödemeleri, Vergilemede adalet, Ücret
Jel Sınıflandırması; H20, K34.

TAX INJUSTICE OF HIGH AMOUNT OF ALIMONY PAYMENTS

Abstract

People can be in need in various situations. After the divorce, the siblings can help the other sibling or parent, the children of the parents or the spouse of one of the spouses. If these aids are made under the name “child support-alimony”, no tax is charged. This is against the principle of justice in taxation. This article discusses under what circumstances such payments are against justice in taxation and provides various suggestions for the solution of this problem.

Keywords; Alimony payments, Justice in taxation, wage

Jel Classification: H20, K34.

1.Giriş

Bu aralar sıklıkla gündeme gelen “nafaka ödeme sürelerinin düşürülmesi”, “topçunun, popçunun, şarkıcının, zengin iş adamının boşanma dolayısıyla astronomik tutarda nafaka ödeyeceği” gibi haberler basında oldukça yer işgal etmektedir. Kuşkusuz birçok kişiyi ilgilendiren bu hususun birden fazla tarafı var ama kanımca taraflardan birinin de Hazine ve Maliye Bakanlığı olması gerekiyor. Çünkü nafaka tutarının dudak uçuklatacak miktarda olması durumunda bile nafakayı veren de alan da herhangi bir vergi ödememektedir. Bu durum kuşkusuz adaletsiz bir vergi anlayışını daha da perçinleştirmektedir.

Daha önemlisi ise nafaka ödeme süresi ne kadar uzun olursa olsun ödenen bedellerin tamamı yine vergi dışında kalmaktadır. Bu durum vergilemede adalet ilkesini bir miktara kadar sağlıyor ama maalesef miktar büyüdükçe vergilendirilmenin yarattığı durum vergilemede adaleti zedelemektedir.

2.Nafaka

Nafaka, literatürde muhtaç eşlerin birbirlerine, boşanmamış eşlerin birbirlerine, ana babanın küçük çocuklarına, altsoyun üstsoya, üstsoyun altsoya, refahta olan kardeşlerin zaruret durumundaki kardeşlerine yaptığı bir tür yardım olarak tanımlanmaktadır. Medeni Kanunu’umuzda nafaka dört farklı şekilde tanımlanmıştır.

Bunlardan ilki yoksulluk nafakasıdır. Yoksulluk nafakası, boşanma sonucunda, taraflardan birinin yoksulluk sınırının altında kalmaması ve boşanma sonucunda oluşabilecek ekonomik mağduriyeti gidermek amacıyla taraflardan birinin diğerine ödediği parasal tutardır. Bu nafaka türü ile ilgili Medeni Kanun, herhangi bir parasal üst sınır çizmemekle birlikte ödenmeyle alakalı bir süre şartı da koymamıştır. Ödenen yoksulluk nafakasının

miktarı bazı durumlarda o kadar fazla ki birkaç aylık ödeme sonunda nafakayı alan zengin bile sayılabilmektedir. Bence bunun adı yoksulluk nafakası değil “zenginlik nafakası” olması gerekmektedir. “Zenginlik nafakası” tabiri ise durumun vahametini ortaya koyması açısından önem taşımaktadır.

Diğer nafaka türü iştirak namı diğer katılım nafakasıdır. Bu nafaka türünde amaç çocukların boşanma sonucunda maddi mağduriyetlerinin giderilmesidir. Ebeveynlerden biri, boşanma sonucunda çocuğun ya da çocukların velayetini aldığı andan itibaren diğer ebeveynin de hala çocuklarına bakma yükümlülüğünün devam etmesi nedeniyle ödediği nafaka türüdür.

Bir diğer nafaka türü ise yardım nafakasıdır. Yardım nafakası boşanma davası kapsamında olan bir nafaka türü değildir. Türk Medeni Kanunu’nun 364’üncü maddesi, herkesin yoksulluk içerisinde bulunan altsoy, üstsoy ve kardeşlerine nafaka verme yükümlülüğü olduğunu hükmetmiştir. Anne, baba, kardeşler ve çocukların birbirlerine karşı yardım sorumluluğu ve yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu fertlerden birinin çok zor duruma (maddi sıkıntı) düşmesi sonucunda, diğer aile bireylerinden bu zaruret halinin giderilmesi amacıyla mahkeme kararıyla alınan bir nafaka türüdür. Bu nafakanın miktarı, karşı tarafın ekonomik gücü ile doğrudan orantılı olması gerekmektedir.

Son nafaka türü ise tedbir nafakasıdır. Türk Medeni Kanunu’nun 169’uncu maddesi uyarınca davasının açılması ile birlikte yargıcın alacağı karar doğrultusunda dava sonuçlanana kadar ödenen bir nafaka türüdür. Burada temel amaç şayet açılan boşanma davası ise boşanma davasının açılması ile birlikte eşler ve varsa çocuk/çocukların boşanma davası açılmadan önceki yaşam standartlarını devam

ettirmeleri adına taraflardan birinin diğer tarafa ve yargıcın takdir ettiği tutarda verdiği bir tür parasal tutardır.

3.Nafakanın Gelir Vergisi Kanunu'ndaki Yeri

Nafakalar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/8'inci maddesi uyarınca istisna edilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/8'inci maddesi "Genel olarak nafakalar [Alanlar için]" hükmü ile nafaka alanların aldıkları nafaka istisna edilmiştir. Söz konusu madde hükmü nafakanın türünü belirtmeden tüm nafakaları bu kapsama almıştır. Diğer taraftan ödenen nafaka tutarının miktarı da vergilendirme açısından önem taşımamaktadır. Zira ilgili Kanun maddesi istisnaya ilişkin herhangi bir parasal sınır getirmemiştir. Bu nedenle ödenen nafaka tutarı ne kadar olursa olsun bu madde uyarınca istisna edildiğinden gelir vergisi de ödenmeyecektir.

Özellikle ödenen yoksulluk nafakası, boşanan eşin ekonomik olarak zorda kalmaması için ödenmektedir. Ancak basında yer alan özellikle ünlü, popçu, topçu, şarkıcı ya da zengin birilerinin ayrıldıkları eşlerine ödedikleri nafaka tutarları gelir adaleti anlayışına pek de sığmamaktadır. Son günlerde basında yer alan bir habere göre bir holding patronuna açılan boşanmadavasında, boşanmak isteyen eş aylık 750 bin TL yoksulluk nafakası istemektedir. Bu ödenecek aylık 750 bin TL'lik nafakadan Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/8'inci maddesi uyarınca hiç gelir vergisi alınmayacak. Bu ödenen para, yoksulluk nafakasından ziyade kanaatimce "üst düzeyde bir zenginlik nafakası" olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ve boşanan eş tekrar evlenmediği sürece de bu nafakayı almaya devam edecek. Süre şartı olmadan ödenen bu devasa "yoksulluk" nafakaları, nafakanın ruhuna artık birkaç beden büyük gelmektedir.

4.Nafakanın Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'ndaki Yeri

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 1959 yılında uygulamaya konularak günümüze kadar uygulaması aksatılmadan düzenlenen servet temelli bir vergidir. Miras için ayrı bağış için ise ayrı bir artan oranlı tarifesi mevcuttur. Bu nedenle çifte artan oranlı bir yapıya sahiptir. Şans oyunları, çekiliş gibi durumlarda ise tevkifat usulü geçerlidir. Bu nedenle Veraset ve İntikal Vergisinin iki ayağı vardır. İlki veraset yoluyla edinilen iktisaplar ikincisi ise veraset dışında kalan yarışma, çekiliş ve bağışlar gibi iktisaplardır. İki durumda da ortak nokta edinimin ivazsız olmasıdır. Bu nedenle bu vergi; veraset vergisi ve intikal vergisi olmak üzere iki ayrı kısımda değerlendirilir.

Diğer yandan, herhangi bir şahsın para da dâhil olmak üzere herhangi bir varlığını karşılıksız (ivazsız) olarak bir başkasına vermesi, hediye etmesi, bağışlaması hallerinde de İntikal Vergisi söz konusu olmaktadır. Buna göre intikal vergisi, yarışma çekiliş, ödül, şans oyunlarından kazanılan para ilk kategoriyi oluştururken bağış ikinci kategoriyi oluşturmaktadır. Buna yarışma çekilişler ve ödül durumlarında yarışmayı düzenleyen kurum elde edilen değerden 2020 yılı 7.060 TL istisnayı düşükten sonra kalan tutar üzerinden %20 sabit tevkifat yapar ve bu tevkifatı, kendi bağlı olduğu yer vergi dairesine vergi sorumlusu sıfatıyla tevkifat yaptığı ayı müteakip ayın 20'nci günü akşamına kadar beyan eder ve aynı süre içinde öder. Ödül aynı olarak verilmiş ise fatura değerine göre vergi hesaplanır ve dolayısıyla aynı maldan kesinti olmayacağına göre ödülü kazandıktan alınır vergi dairesine yatırılır.

Bağışlarda ise, bağış yapılan kişi bağış aldığı tarihten itibaren 1 ay içinde durumu vergi dairesine bildirmek ve vergi dairesi bu tutardan 2020 yılı 7.060 TL istisna tutarını

düşükten sonra kalan tutarı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesinde yer alan tarifinin¹ ikinci sütununa göre hesaplar ve kişiye tebliğ eder. Bu kişi aynı süre içinde tarh edilen bu vergiyi tek seferde ödemek zorundadır.²

Burada dikkat edilmesi gereken husus Veraset ve İntikal Vergisinin konusuna sadece ivazsız yani karşılıksız intikallerin dâhil olmasıdır. Oysa ödenen nafakalar, boşanma karşılığında ödenen bir para ya da aynı bir şey olması münasebetiyle ivazsız bir intikal sayılmamakta ve dolayısıyla Veraset ve İntikal Vergisi'nin de konusuna girmemektedir. Çünkü Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 2/d maddesi uyarınca maddi ve manevi zarara karşılık verilen "tazminatlar" ivazsız intikal sayılmamaktadır. Yani nafaka haricinde boşanılan eşten çeşitli isimlerle alınan maddi ve/veya manevi tazminat tutarlarından da bu madde gereğince vergi alınmamaktadır.

5.Nafaka Ödemelerinin

Vergilendirilmemesinin Anayasa Boyutu

Vergilendirmeye yönelik ilkeler, Anayasa'nın 73'üncü maddesine dayanmaktadır.³ Anayasa'nın Dördüncü Bölümünün "Siyasi Haklar ve Ödevler" kısmının "Vergi Ödevi" başlıklı 73'üncü maddesi sosyal hukuk devleti ilkesi kapsamında vergi ödevini düzenleyen temel anayasal kuralları düzenlemektedir.⁴ Vergi adaleti bakımından yapılacak böyle bir değerlendirmede, Anayasa'nın 73'üncü

maddesinde yer alan "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" hükmünü hukuk devleti, sosyal devlet ve insan haklarına saygılı devlet ilkeleri ile birlikte değerlendirmek ve vergi adaletinin hukuki dayanağını Anayasa'nın 73'üncü maddesinin yanında bu ilkelere aramak gerekecektir. Vergi adaletini sağlayan ilkelere 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.⁵ 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.⁶ Denkleştirici adalet, hiçbir ayırım yapmadan herkese eşit olanın verilmesi; dağıtıcı 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.⁷

1-2020 yılında veraset yoluyla veya ivazsız şekilde intikaller için geçerli olan vergi oranları aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

| Veraset yoluyla intikallerde vergi oranı (%) | İvazsız intikallerde vergi oranı (%) |
|--|--------------------------------------|
|--|--------------------------------------|

2-Murat BATI; Zekât, Sadaka Gibi Servet Transferlerinin Vergisel Durumu, Vergi Dünyası, Sayı 463, 2020 Mart, s.34.

3-Nihal SABAN; Vergi Hukuku, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 5. Baskı, İstanbul, 2009, s.48.

4-Selim KANETİ; Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, 2'nci Baskı, İstanbul, 1989, s.28.

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

6-Yusuf KARAKOÇ; Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 15, Özel S., 2013, s.1285.

7-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.

1982 Anayasası hazırlanırken “mali güç”⁸ ve “ödeme gücü” kavramlarından hangisinin kullanılması gerektiği yönünde Danışma Meclisi’nde tartışma konusu olmuş ve daha geniş bir kavram olan “mali güç” kavramı benimsenmiştir.⁹ Dar anlamda vergileme için geçerli olan “mali güç” kavramı, varlık, zenginleşme ve harcama gibi çeşitli olgulara göre ölçülür.¹⁰ Mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur.¹¹ Mali güç ilkesi ile kişilerin kamu hizmetlerinden yararlanıp yararlanmadıklarına ya da yararlanma derecelerine bakılmaksızın, sadece mali ya da ödeme iktidarına sahip olmaları durumunda vergilendirilmeleri gereği ortaya konulur.¹² Mali güce göre vergilendirme ilkesi, yasa koyucuya vergi normlarını bu temel ilkeyi dikkate alarak ihdası; hukuk uygulayıcısını da normların bu ilkeye uygun anlamlandırılması görevini yükler. Bu görevler, vergilendirme bakımından aynı iktisadi güce sahip olanların aynı, farklı durumda olanların da farklılıkları ölçüsünde işlem yapılmasını öngören vergilendirmede eşitlik ilkesinin yaşama geçirilmesinin de bir gereğidir.¹³ Mali güç, mükellefin hem genel iktisadi durumuna, hem de yaşam düzeyine bağlı olmakla birlikte verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, mali gücü fazla olanın az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler ve “vergilemede eşitlik” kavramı olarak ifade edilir.¹⁴ Anayasanın 10’uncu maddesi eşitlik ilkesi ile alakalı “devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek

zorundadırlar” şeklinde hükmedilmiştir. Eşitlik, biri mutlak, diğeri nispi olmak üzere iki değişik anlamda anlaşılmaktadır. Mutlak eşitlikten kastedilen şey, kanunların herkese eşit olarak uygulanmasıdır. Nispi eşitlikten kastedilen şey ise aynı durumda bulunan kişilerin aynı işleme tâbi tutulmasıdır.¹⁵

Vergilemede eşitlik, bireylerin vergi ödeme güçleri dikkate alınarak yapılan vergilendirmedir. Eşitliği yatay eşitlik ve dikey eşitlik olarak değerlendirmek mümkündür.¹⁶ Yatay eşitlik, benzer durumda olanların aynı şekilde vergilendirilmesi iken dikey eşitlik ise özel koşulların varlığı ile aynı geliri elde edenlerin farklı şekilde vergilendirilmesini ifade eder. Anayasal düzlemde normlara bağlı vergilendirme ayrıcalıklarının yaratılması ile kanun ve diğer yasal mevzuatların ihdası yoluyla eşitsizliklerin ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. Mali konumları gereği farklı olanlara farklı uygulama getirmek eşitlik anlayışına uygundur. Buna ilaveten aynı konumda olanlara da aynı hukuki muameleyi yapmak “kanun önünde eşitlik” ilkesinin gereğidir.¹⁷ Anayasa Mahkemesinin 2017/166 Esas Sayılı ve 2018/8 Karar sayılı kararında¹⁸ “Yasaların kamu yararının sağlanması amacına yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi” şeklindeki ifadesi hukuk devleti olmanın gereğidir. Bu nedenle yasa koyucunun hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlar içinde “adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütleri”ni göz önünde tutarak kullanması gerekir.¹⁹

8-Mali Güç; bir kimsenin mal ve eşyasını ifade eder. [Elif SONSUZUOĞLU; Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi, İstanbul Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1997, s.5-6]

9-Elif SONSUZUOĞLU; a.g.e., s.6.

10-Gülşen GÜNEŞ; Verginin Yasallığı İlkesi, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul, Ekim 2011, s.114.

11-16.01.2003 tarih ve 2001/36 Esas No’lu, 2003/3 Karar sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, 21.11.2003 tarih ve 25296 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

12-Salim Ateş OKTAR; Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 7. Baskı, İstanbul, 2011, s.31.

13-Mustafa AKKAYA; Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s.64.

14-13.07.1995 tarih ve 1994/85 Esas No’lu, 1995/32 Karar sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, 28.09.1996 tarih ve 22771 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

15-Kemal GÖZLER; Eşitlik İlkesi, <http://www.anayasa.gen.tr/esitlik.htm>

16-Mustafa AKKAYA; a.g.e., s.64.

17-Doğan ŞENYÜZ; Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları, Tesam Akademi Dergisi, Temmuz 2014, s.86.

18-http://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/GenelKurul/Basvuru_Karari/2018-8.pdf

18-http://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/GenelKurul/Basvuru_Karari/2018-8.pdf

Gürsel ÖZKAN; Anayasa Mahkemesine Göre Hukuk Devletinin Anlamı ve Yargının Konumu, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi [TAAD], Nisan 2010, Sayı: 1, s.90.

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 olan” hukuk anlamına gelmektedir.²⁰ 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 değerlendirilme açılarına göre, sürekli girişim içinde olmuşlardır.²¹

73’üncü maddenin birinci fıkrasında “verginin genelliği” ve “mali güce göre vergilendirme” ilkelerine yer verilerek “herkes” kavramıyla da ayırım gözetilmeksizin herkesin kanun önünde vergilendirilmesi yönünde hükmedilmiştir.²² “Herkes” kavramı, anayasal vergilendirme ilkelerinden genellik ilkesini kasteder. Fıkarda belirtilen “herkes” kavramı ile sadece ülkede yaşayanlar değil ödeme gücüne sahip olan yurttaş ya da yabancılar ile vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayla ya da kanuni durumla doğrudan ilişki içinde bulunanlar da anlaşılmaktadır.²³ Herkesin vergi mükellefi olması esası benimsenirken bu düzenleme ile istisnasız herkesin vergi mükellefi olması gerektiği gibi yanlış bir sonuca varmamak gerekir. Çünkü maddedeki “herkes” ibaresi ile kastedilen, vergi ödeme gücü bulunan ve vergi kanunlarının vergiye bağladıkları olayla

ve hukuksal durumla ilişki kuranlardır.²⁴

Anayasa’nın 73’üncü maddesinde de, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” hükmünde yer alan “herkes” kavramı vergilendirmenin dağıtıcı adaletini, “mali güce göre” kavramı ise denkleştirici adaleti işaret etmektedir.²⁵ Herkese eşit olanın verilmesi şeklinde ifade edilen denkleştirici adalette, hiç kimse verdiğinden çok almamalıdır.²⁶ Herkesten götürü vergi almak denkleştirici adaleti yansıtırken herkesin ödeme gücü farklılığını dikkate alarak vergi almak dağıtıcı adaleti yansıtır.²⁷⁻²⁸

6.Nafaka Ödemelerinin Vergilendirilmemesinin Eleştirisi ve Bir Çözüm Önerisi

Nafaka ödemelerinin, özellikle boşanılan eşe ödenen yoksulluk nafakalarının temel amacı kişinin ayrıldıktan sonra ekonomik bir sıkıntı içinde kalmamasını sağlamaktır. Erkek de yoksulluk nafakası alabiliyor. Ama bu uygulama, ataerkil özellikle kadınların ekonomik olarak erkeğe bağlı bırakıldığı toplumlarda daha sık görülebildiğinden çok da yanlış sayılabilecek bir uygulama değildir. Ancak bu denli yüksek ödemeler, boşanan eşi ekonomik anlamda zaruret halinden çıkarmanın da ötesine geçmiştir. Bu anlamda ödenen bedel amacını fazlasıyla aşmış durumdadır.

Ödenen nafakaların temel amacı karşı tarafı düştüğü zaruret halinden kurtarmaktadır. Bu noktada ödenen nafaka tutarının sosyal devlet ve adalet anlayışı kapsamında vergi dışında tutulması oldukça yerinde bir uygulamadır.

19-Gürsel ÖZKAN; Anayasa Mahkemesine Göre Hukuk Devletin Anlamı ve Yargının Konumu, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD), Nisan 2010, Sayı: 1, s.90.

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

21-Abdurrahman AKDOĞAN; a.g.e., s.188&Tamer BUDAK Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt; Mali Güç, s.13.

22-Gülşen GÜNEŞ; a.g.e., s.113.

23-Yılmaz ALİFENDİOĞLU; Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası, Danıştay Dergisi, Sayı.50, Yıl 1983, s.61.& Gülşen GÜNEŞ; a.g.e., s.113.

24-Yılmaz ALİFENDİOĞLU; Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası, s.62.

25-Tamer BUDAK; Türk Vergi Hukukunda Vergi Adaleti: Anayasal Vergilendirme İlkeleri, Vergi Dünyası, Nisan 2017, s.3.

26-Elif SONSUZÖĞLU; a.g.e., s.46.

27-Doğan ŞENYÜZ; a.g.m., s.85.

28-Murat BATI; Tahsil Edilen Geçici Vergi Tutarlarının Yıllık Gelir/Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Endeksleme Yapılıp Mahsup Edilmesi Yönünde Bir Öneri, Vergi Sorunları, Sayı 372, Eylül 2019, s.100-103.

Ancak nafaka ödemelerinin miktarına herhangi bir sınır konulmadan tamamının ve sürekli şekilde vergi dışında tutulması ciddi bir hukuki sorundur.

Yukarıda da detaylı şekilde ele aldığımız gibi bu konunun denkleştirici adalet kapsamında değil de dağıtıcı adalet kapsamında tekrardan ele alınması gerekmektedir.

Ödenen nafakalar astronomik olsa bile maalesef bunlardan ne gelir ne de veraset ve intikal vergisi alınmaktadır. Bence, gerçek anlamda ekonomik sıkıntının aşılması amacıyla ödenen bu tarz parasal yardımlardan vergi alınmaması, vergilemede adalet ve sosyal devlet anlayışı kapsamında gayet insani ve yerinde bir uygulamadır. Ancak ödenen bu tarz nafaka ve tazminatların insani yardım boyutunu aştığı da aşikârdır. Bu noktada adil bir vergileme anlayışından hareketle Hazine ve Maliye Bakanlığı ivedilikle bu konuyu çözmek zorundadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, konuyla ilgili istisna hükümlerini sınırlandırması gerekmektedir. Şöyle bir önerim olabilir; boşanan eşin ekonomik özgürlüğü de dikkate alınarak örneğin ödenen yıllık nafaka tutarının GVK'nin 103'üncü maddesinde yer alan vergi tarifesinin son dilimini (2020 yılı için 120.000 TL) aşması durumunda aşan kısmın bu tarifede yer alan en yüksek oranda (%40) vergilendirilmesi sağlanabilir. 120.000 TL'yi 12 ayaböldüğümüzde aylık 10.000 TL bulunmaktadır. Yani ödenen nafaka tutarının aylık 10.000 TL'si vergiye tabi olmasın ancak bu tutarı aşan kısmın GVK'nin 103'üncü maddesinde yer alan vergi tarifesinin son diliminden vergilendirilmesi bir nebze de olsa adaleti sağlayabilir.

Diğer bir öneri ise nafakanın ödenme süresi ile ilgilidir. Ödenen yoksulluk nafakası, boşanmış olan eşin nafaka aldığı için ekonomik olarak rahatlatmakta ve yoksulluk sınırında kalmasını engellemektedir. Buraya kadar herhangi bir sıkıntı bulunmamaktadır. Ancak nafaka

tutarının yüksek olması ve hatta devamlı olması nafakanın ödenme amacını aşmaktadır. Örneğin önceki aylarda boşanan bir TV kanalı sahibi, eşine 115 bin TL'si yoksulluk nafakası, çocuğu için her ay 10 bin TL iştirak nafakası ve toplamda 125 bin TL nafaka ödemeye başladı. Ortalama yıllık 1 buçuk milyon TL. Ünlü holding patronu ise aylık 750 bin TL yıllık 9 milyon TL ödeyecek herhalde. Bu tutarlar, sanırım yoksulluk sınırının hiçbir yerine teğet bile geçemeyecek kadar yüksek tutarlardır. Asgari ücretin aylık 2320 TL olduğu gerçeği ile hareket edersek bunların vergi dışında kalması vergilemede adalet anlayışını zorlayacaktır.

Yukarıda bahsi geçen yoksulluk nafakası tutarının aylık 10.000 TL'sinin vergi dışında kalma önerimize ek olarak, bunu süreyle de ilişkilendirip ödenen nafaka tutarlarına bağlı olarak belli bir süre sonunda örneğin 5 yıldan sonra ödenecek nafakanın tamamının gelir vergisine tabi tutulması gerektiği yönünde bir önerimiz daha bulunmamaktadır.

7.Sonuç

Zaruret halinde olan eşlerin evliliğin sona ermesinden sonra varlıklı eş diğerine, ana babanın çocuklarına, çocukların ana babasına ya da kardeşlerine muhtaç durumda ise muhtaçlığı gidermek değilse bu muhtaç duruma düşmemem karşılığında yaptığı ödemeler nafaka olarak adlandırılır. Boşanma sonucunda çocukların bakımı karşılığı ödenen katılım nafakası, yoksulluk içerisinde bulunan altsoy, üstsoy ve kardeşlerine birbirlerine verdiği yardım nafakası, boşanma davasının sonuçlanıncaya kadar ödenen tedbir nafakası ve boşanma sonucunda, taraflardan birinin yoksulluk sınırının altında kalmaması ve boşanma sonucunda oluşabilecek ekonomik mağduriyeti gidermek amacıyla taraflardan birinin diğerine ödediği yoksulluk nafakasıdır.

Söz konusu nafaka ödemeleri aynı de olsa nakdi de olsa nafaka hüviyetini değiştirmemektedir.

İZMİR DAYANIŞMA

Ancak söz konu nafaka ödemelerinin süre ve miktar sınırlaması olmaksızın Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/8'inci maddesi uyarınca istisna edilmiştir. Elde edilen bu gelirden gelir vergisi alınmamaktadır.

Ödenen nafakalar, eşlerin çocuğa bakma vs karşılığı yapıldığı için Veraset ve İntikal Vergisi kapsamında da değerlendirilmeyecektir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun kapsamına "ivazsız" intikaller dahil olduğundan nafakaların ise bir şey karşılığı ödenmesi münasebetiyle aynı/nakdi nafaka ödemelerinin Veraset ve İntikal Vergisi kapsamında değerlendirilmesi de mümkün bulunmamaktadır.

Söz konusu ödemelerin vergi dışında tutulması Anayasa'nın sosyal devlet ve dolayısıyla adalet anlayışı ruhuna da uygun olduğu tartışılmazdır. Ancak söz konusu ödenen miktarların bazı durumlarda çok yüksek olması hatta süresiz olması konuyu yoksulluk nafakasından çıkartıp bir adet zenginlik nafakasına çıkarabilmektedir. Bu nedenle bu konunun denkleştirici adalet kapsamında değil de dağıtıcı adalet kapsamında tekrardan ele alınması gerekmektedir. En azından makale içinde belirttiğimiz bazı önerilerin dikkate alınarak yeniden ele alınması vergilemede adalet anlayışına daha uygun olacağı kanaatindeyim.

Kaynakça

AKKAYA, Mustafa; *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002
ALİFENDİOĞLU, Yılmaz; *Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası*, Danıştay Dergisi, Sayı.50, Yıl 1983
BATI, Murat; *Zekât, Sadaka Gibi Servet Transferlerinin Vergisel Durumu*, Vergi Dünyası, Sayı 463, 2020 Mart.
BATI, Murat; *Tahsil Edilen Geçici Vergi Tutarlarının Yıllık Gelir/Kurumlar Vergisi*

Beyannamesinde Endeksleme Yapılıp Mahsup Edilmesi Yönünde Bir Öneri, Vergi Sorunları, Sayı 372, Eylül 2019,

BUDAK, Tamer; *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt; Mali Güç, Marmara Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2006.*

BUDAK, Tamer; *Türk Vergi Hukukunda Vergi Adaleti: Anayasal Vergilendirme İlkeleri, Vergi Dünyası, Nisan 2017*

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/.../VERGI%20HUKUKUNDA%20ADALET.doc*

GÖZLER, Kemal; *Eşitlik İlkesi, http://www.anayasa.gen.tr/esitlik.htm*

GÜNEŞ, Gülsen; *Verginin Yasallığı İlkesi, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul, Ekim 2011*

KANETİ, Selim; *Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, 2'nci Baskı, İstanbul, 1989.*

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

OKTAR, Salim Ateş; *Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 7. Baskı, İstanbul, 2011.*

ÖZKAN, Gürsel; *Anayasa Mahkemesine Göre Hukuk Devletin Anlamı ve Yargının Konumu, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi [TAAD], Nisan 2010, Sayı: 1*

SABAN, Nihal; *Vergi Hukuku, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 5. Baskı, İstanbul, 2009.*

SONSUZOĞLU, Elif; *Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi, İstanbul Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1997.*

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

TÜM YÖNLERİYLE VERGİ İNCELEMESİ SÜRECİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Dr. Öğr. Üyesi Mutlu YORULDU

Balıkesir Üniversitesi İİBF Maliye ABD, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

ÖZET

Vergiler modern devlet anlayışlarının en önemli kamusal gelirlerini oluşturmaktadırlar. Vergilendirme sürecinde vergi alacaklısı olan vergi idaresi ile vergi borçlusunu olan vergi mükellefleri arasında “güven” ilişkisinin tesis edilmiş olması çok önemlidir. Çünkü bu süreç vergi idaresi ile mükellefler arasında süreklilik taşımaktadır. Türk Vergi Sistemi’nde hâkim olan vergi matrahı belirleme usulü bu nedenle “beyan usulü” olarak belirlenmiştir. Beyan usulünde vergi mükellefi sıfatına haiz olan kişiler vergi doğuran olayı kendileri vergi idaresine bildirmekte, vergi idaresi de beyanda bulunan kişilerin vergi tarhiyatını tek yanlı olarak gerçekleştirmektedir. Vergi idaresi vergi matrahını beyan eden vergi mükellefine, vergi matrahını doğru ve tam olarak beyan ettiği hususunda güvenmekte ve tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerini beyan edilen matrah üzerinden gerçekleştirmektedir. Diğer taraftan vergi ödemeleri kişilerin kullanılabilir gelirlerini azalttığı için kişiler üzerlerinde vergi baskısı oluşturarak vergi kaçırmak ve vergiden kaçınmak suretiyle hiç vergi ödememe veya olması gerekenden daha az vergi ödeme eğiliminde bulunabilmeleri sonucunu ortaya çıkartabilmektedir. Bu nedenlerle vergi idaresi tarafından vergi mükelleflerinin denetlenmesi; hazineye intikal edecek vergi gelirlerinin tespiti açısından büyük önem taşır. Vergi denetim yollarının en etkili ve en çok kullanılan şekli ise; “vergi incelemesi”dir. Bu çalışmada vergi denetim yolu olarak sıklıkla başvurulan vergi incelemesinin kavramsal boyutu, muhteviyatı ve hüküm ve sonuçları olmak üzere tüm yönlerinden bahsedilmiştir. Nitel araştırma yöntemlerinden betimleyici araştırma tekniği kullanılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Vergi Denetimi, Vergi İncelemesi

EVALUATION OF THE TAX REVIEW PERIOD IN ALL ASPECTS

ABSTRACT

Taxes constitute the most important public income of the modern concept of a state. It is very important that the “trust” relationship between the tax authority and the taxpayers who have tax debts have been established through the taxation process, because this process carries continuity between the tax administration and the taxpayers. The method of determining the tax base that prevails in the Turkish Tax System is therefore determined as a “declaration procedure”. People who have the title of taxpayer in the declaration process report the tax-generating event to the tax administration themselves, and the tax administration unilaterally carries out the tax credits of the persons who make the declaration. The tax administration trusts the taxpayer, who declares the tax base, to declare the tax base correctly and fully and carries out the levy, accrual and collection transactions through the declared base. On the other hand, because tax payments reduce available income, it can cause tax pressures on people resulting in payment of no taxes or people paying a lower tax than they should be. For these reasons, taxpayer scrutiny by the tax administration is of great importance in terms of determining the tax revenues that will be transferred to the treasury. The most effective and most used form of tax control routes is a tax review. In this study, the conceptual dimension of the tax review, which is frequently referred as a way of tax control, is mentioned in all aspects of the provisions and outcomes. A descriptive research method was used, which is a qualitative research technique.

Keywords: Tax Law, Tax Audit, Tax Review

1. GİRİŞ

Vergiler kamusal gelir kaynakları içerisinde hem büyüklük olarak hem de çeşit olarak en önemli ve geniş gelir kaynaklarını oluşturmaktadır. Kamusal mal ve hizmet sunumunda genel finansman kaynağı olarak kullanılan vergiler toplumu oluşturan kişi ve kesimlerden devletin cebren ve karşılıksız olarak temin ettiği parasal edimlerdir. Eğer ki devletler bir bütçe döneminde başlangıçta planladığı şekil ve miktarda vergi kaynağına sahip olamazlarsa kamusal mal ve hizmet sunumu ertelenemeyeceğinden belli şartlarda iç ve dış borçlanma yöntemlerini tercih ederek, kamusal kaynak teminine gidebilmektedirler. Fakat bu yöntem devletler açısından vergilendirmeye nazaran daha maliyetli olabilmektedir. Devletleri cari dönem vergi kapasitelerini kullanabilmeleri ise toplumların vergi gayretlerinin yüksekliğine bağlıdır. Toplumdaki kişilerin vergi gayretlerinin yüksek olması ise kişilerin vergi bilincine ve vergi ahlakına sahip olmaları ile ilişkilidir. Vergi bilinci ve vergi ahlak düzeyi istenilen düzeyde olmayan kişilerin vergi ödememe eğilimleri de artabilmektedir. Mevcut vergi yükünden rahatsız olan vergi mükellefleri üzerlerindeki vergi baskısını atabilmek için vergi “vergi kaçırma” ve “vergiden kaçınma” yollarına başvurabilmektedirler. Vergi kaçırma; vergi kanunlarına aykırı fillerde bulunmanın neticesinde ortaya çıkan olması gerekenden az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek şekillerinde ortaya çıkan durumu ifade eder. Örneği; vergi mükellefinin fatura, fiş, makbuz gibi kazancını belgelendiren evrakları hiç düzenlememesi veya olması gereken satış tutarından az düzenlemiş olması buna bir örnek olarak verilebilir. Vergiden kaçınmak ise; vergiyi doğuran olayı ortaya çıkarmayan, kanuni boşluklardan yararlanarak kişinin olması gerekenden az vergi ödemesi veya

hiç vergi ödememesi şeklinde belirtilebilir. Örneğin; yatırım indirimlerinin Doğu Anadolu Bölgesi’nde daha fazla olması durumunda kişi İstanbul’da bir işletme kurmak yerine Doğu illerinde kurmayı tercih edebilir. Dolayısıyla daha az vergi ödemiş olacaktır. Devlet hazinesinin hangi şekilde olursa olsun vergi kaybı yaşaması ihtimalinin önüne geçilebilmesi için vergi denetimlerinin denetim elemanlarınca yapılması ve mükelleflerin denetlenme riskini öngörmeleri oldukça önemlidir. Denetlenen veya denetleneceğini bile vergi mükelleflerinin vergi kaçırma davranışlarında bulunmaları zorlaşabilecektir. Bu yüzden caydırıcılık anlamında vergi denetiminin önemi büyüktür. Vergi denetim yollarından uygulamada en sık kullanılanı ve devlet hazinesi açısından daha faydalı olanı “vergi incelemesi”dir. Fakat vergi inceleme elemanı yetersizliği belli bir bütçe döneminde ülkedeki tüm vergi mükelleflerinin incelenebilmesine imkân tanımamaktadır. Ne yazık ki mali yıl düzeyinde vergi inceleme oranları toplam mükelleflerin yaklaşık %4’lük bir kısmına tekâmül etmektedir.

Bu çalışmada niteliksel araştırma tekniklerinden betimleyici modelleme ile vergi inceleme sürecinin tüm yönleri ele alınarak çeşitli açılardan tatmin edici analizler yapılarak bilgiler verilmiş ve vergi inceleme sürecinin etkinliği üzerinde durulmuştur.

2. VERGİ İNCELEME SÜRECİ

Vergi inceleme süreci; aslında vergilendirme sürecinin tamamına kapsayan bir süreç olarak değerlendirilebilir. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışından, tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil işlemlerinin tamamının mükellef nezdinde olması gerektiği gibi olup olmadığının ve verginin doğru ve tam olarak ödenip ödenmediğinin kontrolü şeklinde ifade edilebilir.

2.1. Genel Olarak

Vergi incelemesi, mükellef beyanlarının doğru ve tam olup olmadığının ve sonucunda ortaya çıkan vergi miktarının doğru ve tam biçimde ödenip ödenmediğinin kontrolünün ve sağlamanın yapıldığı idari bir süreçtir. Bu süreçte, vergi incelemesi ile yetkili olan vergi inceleme elemanları nezdinde inceleme yaptıkları mükelleflerin, iş ve işlemlerine ilişkin parasal değer ihtiva eden evraklarının, muhasebe defterlerinin, dönem sonu tablolarının, hesap özetlerinin ve envanter kayıtlarının tamamı üzerinde inceleme işlemlerini gerçekleştirebilmektedirler. Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 137. maddesine göre, "vergi incelemesine tabi olanlar, kanun ile öngörülen defter ve hesapları tutmak, evrak ve belgeleri muhafaza etmek ve gerektiğinde ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerdir." Bu kişiler ilgili vergi kanunları açısından vergi mükellefi sayılan kişilerdir.

Vergi incelemesi, cari dönem bilgilerinden ziyade geçmiş dönemlere yani kapanmış hesap dönemlerine ait belge, kayıt ve dönem sonu mali tablolarının ve özetlerinin incelenmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Vergi idaresi, vergi incelemesi ile geçmiş hesap dönemlerine ilişkin olası vergi kayıp ve kaçaklarının tespitini yapma, önleyici tedbirleri geliştirme ve vergi mükelleflerini doğru ve tam beyanda bulunmaya itme sonuçlarını amaçlamaktadır. Beş yıllık zamanaşımı süresine bağlı kalarak geçmiş dönemlerde vergi mükelleflerinin matrah tespitlerine ilişkin eksiklerin, hataların ve hilelerin ortaya çıkartılması ve vergi alacağının güvence altına alınması vergi incelemesinin asli fonksiyonlarındanıdır.²

VUK'un 135. maddesine göre, "vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elemanları vergi müfettişleri ve yardımcıları, vergi dairesi başkanları, defterdarlar, vergi dairesi

müdürleri ve yardımcıları ile Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır".

Vergi incelemesinin kapsamına Türk Vergi Sisteminde yer alan (Emlak Vergisi dâhil) tüm vergilerin yanı sıra 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına giren büyükşehir belediye gelirleri ile il ve ilçe belediye gelirleri de girmektedir. Sadece Gümrük Vergisi Kanunu kapsamında değerlendirilen vergiler ilgili kapsam dışında kalmaktadır.

2.2. Vergi İncelemesinde Mükelleflerin Yükümlülükleri ve Vergi İnceleme Elemanlarının Yetkileri

Vergi incelemesi sürecinin iki tarafı bulunmaktadır. İlki nezdinde vergi incelemesi yapılan vergi mükellefi; ikincisi ise vergi incelemesini gerçekleştiren vergi idaresidir. Vergi idaresi VUK'dan almış olduğu yetki ile vergi mükelleflerini incelemeye alırken, nezdinde vergi incelemesi yapılan vergi mükellefinin haklarını da gözetmek durumundadır. Vergi mükellefine ekstra maliyet yükleyecek davranışlardan vergi inceleme elemanlarının kaçınmaya çalışması yerinde olacaktır. Örneğin; nezdinde vergi incelemesi yapılan mükellefe ait mali bilgilerin hiçbir şekilde üçüncü şahıslarla paylaşılmaması ve ifşa edilmemesi gerekir. Kanunen de güvence altına alınan "vergi mahremiyeti" mükellefler açısından son derece önemlidir. Aksi halde mükellefin özel ve iş hayatının bunun sonuçlarından olumsuz etkilenebilme olasılığı her zaman vardır. Vergi incelemesine tabi olan mükelleflerinin yükümlülükleri aşağıdaki gibi özetlenebilir.:

—Veri inceleme elemanına işletme çalışabileceği bir ortam oluşturmak,

—Vergi inceleme elemanına inceleme faaliyetleri çerçevesinde işletme faaliyetlerine ilişkin olmak kaydıyla istenilen her türlü bilgiyi vermek,

2-Fazıl TEKİN ve Ali ÇETİNKAYA, Vergi Denetimi, 2018, 174.

İZMİR DAYANIŞMA

—Vergi inceleme elemanına talep etmesi üzerine işletmenin ek binası, deposu gibi tüm alanlarını gezdirmek ve gezmesine izin vermek,

—Vergi inceleme elemanının hesap kalemleri ile mevcut fiili durumu karşılaştırmak istemesi durumundagerekli ekipman ve vergi inceleme elemanına yardımcı olabilecek yeteri kadar personeli temin etmek, yönlendirmek,

—Vergi inceleme elemanının belgelere, defter ve kayıtlara ve dönem sonu muhasebe çıktılarına, geçmiş dönem beyannamelerine ulaşabilmesi için kolaylık sağlamak bunları vergi inceleme elemanına teslim etmek,

—Vergi inceleme elemanlarınca nezdinde inceleme yapılan mükellefin vergi kaçırdığına dair bir şüphenin, emarenin bulunması durumunda ilgili evraklara, tutanaklara, defter ve kayıtlara el koymak isteyen inceleme elemanlarına zorluk çıkartmamak,

—Vergi inceleme elemanları mükellefin belge, defter ve kayıt ve diğer tutanak ve belgeleri üzerinde inceleme yapıyor olsalar dahi verilmesi gereken beyannameleri kanuni süresinde vermek yine kanuni süresinde yapmaları gereken bildirimleri gerçekleştirmek.

Vergi incelemesi sırasında nezdinde vergi incelemesi yapılanların inceleme sürecinde yapmaları gereken davranışlar yukarıda özetlenmiştir. Diğer taraftan vergi incelemesi sürecinde vergi inceleme elemanlarının yetkilerini ise aşağıdaki gibi toparlamak mümkündür:

—İncelemeye alınan mükelleflerin belgeleri, defter ve kayıtları üzerinde özellikle hesap kalemi bazında detaylı araştırma yapmak, incelemeye alındığı süreye kadar mükellefin vermiş olduğu vergi beyannamelerinin kontrolünü yapmak,

—Vergi incelemesini, beş yıllık tarh zaman aşımı süresi sonuna kadar, öncesinden nezdinde

inceleme yapılması düşünülen mükellefe herhangi bir bildirimde bulunmadan her zaman gerçekleştirebilmek,

—Mükelleften, vergi incelemesinin planlandığı belge, defter ve kayıtlara ve tek tek hesap kalemlerine ilişkin ayrıntılı bilgileri açıklamasını istemek,

—Mükelleflerle ilişkili olanlardan (tedarikçiler, çalışanlar, bankalar vs.) vergi incelemesine ilişkin bilgileri talep etmek,

—Fiili kontrolün gerekmesi durumunda muhasebe içi ve/veya muhasebe dışı envanter çalışmalarını yapmak,

—Vergi incelemesi sırasında nezdinde inceleme yapılan vergi mükellefinin vergi kaçırdığına dair bir şüphenin oluşması ve emarenin ortaya çıkması durumunda Sulh Yargıcından mükellefin üzerinde, ev ve işyerlerinde ve mükelleflerle ilişkide bulunanlar nezdinde arama yapılması talebinde bulunmak,

—Fiili envanter, yoklama ya da arama sırasında ortaya çıkan daha önce bulunmayan vergilendirmeye ilişkin defter, belge ve kayıtları alıkoymak,

—Nezdinde vergi incelemesi yapılan mükellefin işyerinin inceleme yapmaya uygun olmaması durumunda, mükellefin bu talebinin haklı görülmesi halinde incelemenin nerede yapılacağına kararını almak. Kural olarak mükellefin işyerinde yapılması gereken incelemenin işyerinde yapılamaması ve başka bir yerde yapılacak olması durumunda mükellefin içinde bulunduğu zor durumu nedeniyle istemesi halinde belge, defter ve kayıtlarını temin ederek inceleme elemanına getirmesi için 15 günden az olmamak üzere süre tanımak,

—Vergi alacağını teminat altına almak bakımından, vergi incelemesinin belli bir aşamasında, yaptığı ilk hesaplamalara istinaden, mükellefin teminat veya kefil

göstermesini ilgili tahsil dairesi kanalıyla istemek,

—Mükellefin vergilendirmeye ilişkin maddi ve şekli ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi sebebiyle, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk etmesi sonucuna bağlı olarak kesilecek cezaları hesaplayarak ilgili tahsil dairesine bildirimde bulunmak. Aynı zamanda matrah farkının tespit edilmesi durumunda bu tespiti gerekçeli olarak inceleme raporuna yansıtmak,

—Mükellefin el konulmuş belge, defter ve kayıtları üzerinde incelemede bulunmasına, vereceği beyannameler için oradaki bilgilerden faydalanmasına, gözetimi dâhilinde müsaade etmek,

—Vergi incelemesi sırasında muhasebe dışı envanter çalışmasının yapılmasının gerekli olması durumunda mükelleften gerekli ekipmanlar ile yeteri kadar personeli temin etmesini talep etmek .

2.3. Vergi İncelemesinin Türleri

Vergi inceleme elemanları inceleme faaliyetleri kapsamında incelemenin kapsamının ne olacağı ve hangi inceleme tekniklerinin kullanılması gerektiğine dair kararlarını, işletmenin içinde bulunduğu sektör, faaliyet kolu, işletmenin büyüklüğü ve önceden yapılmış olan risk analizlerine bakarak karar verebilmektedirler.

Vergi incelemesi ile ilgili inceleme türleri “İncelemenin Kapsamı Bakımından”, “İncelemenin Kaynağı Bakımından” ve “İnceleme Yöntemi Bakımından” olmak üzere üç gruba ayrılabilir.

2.3.1. İncelemenin Kapsamı Bakımından

Vergi incelemesini “İncelemenin Kapsamı Bakımından”; Tam İnceleme, Kısa İnceleme ve Sınırlı İnceleme olmak üzere üçe ayırmak mümkündür. İncelemenin kapsamını işletmenin bulunduğu sektör, risk analizleri ve iş yoğunluğunu dikkate alarak inceleme

elemanı belirleyecektir.⁴

1) Tam İnceleme: Vergi mükellefinin mükellefiyetinin bulunduğu bir vergi türüne ilişkin detaylı ve tüm yönleriyle incelemenin yapılması faaliyetidir. Bu inceleme türünde mükellefin tüm belge, defter ve kayıtları, hesap kalemleri ayrıntılı olarak ele alınır ve incelemenin kapsamı ve planlanması bu doğrultuda gerçekleştirilir. Tüm belge, defter ve kayıtlar üzerinden hareketle vergi matrahının tam ve doğru olarak belirlenip belirlenmediğinin tespit ve kontrolü gerçekleştirilir. Örneğin, gelir vergisi mükellefi olan Bay A'nın bir hesap dönemine ait hem zirai kazancının hem de serbest meslek kazancının olması durumunda her iki kazanç türüne ait tüm bilgi, belge, defter ve kayıt, beyanname ve bildirimlerin kontrol edilmesi hali “tam inceleme”yi ifade etmektedir.

2) Kısa İnceleme: Vergi mükellefinin yukarıdaki gibi tabi olduğu bir vergi türünde sadece belirli belge, defter ve kayıtları inceleniyorsa “kısa inceleme” söz konusudur. Örneğin; Bay A gelir vergisi mükellefi ise ve vergi inceleme elemanı tarafından sadece zirai kazancına dair bilgi, belge, defter ve kayıtlar üzerinden inceleme gerçekleştiriliyorsa kısa incelemedir.

3) Sınırlı İnceleme: Sınırlı inceleme ise; kısa incelemeden daha dar kapsamlı olmaktadır. Bir vergi türüne tabi olan mükellefin vergi matrahına ilişkin bir veya birkaç hesap kaleminin kontrolünün ve araştırmasının yapılması durumunda sınırlı incelemeden söz etmek mümkündür. Örneğin; gelir vergisi mükellefinin, bir hesap dönemine ilişkin olarak sadece zirai kazancı çerçevesinde amortisman uygulaması veya değerlendirme işlemleri inceleniyorsa sınırlı vergi incelemesi yapılmaktadır.

2.3.2. İncelemenin Kaynağı Bakımından

Vergi incelemesi, kaynağı bakımından; Olağan İnceleme, Olağandışı İnceleme ve Karşıt İnceleme şeklinde bir ayırma tabi tutulabilir.

3-http://www.turkhukusitesi.com/makale_415.htm (Erişim: 27.03.2020)

4-Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları, 3. Baskı, Yıldız Ofset, İstanbul, s. 133-134.

•**Olağan İnceleme:** Vergi incelemesinin önceden belirlenmiş ve planlanmış ilke ve esasları çerçevesinde belirli mükellefler incelenmek suretiyle gerçekleştirilmesi duruuna “olağan inceleme” denilmektedir. Diğer bir ifadeyle vergi idaresinin rutini içerisinde planladığı ve her yıl farklı farklı ekonomik sektör ve mükellefleri denetlediği inceleme türüdür.

•**Olağandışı İnceleme:** Vergi idaresinin rutin inceleme sürecinin dışında gelişen, özellikle vergi kaçırdığına dair bilgi, belge ve başkaca emare bulunan veya ihbar edilen mükellefler nezdinde gerçekleştirilen incelemedir.

•**Karşıt İnceleme:** Vergi incelemesine alınan mükelleflerin ilişkili olduğu iş ve işletmeler nezdinde çapraz sorgulama ile hesapları teyit etmek amaçlı olarak yapılan incelemelerdir. İncelemeye alınan mükellefin tedarikçileri, borç ilişkisinde bulunduğu banka vb. taraflar nezdinde incelemeye alınan işletmeyle ilgili bilgi, belge ve hesapların incelendiği inceleme türüdür.⁵

2.3.4. İnceleme Yöntemi Bakımından

Vergi incelemesinin yöntemi bakımından vergi incelemesini ise; “Normal Vergi İncelemesi” ve “Aramalı Vergi İncelemesi” olarak iki gruba ayırmak mümkündür. İlki olağan vergi incelemesini ifade ederken; ikincisi olağandışı vergi incelemesini belirtmektedir.

•**Normal Vergi İncelemesi:** Herhangi bir ihbar, şikayet veya daha önceden bir incelemenin sonucunda olmadan, vergi idaresinin planlaması sonucu nezdinde inceleme yapılan mükelleften bilgi, belge, defter ve kayıt istemek suretiyle gerçekleştirilen incelemedir.

•**Aramalı Vergi İncelemesi:** VUK 142 ila 147. maddelerinde yer alan düzenlemeler çerçevesinde, “ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, mükellef veya ilgili görülen diğer şahıslar nezdinde,

işyerleri ve evlerinde arama yapılması, bu suretle elde edilen belge ve bilgiler üzerinden vergi incelemesinin tamamlanması” süreci aramalı incelemedir. Aramalı inceleme yapılabilmesi için Sulh Yargıçlığından arama izninin alınmış olması gerekmektedir.

3. VERGİ İNCELEMESİ İŞLEMLERİ

Vergi inceleme elemanlarının vergi inceleme sürecine başlamadan ve vergi inceleme sürecinde yapması gereken işlemler dört başlık altında ele alınabilir. Bunlar; vergi incelemesinin planlanması, incelenecek bildirimlerin seçilmesi, incelemeye hazırlanılması ve incelemenin gerçekleştirilmesidir. Her bir işlemin doğru ve tam yapılması nihayetinde vergi incelemesinin etkinliğini etkileyecektir. Vergi incelemesinin etkin sonuçlandırılması vergi denetimi kurumunun başarısını ortaya koymuş olacaktır.

3.1. İncelemenin Planlanması

Vergi incelemesinin etkin yapılabilmesi ve sonuçlanabilmesinin temelinde incelemenin en uygun biçimde planlanması gerekmektedir. İnceleme elemanı nezdinde inceleme yapılacak olan mükellefin iş kapasitesi, içinde bulunduğu sektör, işletmenin büyüklüğü gibi hususları dikkate alarak ve bu hususlarla ilgili ön bilgi toplayarak inceleme sürecini planlamalıdır. Öncelikle planlama dâhilinde incelemenin kapsamını belirlemeli; hangi hesap kalemlerinin inceleneceğini ve hangilerinin matrahın tespitinde daha önemli olduğunu belirlemeli ve her aşama için tahmini süre planlaması yapmalıdır. Söz konusu hem vergi incelemesinin tamamlanma süresinin tahminini hem de inceleme yapılırken hangi belgenin, hesap kaleminin, defter ve kayıtların hangi sürelerde inceleneceğini hesaplamalıdır. Sürenin tahmini hesaplanmasının da hesap kalemlerinin önem derecesine göre yapılması oldukça önemlidir.

Vergi inceleme elemanı vergi incelemesini

5-http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf, [Erişim: 27.03.2020]

planlarken yardımcı elemana ihtiyaç duyup duymayacağını eğer ihtiyaç olursa kaç kişi ile planlanan sürede incelemenin tamamlanabileceğini öngörebilir olmalıdır. Yine belirlenen yardımcı inceleme elemanı içerisinde ihtiyaca göre gruplandırmalar yapılmalıdır. Örneğin; tam inceleme kapsamında bir grup işletmenin bilanço kalemleri içerisinde dönen varlıklar grubunu incelemeye alırken; diğer grup duran varlıklarla ilgili analiz ve incelemeleri gerçekleştirebilir. Böylelikle zamandan da tasarruf edilerek etkin bir zaman planlaması yapılmış olur.

Vergi incelemesinin planlanmasında incelemeye alınacak olan bilgi, belge, defter ve kayıtların tamamı mı yoksa içlerinden belirli kısımlarının mı inceleneceği hususunun da önceden planlanması ve ona göre bir inceleme programının oluşturulması vergi incelemesinin etkinliğinin artmasına yardımcı olabilmektedir. İnceleme planının oluşturulması tüm inceleme sürecine ve inceleme elemanlarına rehberlik etmiş olur. Tüm bu planlamalar yapıldıktan sonra inceleme sürecinin başlangıcıyla birlikte uygulamaya geçilir.⁶

3.2. İncelenecek Bildirimlerin Seçilmesi

Vergi incelemesinin en önemli amacı; vergi matrahının mükellef tarafından tam ve doğru olarak oluşturulup oluşturulmadığının tespiti ve kontrolüdür. Matrah tespitinde olası eksikliğin, hatanın ve hilenin varlığı devletin vergi kaybının ortaya çıkmasına neden olduğundan; ilgili sakat işlemlerin araştırılarak bulunması esas gayedir. İnceleme için hangi belge, defter ve kayıtların ve özelinde de hesap kalemlerinin seçileceği incelemenin etkinliğini ve başarısını doğrudan etkilemektedir.⁷ İlgili belgelerin ve hesap kalemlerinin seçiminde aşağıdaki hususların dikkate alınması gerekmektedir. İnceleme yapılacak örneklemin uygun örneklem olması vergi denetiminin en önemli aracı olan

vergi incelemesinin gerektiği gibi yapılması sonucunu doğuracaktır.⁸

—İncelenebilecek sayıda bildirim seçilmesi
—Yüksek potansiyelli bildirimlerin seçilmesi
—İncelemenin bölgesel dağılımının sağlanması

—Seçim elemanlarının saptanması
Vergi incelemesinin kanıtlarını oluşturacak olan belge, defter ve kayıt vb. dokümanların seçiminin yapılması ise aşağıdaki yöntemler aracılığıyla gerçekleştirilebilmektedir.

—Matraha göre seçim yöntemi
—Bölgelere, iş ve gelir gruplarına göre seçim yöntemi

—Örneklemeyle seçim

—Bilgisayarla seçim

—İstihbarata göre seçim

—Bildirimlerin tamamını inceleme

Vergi incelemesinin inceleme elemanı tarafından planlanan kapsamı çerçevesinde incelenmesi planlanan hesap grup ve kalemlerine ilişkin belge, defter ve kayıtların seçilmesi yukarıdaki yöntemlerden biri kullanılarak gerçekleştirilebilmektedir.

3.3. İnceleme Hazırlığı

Vergi incelemesinin olumlu sonuçlar verebilmesi için inceleme öncesi hazırlık yapılması gerekmektedir. İnceleme elemanları seçilen mükelleflerin kendilerine bildirilmesinden sonra mükellef, mükellefin yer aldığı iş kolu, çalışma koşulları ve inceleme sırasında yararlı olabilecek konularda bilgi toplamaktadır. Özellikle vergi incelemesi yapılırken olası hesap hatası ve hesap hilelerinin neler olduğuna veya olabileceğine ilişkin vergi inceleme elemanlarının ön hazırlıklarının olması önem arz etmektedir

3.4. İncelemenin Yapılması

Bu aşamada vergi kaybına yol açan durumların saptanmasını içermektedir. Bunun için ise, uygulamada görülen ve vergi kaybına yol açan durumlar hakkında bilgili

6-Abdurrahman AKDOĞAN, Vergi İncelemesi, Kalite Matbaası, Ankara 1979, s. 17-18.

7-AKDOĞAN, s.19-20.

8-http://www.turkhukuksitesi.com/makale_415.htm (Erişim: 27.03.2020)

olmayı gerektirmektedir. Vergi inceleme elemanlarının vergi kaçakçılığına ilişkin detaylı bilgilerinin bulunması ve yapmış olduğu ön hazırlık aşamasında işletmeyle ve içinde bulunduğu sektörle ilgili muhasebe ve beyanname düzenleme aşamalarında ne tür hata ve hilelerin yapılabildiğini öngörmesi çok önemlidir.

3.5. İncelemenin Tamamlanması

Kanıtlayıcı belgeler, kayıt ve defterler üzerinde yapılan inceleme çalışmaları, mükellefle son konuşma, tutanak ve inceleme raporunun düzenlenmesi ile sonlandırılır. Vergi inceleme elemanı nezdinde inceleme yapılan mükellefle son defa konuşarak gerekli açıklamaları yapar, daha sonra tutanak ve inceleme sonuçlarını belgeleyen rapor tanzim eder. Düzenlemiş olduğu vergi inceleme raporuna istinaden; mükellefim beyan etmiş olduğu vergi matrahının eksik olduğunun tespit edilmediği durumda, vergi dairesi tarafından mükellef adına ek vergi tarhiyatı gerçekleştirilir.

4. SONUÇ

Vergi incelemesi yapılırken öncelikle nezdinde vergi incelemesi yapılan mükellefi hak ve hukuku gözetilmeli, inceleme elemanı veya elemanları tarafından hukuksuz herhangi bir işlem yapılmamalıdır. Vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki vergiden doğan ilişkinin süreli bir ilişki olduğu unutulmamalıdır. Vergi incelemesi yapılırken mükellef ve vergi inceleme elemanı karşılıklı olarak birbirlerine saygı çerçevesinde hareket ederek uyumlu bir çalışma alanı oluşturulmalıdır.

Vergi inceleme elemanı vergilendirmeye ilgili süreçlere hâkim olan, yetkin ve liyakatli olmalıdır. Aynı zamanda inceleme yapılan işyerinin içinde bulunduğu piyasa ve sektöre ilişkin genel ekonomik bilgileri de biliyor olması vergi inceleme sürecinin etkin biçimde tamamlanmasına destek verecektir. Yine vergi

inceleme sürecinin detaylı ve amaca uygun biçimde planlanması oldukça önemlidir. İncelemenin ne zaman başlayıp ne zaman biteceği, hangi hesap kalemlerine incelemede ağırlık verileceği ve mesleki dikkat ve özen düzeyinin nasıl olması gerektiği gibi hususlar önceden planlanmalıdır. Etkin bir planlama ile birlikte inceleme için gerekli yardımcı inceleme elemanı sayısının tespit edilmesi ve yardımcı elemanlar arasında gruplandırılmalar yapılarak iş ve görev paylaşımının yapılması incelemenin tahmin edilen sürede ve etkinlikte tamamlanmasını mümkün kılacaktır.

Vergi inceleme süreci planlandıktan sonra etkin bir örneklem seçim sürecinin gerçekleştirilmesi incelemenin etkinliğine etki edecektir. Hangi belgelerin önemli olduğunun değerlendirilmesi ve bir önem eşiğinin işletmenin büyüklüğüne ve iş hacmine göre belirlenmesi inceleme elemanının yapması gereken bir diğer işlemdir. Örneklem seçim süreçleri bilgisayar vasıtasıyla yapılabileceği gibi, matraha göre veya iradi olarak da yapılabilmektedir.

Diğer taraftan vergi inceleme elemanının inceleme süreci ile ilgili bir ön hazırlığının olması etkinliğin artmasına neden olabilmektedir. İncelenecek işletmenin inceleme geçmişinin olup olmadığının tespit edilmesi eğer inceleme geçmişi varsa oradaki sonuçları bir referans olarak kabul etmesi ve ilgili sektörde ne gibi hata ve hilelerin ortaya çıktığının geçmiş deneyimlerle saptanması vergi inceleme elemanının veya elemanlarının işini kolaylaştıracak ve incelemenin etkin olması sonucunu doğurabilecektir.

Etkin gerçekleştirilen vergi inceleme süreci sonunda inceleme elemanı kanıtlara bağlı olarak ortaya çıkardığı eksiklik, hata ve hileleri bir tutanak yardımı ile rapora bağlayarak ilgili vergi dairesine gerekli bildirimlerde

bulunarak ek vergi tarhiyatının gerçekleştirilmesini sağlamalıdır. Vergi cezasını gerektiren bir usulsüzlüğün tespit edilmesi durumunda da ilgili vergi cezasını kesmeli ve bu durumu tahsil dairesine tutanak ile bildirmelidir.

Vergi inceleme sürecinin etkin yürütülmesi şüphesiz önemlidir. Fakat mevcut inceleme elemanı yetersizliğinden ve mükellef sayısının fazla olmasından dolayı her yıl toplam vergi mükelleflerinin yaklaşık %4'lük bir kısmı denetlenebilmektedir. Bu durumda vergi mükelleflerinde hata ve hile yollarına başvurma eğilimlerini arttırabilmektedir. Dolayısıyla 3568 sayılı kanuna tabi olarak faaliyet yürüten mali müşavirlerden daha fazla yararlanılması vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilebilmesine vesile olarak hazinenin vergi kaybını en aza indirebilecektir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN Abdurrahman, *Vergi İncelemesi, Kalite Matbaası, Ankara 1979.*

KIRBAŞ Sadık, *Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara 2018.*

ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2002.*

Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları, 3. Baskı, Yıldız Ofset, İstanbul.

TEKİN Fazıl, ÇELİKKAYA Ali, *Vergi Denetimi, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2018.*

BAŞAK Harika Kırgıl, "Vergi İncelemesi ve Neticesinde Yapılan Tarhiyatların Verimliliği", Bursa, 2006.

<http://www.verginet.net/Standartlcerik.aspx?ID=3833>, [Erişim: 27.03.2020]

http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_415.htm, [Erişim: 27.03.2020]

http://www.alomaliye.com/murat_veyhan_vergi_incelemesi.htm, [Erişim: 01.04.2020]

<http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>, [Erişim: 27.03.2020]

http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/yazdir.php?haber_id=1910, [Erişim: 30.03.2020]

<http://www.alfaymm.com.tr/documentor/file.php?id=209>, [Erişim: 30.03.2020]

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf, [Erişim: 29.03.2020]

<http://turmob.org.tr/turmob/basin/31-08.htm>, [Erişim: 28.03.2020]

http://www.alomaliye.com/imdat_kosoglu_vergi.htm, [Erişim: 27.03.2020]

HAKEMSİZ YAZILAR

OPINION PAPERS

KÂR DAĞITIMINDA ÇEYREK TEMETTÜ DÖNEMİ

Prof. Dr. İ. Melih BAŞ

Prof.Dr. - Arel Üniversitesi

Elbette ki, çeyrek altın söyleminden esinlendik. Artık düğünlerin favorisi o, gerçi içi teneke olanları çıkmış ama halkımız yutar mı? Kim hangisini verdi diye yazıp öyle teslim alıyor, teslim-tesellüm süreci işliyor yani! Neyse konumuza gelelim. Herşey önce bir yazıyla başladı. TOBB'a Ticaret Bakanlığı'ndan bir yazı gelmişti Mart ayı sonunda. Yazıda sermaye şirketlerinin özsermayesini korumasının Korona virüsü krizi döneminde arttığı belirtilerek, sermaye şirketlerinin bu yılki genel kurullarında 2019 yılı hesap dönemine ilişkin kâr payı dağıtım kararlarında uygulanacak yaklaşım konusunda bir "talimat" vermiş ve duyurulmasını istenmişti. Bu talimatına dayanak olarak da bir yönetmeliği göstermişti: "Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda Bulunacak Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmeliği" ve özellikle de 13/5 Maddesi. (<http://www.iso.org.tr/haberler/diger-haberler/ticaret-bakanligi-tarafindan-sirketlerin-kar-payi-dagitimina-yonelik-duzenleme-yapildi>) TOBB ise gecikmeksizin Nisan başında bu duyuruyu kendisine bağlı tüm oda ve tüm borsalara iletmişti.

Bu "talimat" kapsamında kâr payı dağıtımında şu hususlara uyulması istenmişti:

2019 yılı kâr payı dağıtım tutarının 2019 yılı net dönem kârının % 25'ini aşmaması; geçmiş yıl kârlarının dağıtımına konu edilmemesi; yönetim kuruluna kâr payı avansı dağıtım yetkisi verilmemesi. Bu "talimat" daha sonra TTK'da bir Torba Yasası maddesiyle yasalaştı (mı)?

Önce konuyu ameliyat masasına bir yatıralım

hele.

Bu kâr dağıtımını çok boyutlu bir sorunsal (problematic) niteliğindedir. Bu sorunsal tanımı gereği, içinde ters yönlü çalışan birçok değişkenin ortaya çıkardığı sorunları içerir. Konuya kısa bir makale sınırları çerçevesinde bakalım. Çok fazla ayrıntılarına girildiğinde "32 Kısım Tekmili Birden Güreş Tefrikası"na dönüşme riski çok yüksek! Daha doğrusu kitap olabilme özelliği taşıyan bir konu!

Malî meslek mensuplarının bir Bermuda Şeytan Üçgeni vardır: Mevzuat- Muhasebe-Finans. Tersten söylersek, Finans muhasebesiz, muhasebe de mevzuatsız olmaz. O nedenle ABD'de ya da AB ülkelerinde şirketler finans yöneticisi ararken "belgeli muhasebeci" olmasını ilk koşul olarak ararlar. Bizde finans camiası profesyonelleri ve muhasebe camiası profesyonelleri arasında moda deyimle biraz sosyal mesafe vardır. Hatta ayrı jargonlar bile vardır, muhasebecilerin dönen varlıklar dediklerine finansçıların cari varlıklar demesi gibi. Finansçıların iskonto dediklerine muhasebecilerin yanlış deyimle reeskont demesi gibi. Herkes Türkçe konuşup-yazıp "indirim" dese olmaz mı? Hem Atatürkçüyüz, hem de dilimize özen göstermiyoruz. Hay aksi şeytan düzgünü yok (O Tunceli'de Düzgün Baba)! Bu konuyu da ayrıca işleriz, dağılmadan konumuza dönelim.

1.AKÇASAL (MALİ) YÖNETİM AÇISINDAN KÂR DAĞITIMI

İşletmelerin stratejik finansal yönetiminde temel karar konularını ikiye ayırabiliriz:

a) Varlık (Fonların yatırımı) – Kaynak (Fonların

İZMİR DAYANISMA

sağlanması) ilişkileri

b) Gelir – gider ilişkileri

Her iki karar verme süreci başlığını ayrı ayrı iki temelde ele alabilmek olanaklıdır.

İlki tahakkuk temelli olarak (Finansal Durum Tablosu ve Kapsamlı Gelir Tablosu başta olmak üzere Özkaynak Değişim Tablosu, Kâr Dağıtım Tablosu, Fon Akım Tablosu ve hatta İşletme Sermayesi Değişim Tablosu, Katma Değer Tablosu gibi tablolar aracılığıyla) yürütülen karar verme süreçleridir.

İkincisi nakit temelli olarak (Nakit Akış Tablosu ve Nakit Katma Değer Tablosu aracılığıyla) yürütülen karar verme süreçleridir.

Her iki karar sürecinde de yer alan bir değişken vardır: kâr dağıtımı. Bu konu gerek kaynak sağlamada özakçalandırma (kimileri yabancı dilden apartma otofinansman deyimini yeğlerler) sorunuyla ilgilidir. Başka bir söylemle bu konu acaba kârın ne kadarını dağıtım ve ne kadarını isteğe bağlı (Tekdüzen Muhasebe Sistemi diliyle olağanüstü) yedek akçe olarak ayırılma sorusunun yanıtını bulmayla ilgilidir. Bu alt karar sürecinde ortakların dağıtılan kârdan hoşnut kalıp kalmadıkları eşdeyişle beledikleri getiriye sağlayıp sağlamadıkları konusundaki düşünceleri önemlidir. Bu noktada ortakların beklentileri kabul edilebilir düzeyde karşılanmalıdır. Örneğin bu beklentinin risksiz faiz oranı (RFO) denilen örneğin devlet iç borçlanma senetleri kapsamındaki devlet tahvilleri gösterge faiz oranının üstüne şirketle ilgili özellikle sistematik olmayan riskler (finansal kaldırıcı riski, verimlilik kaldırıcı riski ve yönetim riski vd.) için bir risk primi (RP) eklenerek bulunan oranda kâr dağıtılmalıdır. Borsada payları kayıtlı ve işlem gören şirketlerin yatırımcıları ile diğerlerinin ortakları arasında eldeki kuş kuramı kapsamında iki tür vardır: Daldaki iki kuştan ziyade eldeki bir kuşa, özellikle kâr payı (temettü) gibi getiri akışlarına odaklananlar ve daldaki iki kuşa yani kârın dağıtılmayıp şirketin yatırımlarında kullanılmasıyla şirket değerinin

artması yoluyla varlıklarının eşdeyişle servetlerinin büyümesine odaklananlar. Bu bağlamdaki ilk grup için gelir yatırımları ve gelir yatırımcıları, ikinci grup için de büyüme yatırımları ve büyüme yatırımcıları kavramları kullanılmaktadır. Kimi yatırımcılar bu iki seçenekten birini yeğlerken vergi oranı, vergi dilimi, vergiden ayrık olma (istisna) ve bağışık olma (muafiyet) durumu gibi unsurlarıyla vergisel değişkeni de dikkate alırlar ve değerlendirme yaparlar.

Okurlarımızın zaten bildiği Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında Finansal Tabloların Sunuluşu (TMS 1) Standardı'nda belirtilen Özkaynak Değişim Tablosu'nda olsun hatta özellikle Hisse Başına Kazanç (TMS 33) standardında olsun – Türk Ticaret Yasası'nda “pay” olan şu “hisse” niye durur ki? - kâr dağıtımına ilişkin olarak raporlama düzenlemeleri mevcuttur. Bu sepete başka düzenlemeleri de ekleyebiliriz, örneğin TFRS Yorum 17 Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı, TFRS Hisse bazlı ödemeler vd. Özellikle TMS 33'ün 1.1.2020'de yürürlüğe girmiş güncel durumuyla ayrıntıları konumuzla ilgili raporlama konusunda önemlidir. Bu konuda kimi akademisyenlerimiz ve profesyonellerimiz oldukça değerli yapıtlar ortaya koymuşlardır.

Kâr dağıtımı konusunda şirketlerin stratejik bir siyasa belirlemeleri olanaklı mıdır? Elbette olanaklıdır. Şirketler ussal davranmak istiyorlarsa bu siyasa belirlerken öncelikle kâr dağıtımını etkileyen unsurlara bakmalıdırlar. Bu unsurlara bakıldığında aşağıdaki etmenler öne çıkmaktadır.

a) Yasal düzenlemelerde (ticaret mevzuatı, sermaye piyasası mevzuatı vb.) yer alan hükümler

b) Kâr dağıtımına ilişkin vergi hukuku düzenlemeleri (ortaklardan kaynakta kesinti oranı, ortağın girdiği vergi diliminin oranı, şirkette bırakılan kârın vergilendirme oranı vb.)
c) Borç sözleşmelerinde (banka kredi, tahvil

çıkartım vb.) yer alan hükümler

d) Şirketin akışkanlık (nakit akımı) durumu ve bu bağlamda değişmez akçasal giderlere ilişkin yükümlülükler

e) Uluslararası ve ulusal ve de kesimsel geçimbilimsel (iktisadî) koşulların durumu

f) Yatırım fırsatları

g) Şirketin kârlılık oranı düzeyleri ve kârlılığındaki kararlılık (istikrar)

h) Sermaye piyasasından fon sağlayabilme olanakları

i) Sermaye piyasasında fon sunan bireysel ve kurumsal yatırımcıların tepkileri ve pay senedinin piyasafiyatına etkisi (böyle bir ilişkinin varlığı tartışmalı olsa da örneğin ülkemizde kâr payı verimine odaklı yatırımcıların bulunduğu ortada olan bir gerçektir)

j) Şirketin eski paydaşlarının şirket üzerindeki denetim güçlerini koruma isteklerinin düzeyi ve içeriği.

Şirketler bu yukarıda sayılan etmenler ışığında belirledikleri duruma dayalı olarak, değişmez tutarda kâr dağıtım siyaseti, değişmez oranda kâr dağıtım siyaseti, her dönemde belirli oranda büyüyen kâr dağıtım siyaseti, her yıl değişmez tutarda kâr payı yanında ek kâr payı dağıtım siyaseti, artık kâr dağıtım siyaseti vb. Stratejik akçasal yönetim açısından kâr dağıtım biçimleri de çeşitlidir. Bunlara örnek olarak mangır (pardon nakit!) olarak kâr dağıtım, pay senedi olarak kâr dağıtım (pay bölünmesi de dahil), pay senetlerinin geri satın alınması biçiminde kâr dağıtım.

Bu konuya akçasal yönetim alanında çalışan uzmanlar yanıt aramışlar ve bir dizi model ortaya konmuştur. Bunlardan biri (kişisel olarak da yıllar öncesi –geçen yüzyılda– doçentlik çalışmamı yoğunlaştırdığım alan olarak) finansal olarak sürdürülebilir büyüme modellemesidir.

Bu modellemelerin içinde özellikle yukarıdaki (e), (f), (g) şıklarını öne çıkaran bir yaklaşıma dayalı olarak Higgins finansal sürdürülebilir büyüme oranı [SGR] modeli yaygın olarak

kullanılmaktadır. Higgins bir firmanın büyüme hedefi ile finansman politikasının uyumunu test etmek için sürdürülebilir büyümeyi hesaplayan bir model geliştirmiştir. Higgins, enflasyonun olmadığı, amortismanın mevcut varlıkların değerini korumaya yettiği ve pazar koşulları el verdiği sürece satışların artırılabilirdiği bir ortamda satışlarını belli oranda artırmak isteyen bir şirket olduğunu varsaymıştır. Bu şirketin katışıklı (brüt) kâr oranını, varlık devir hızını, hedef sermaye yapısını, hedef kâr dağıtım politikasını koruduğu ve ortaklarının yeni öz kaynak artışına istekli olmadığı da modelin dayandığı temel varsayımlardır. Bilinen bir bilimsel gerçektir, modellerde kimi varsayımlar yapılmazsa kimi etkenlerin etkilerini incelemek olanaksızdır.

Artan satışlar, her tür varlığa daha fazla yatırım yapmayı gerektirir. Alın konulan kârlar ve alıkonulan kârlarla orantılı yeni borç bulunması, belli bir nicelikte kaynak yaratsa da bu kaynaklar sınırlı olabilecektir. Yeni pay senedi çıkarılması ya da sermaye yapısını değiştiren yüksek niceliklerde borçlanma olmadan bu sınır, kaynakları zorlamadan elde edilebilecek büyüme için bir üst sınır oluşturur. Bu sınır, şirketin sürdürülebilir büyüme oranıdır.

SGR = (R x Net Kâr) / Öz kaynaklar db

SGR, sürdürülebilir büyüme oranını; R, firmada alıkoyulan kâr oranını veya temettü oranının 1 [bir]'den farkını ifade etmektedir. Net Kar/Öz kaynak oranı öz kaynak karlılığını (ROE), db ise dönem başı değerini göstermektedir. İsterseniz SGR'yi şöyle de düzenleyebiliriz.

SGR = R x ROE db

Bu konuda diğer modelleri ağıçinde ulaşabileceğiniz yazılarımızda bulabilirsiniz.

2. TÜRK TİCARET YASASI'NDA (TTY) KÂR DAĞITIMI

6102 sayılı Türk Ticaret Yasası'ndaki kâr dağıtımıyla ilgili maddelerdeki düzenlemeler

okurlarımız olan malî meslek mensuplarının bilgisi içindedir.

TTYda anonim şirketlerin düzenlendiği dördüncü kısımdaki Md. 507’de her pay sahibinin, yasa ve ana sözleşme hükümlerine göre pay sahiplerine dağıtılması kararlaştırılmış net dönem kârına, payı oranında katılma hakkını haiz olduğu belirtilmiştir. Md. 509’da ise kâr payının ancak net dönem kârından ve serbest yedek akçelerden dağıtılabileceği ve kâr payı avansının, Sermaye Piyasası Kanununa tabi olmayan şirketlerde, Gümrük ve Ticaret Bakanlığının bir tebliği ile düzenleneceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı bölümde A.Ş.’lerin genel kuruluna ait görev ve yetkilerin düzenlendiği 408.Md.de devredilemez görevlerin sayıldığı 2.bendinde yer alan “Finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık raporuna, yıllık kâr üzerinde tasarrufa, kâr payları ile kazanç paylarının belirlenmesine, yedek akçenin sermayeye veya dağıtılacak kâra katılması dâhil, kullanılmasına dair kararların alınması” ibaresi de çok açıktır. Bu düzenleme ayrıca “Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda Bulunacak Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmelik” Md.30’da da aynen yer almış.

Kâr dağıtımında ortaklara dağıtılabılır dönem net kârı esas alınarak birinci kâr payı dağıtılmadan yasa da belirtilen oranda ve sınıra dek birinci tertip yedek akçe, birinci kâr payı dağıtımından sonra da ikinci tertip yedek akçe ayrılması gerekir. Bunların yanısıra ana sözleşmeye dayalı olan kâr payı [niye yabancı dilden apartma ‘statü’ deriz o da ayrı komedi!], personele kâr payı ve yönetim kuruluna kâr payları da bu arada gündeme gelebilir. Şirket genel kurulunda şirketin gelecekte karşılaşacağı durumlar dikkate alınarak dönem net kârından veya geçmiş dönem kârlarından bir kısım kâr daha yedek

akçe olarak ayrılabilir, Tekdüzen Muhasebe Sistemi diliyle olağanüstü yedekler ve diğer yedekler.

Birinci Tertip Yasal Yedek Akçe’nin oranı yıllık kârın yüzde beşi olup sınırı da ödenmiş sermayenin yüzde yirmisidir. [TTK Madde 519/1]. Yasada ödenmiş sermayenin beşte biri olarak öngörülen sınıra ayrıca pay senedi ihraç primleri ve pay senedi iptal kârları da eklenir.

İkinci Tertip Yedek Akçe’nin oranı ortaklara yüzde beş birinci kâr payı dışında kalan kârın dağıtılması kararlaştırılmış kısmın yüzde onudur. İkinci tertip yedek akçe ayrılması birinci kâr payı dağıtılsa zorunludur.

TTY Md. 523’de kâr payı dağıtımı ile yedek akçe ayrımı arasındaki ilişki düzenlenmiştir. Bu maddede açıkça belirtilmiştir ki yasal ve ana sözleşmede öngörülen isteğe bağlı yedek akçeler ayrılmadıkça pay sahiplerine dağıtılacak kâr payı belirlenemez. Ayrıca genel kurulda, varlıkların yeniden sağlanabilmesi için gerekliyse, bütün pay sahiplerinin çıkarları göz önüne alındığında, şirketin sürekli gelişimi ve olabildiğince kararlı kâr payı dağıtımı açılarından gerekliyse bu yasal ve ana sözleşme yedek akçelerinin dışında da yedek akçe ayrılmasına karar verilebilir.

Limited şirketlerin düzenlendiği altıncı kısımda kâr payı ve yedek akçelerin düzenlendiği 608. Md.’de de benzer düzenlemeler yer almıştır. Şöyle ki;

(1) Kâr payı, sadece net dönem kârından ve bunun için ayrılmış yedek akçelerden dağıtılabılır. Kâr payı dağıtımına ancak, kanun ve şirket sözleşmesi uyarınca ayrılması gereken kanuni yedek akçelerle, şirket sözleşmesinde öngörülmüş yedek akçeler ayrıldığı takdirde karar verilebilir.

(2) Şirket sözleşmesi ile aksi öngörülmedikçe, kâr payı, esas sermaye payının itibarî değerine

oranla hesaplanır; ayrıca yerine getirilen ek ödeme yükümlülüklerinin tutarı da kâr payının hesaplanmasında itibarî değere eklenir.

(3) Şirket genel kurulu, kanun ya da şirket sözleşmesinde öngörülmeleyen veya öngörüleni aşan tutarlarda yedek akçelerin ayrılmasına sadece; a) Zararların karşılanması için gerekliyse, b) Şirketin gelişimi için yatırım yapılması ihtiyacı ciddi bir şekilde ortaya konulmuşsa, bütün ortakların menfaati böyle bir yedek akçe ayrılmasını haklı gösteriyorsa ve bu hususlar şirket sözleşmesinde açıkça belirtilmişse, karar verebilir.

TTK'DA YENİ DÜZENLEME İLE MÜDAHALE ZEMİNİ OLUŞTU (MU)!

Biz yazıya başladığımızda talimat ve taslak olan bu husus biz yazıyı sonlandırmadan yasalaştı. Koronavirüs Salgınına Karşı Acil Durum Önlemleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Yasa ["Torba Yasa"] ile 6102 sayılı Türk Ticaret Yasası'na şirketlerin kar dağıtımına ilişkin süre ve nicelik açılarından sınırlama getiren Geçici Madde 13 yasalaştı.

Bu Geçici Madde 13 metnini görelim bir hele: GEÇİCİ MADDE 13- (1) Sermaye şirketlerinde, 30/9/2020 tarihine kadar 2019 yılı net dönem kârının yalnızca yüzde yirmibeşinin dağıtımına karar verilebilir, geçmiş yıl kârları ve serbest yedek akçeler dağıtımına konu edilemez, genel kurulca yönetim kuruluna kâr payı avansı dağıtımını yetkisi verilemez. Devlet, il özel idaresi, belediye, köy ile diğer kamu tüzel kişilerinin ve sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait fonların, doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip olduğu şirketler hakkında bu fıkra hükmü uygulanmaz. Bu fıkra belirtilen süreyi üç ay uzatmaya ve kısaltmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir.

(2) Genel kurulca 2019 yılı hesap dönemine ilişkin kâr payı dağıtımını kararı alınmış ancak henüz pay sahiplerine ödeme yapılmamışsa

veya kısmi ödeme yapılmışsa, 2019 yılı net dönem kârının yüzde yirmibeşini aşan kısma ilişkin ödemeler birinci fıkrada belirtilen sürenin sonuna kadar ertelenir.

Hükmün aleyhine % 25'i (yukarıdaki hükmün aynıyla yasalaştığını düşünürsek) aşan kâr dağıtımını ilgili hükümlere aykırı (mutlak butlan ya da %25'i aşan kısım itibariyle kısmi butlan) olacak mıdır? Eh, öyle gözüküyor. Gelgelelim kim dava açacak? Halka açık olmayan ve sayıları binlerle ifade edilen sermaye şirketlerinin ya aile şirketi ya da tek kişilik ordu pardon şirket olduğu düşünülürse, kim açacak davayı? Bakanlık bunların hepsini denetleyip, dava açacak desek bu iş pösteği saymaya ve üzüm yerken bağcıyı dövmeye benzeyebilir. Açıkça (!) ifade etmek gerekirse uygulamada uygulayıcılara uygulatabilmek biraz zor olacak gibi!

Bu yasa hükmü gereği kâr payı avansı verilemeyecek tamam ama ya karar önceden alındıysa? O zaman da "kardeşim önceden talimat yolladık" mı denecek? Bu talimat yasaların üstünde midir? Hukuk sıraerki (hiyerarşisi) değişmiştir de Temel'in mi haberi yok? Bizim milletimiz, "cezası ne abi?" sorusunu pek sever.

Türk Ticaret Yasası'nda işbu yasaya uymamanın yaptırımları içinde genel kurul kararları ve uygulamaları hakkında bir yaptırım var mı? Bu sorunun yanıtını hukukçular daha iyi verir, ama malî meslek mensubu gözlüğüyle pek de yok gibi. Bu maddeye de bi değişiklik için bi çorba pardon torba yasa daha çıkarsa şaşırmanın. Ben şaşırılmamayı öğrendim.

Ortaklıklarda bu hükmü aykırı karar alıp hatta bunu uygulayan yönetim organının güveni kötüye kullanma suçu da bu arada gündeme gelebilir. Hatta bunun nitelikli olma özelliği de. Bu kapsamda bir muhbir gerekecek, şirket sosyal paydaşlarından biri, örneğin bir

malî işler yöneticisi, bir müşteri, vergi dairesi, birbirine düşen ortaklardan muzır olanı vd.

İlk taslakta yılsonuna dek erteleme öngörülmüşken yasalaşan hükümdede Eylül sonunun esas alınması Eylül sonunda ekonomide normale (yeni normal mi desek) dönüş beklentisi midir acep? Gerçi Cumhurbaşkanlığı'nca 3 aya dek kısaltılıp, uzatılabilecek bu süre.

Ne diyelim, Bülent Ortaçgil'in dediği gibi "Bu iş zor çok zor Yonca" mı desek, yoksa Sezen Aksu'nun dediği gibi "Ah içimizde ne aç hevesler / Arada hicaz arada caz nefesler / Bir yanımız her duruma müsait / Ne kadar uyarı o kadar ister" mi desek? İkisi de uyar, buna postmodern hukuk diyoruz! Meraklısı Murat Yüksel'in "Hukuka Postmodern Yaklaşım" kitabına [XII Levha Yayıncılık, 2010] göz atabilir.

3.SERMAYE PİYASASI YASASI'NDA (SPY) KÂR DAĞITIMI

SPY'nda eşdeyişle halka açık ortaklıklar (eşdeyişle payları borsada işlem gören ortaklıklar ve pay sahibi sayısı beşyüzü aşan ortaklıklar) için kâr payı ve bedelsiz pay dağıtımını ile bağış yapılması Yasanın 19. Md.de düzenlenmiş, konu şöyle belirlenmiş.

(1) Halka açık ortaklıklar, kârlarını genel kurulları tarafından belirlenecek kâr dağıtım politikaları çerçevesinde ve ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak dağıtırlar. Kurul halka açık ortaklıkların kâr dağıtım politikalarına ilişkin olarak, benzer nitelikteki ortaklıklar bazında farklı esaslar belirleyebilir.

(2) Kanunen ayrılması gereken yedek akçeler ve esas sözleşmede pay sahipleri için belirlenen kâr payı ayrılmadıkça başka yedek akçe ayrılmasına, ertesi yıla kâr aktarılmasına ve intifa senedi sahiplerine, yönetim kurulu üyelerine ve ortaklık çalışanlarına kârdan pay dağıtılmasına karar verilemeyeceği gibi, belirlenen kâr payı ödenmedikçe bu kişilere kârdan pay dağıtılamaz.

(3) Halka açık ortaklıklarda kâr payı, dağıtım

tarihi itibarıyla mevcut payların tümüne, bunların ihraç ve iktisap tarihleri dikkate alınmaksızın eşit olarak dağıtılır.

(4) Halka açık ortaklıkların sermaye artırımlarında, bedelsiz paylar artırım tarihindeki mevcut paylara dağıtılır.

(5) Halka açık ortaklıklar tarafından bağış yapılabilmesi veya pay sahibi dışındaki kişilere kârdan pay dağıtılabilmesi için esas sözleşmede hüküm bulunması şarttır. Yapılacak bağışın sınırı halka açık ortaklık genel kurulunca belirlenir. Kurul, bağış tutarına üst sınır getirmeye yetkilidir. Ortaklıkların ilgili mali yıl içinde yapmış olduğu bağışlar, dağıtılabılır kâr matrahına eklenir.

Kâr payı avansı konusu da 20. Md.de şöyle belirlenmiş.

(1) Bir hesap döneminde verilecek toplam kâr payı avansı bir önceki yıla ait dönem kârının yarısını aşamaz. Önceki dönemde ödenen kâr payı avansları mahsup edilmeden ilave kâr payı avansı verilmesine ve kâr payı dağıtılmasına karar verilemez.

(2) Kusurlarına ve durumun gereklerine göre zararlar şahsen kendilerine yükletilebildiği ölçüde yönetim kurulu üyeleri ve hazırladıkları raporlarla sınırlı olarak bağımsız denetimi yapanlar, ara dönem finansal tablolarının gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmamasından veya mevzuat ile muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak düzenlenmemiş olması nedeniyle dağıtılan kâr payı avansının doğru olmamasından doğan zararlar için ortaklığa, pay sahiplerine, ortaklık alacaklılarına ve ayrıca doğrudan doğruya olmak üzere kâr payı avansının kararlaştırıldığı veya ödendiği hesap dönemi içinde pay iktisap etmiş bulunan kişilere karşı sorumludurlar. Hukuki sorumluluk doğuran hallerin varlığı halinde, pay sahipleri ve yönetim kurulu üyeleri tarafından kararın ilanından itibaren otuz gün içinde, 18 inci maddenin altıncı fıkrasına göre iptal davası açılabilir.

(3) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Kurul tarafından düzenlenir.

Tam da bu 20Md./ 3. Bent uyarınca Sermaye Piyasası Kurulu bir tebliğ yayınlamıştır [R.G.23.1.2014].

6362 sayılı SPY'nın 19 ve 20 nci maddelerine dayanılarak hazırlanan II-19.1 sayılı Tebliğ'in 4. Md.de kâr dağıtım politikası, 5. Md.de kâr payı dağıtım esasları, 7. Md.'de payları borsada işlem görmeyen ortaklıklara ilişkin özel hükümler, 9. Ve 10.Maddelerde kâr payı avansı düzenlenmiştir. Bu tebliğde 13.Md. ile Kurul'un kâr payı dağıtımına konu edilebilecek kaynaklar ile ortaklıkların kâr payı ve kâr payı avansı dağıtımına ilişkin bir rehber hazırlayarak kamuya duyuracağı ve bu rehberi gerektiğinde güncelleyebileceği belirtilmiştir.

Bu tebliği kısaca Sermaye Piyasası Kurulu'nun özetiyle aktaralım. Tebliğde,

a) Ortaklıkların, kârlarını genel kurulları tarafından belirlenecek kâr dağıtım politikaları çerçevesinde ve ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak genel kurul kararıyla dağıtacakları düzenlenerek; kâr dağıtım politikasında bulunması gereken asgari hususlar belirlenmiştir.

b) Ortaklıklarda kâr payının, dağıtım tarihi itibarıyla mevcut payların tümüne, bunların ihraç ve iktisap tarihleri dikkate alınmaksızın payları oranında eşit olarak dağıtılacağı düzenlenmiştir.

c) Kâr payı dağıtımının tamamlanmasına ilişkin sürenin belirlenmesi yerine, dağıtım işlemlerine en geç dağıtım kararı verilen genel kurul toplantısının yapıldığı hesap dönemi sonu itibarıyla başlanması şartıyla, kâr payının ödenme zamanının kâr dağıtım politikasında yer alması gerektiği düzenlenerek, ödeme zamanına serbesti tanınmıştır.

d) Kâr payının, genel kurul toplantısında karara bağlanması koşuluyla, taksitlerle ödenebileceği hüküm altına alınarak, bu kapsamda kâr payının taksitle ödenmesinde

uyulacak usul ve esaslar belirlenmiştir.

e) Esas sözleşmede imtiyazlı pay sahiplerine, intifa senedi sahiplerine, yönetim kurulu üyelerine, ortaklık çalışanlarına, pay sahibi dışındaki kişilere kârdan pay verilebilmesi hususunda hüküm bulunmasına rağmen, kâr payına ilişkin olarak herhangi bir oran belirlenmemişse; bu kişilere dağıtılacak kâr payı tutarının, her durumda pay sahiplerine dağıtılan kâr payının dörtte birini aşamayacağı düzenlenmiştir.

f) Payları borsada işlem görmeyen halka açık ortaklıkların, bağışlar eklenmiş net dağıtılabilir dönem kârının yüzde yirmisinden az olamayacak şekilde kâr payını tam ve nakden dağıtmalarının zorunlu olduğu düzenlenmiştir. Ancak payları borsada işlem görmeyen ortaklıkların hesaplanan kâr payı tutarının genel kurula sunulacak son yıllık finansal tablolara göre sermayenin yüzde beşinden daha düşük olması veya söz konusu finansal tablolara göre net dağıtılabilir dönem kârının 100.000 TL'nin altında olması durumunda, ilgili hesap dönemi için kâr payı dağıtmayabileceği, bu durumun, dağıtmama nedeni ile birlikte Kurul'un özel durumların kamuya açıklanmasına ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde kamuya duyurulacağı da düzenlenmiştir.

g) Ortaklıklar tarafından bağış yapılabilmesi için esas sözleşmede hüküm bulunmasının şart olduğu, yapılacak bağışın sınırının ortaklık genel kurulunca belirleneceği ve Kurulumuzun bağış tutarına üst sınır getirmeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

h) Payları borsada işlem gören halka açık ortaklıklar tarafından ara dönem finansal tablolara göre oluşan kâr üzerinden dağıtılacak kâr payı avansı tutarının hesaplanmasına ilişkin yeni esaslar belirlenmiştir.

i) Ortaklıklar tarafından net dağıtılabilir dönem kârının en az % 25'i oranında nakit kâr payı dağıtımına karar verilmesi

durumunda, dağıtımına ilişkin genel kurul kararının alınmasından itibaren bir yıl içinde gerçekleştirilecek pay ihraçlarında, Kurul kayıt ücretlerinde % 25 oranında indirim uygulanması düzenlenmiştir.

4. SERMAYE PİYASASINDA KÂR PAYI VERİMİNE GENEL BAKIŞ

Sermaye piyasamızda [adı nedense İstanbul Borsası değil de Borsa İstanbul, bu da o biçim Türkçe!] şirketler er meydanına çıkıp, 2019 yılı kârlarını açıklayarak yağlanıp, sonra da kâr payı dağıtım niyetlerini açıklayarak peşrev çekmektedirler.

Bilinen “Eldeki Bir Kuş” kuramına göre kimi yatırımcılar eldeki bir kuşu [kâr payı verimini hatta nakit olanını] kimileri de daldaki iki kuşu [şirketin kâr dağıtmayıp yatırıma yönlendirip şirketin varlıklarının değerinin büyümesini] yeğlemektedirler. İlk öbeğe giren yatırımcılar şimdilerde radarlarına giren kâr payı verimi yüksek ve kararlı olan şirketleri incelemeye başladılar bile çoktan.

Acaba geriye doğru bir beş yıllık kâr payı verimine baksak, ne gibi manzaralar var? Acaba bu beş yılda şirketlerin kâr payı verim oranı ortalama ne oldu? Ekonomist dergisinin 1.3.2020 sayısında yapılmış bir çalışmada beş yılda en az üç kez [yıl] kâr dağıtan 33 şirket üzerinden hesaplanan kâr payı [temettü] verim oranı ortalaması yüzde 202,6 olmuş iyi mi? Kimi okurlar belki bu verimin bu beş yılda diğer yatırım araçlarının getirisini merak edebilirler. Bunu da verelim: Gram altın [% 220,2]; dolar [% 146,6]; avro [% 134,1]; mevduat [% 85,8]; BIST 100 [% 33,5]; BIST-Tüm [% 39,8]. Görüldüğü üzere, bu 33 şirketin kâr payı verim oranı borsa endekslerindeki getiri oranını fersah fersah geçmiş [borsacı diliyle beat etmiş!]; bununla kalmamış yatırım araçları içinde gram altına göre az farkla ikinci olmuş! Güreşçilerimizin pardon şirketlerin yağlandıkları 2019 yılı kârlarından peşrev çektikleri kâr paylarına ilişkin olarak aracı kurum

örütbağlarında gezintiye çıkabilirsiniz. Aman fiziksel mesafeye [sosyal mesafe de nereden çıktı, herşeyi karıştırmakta üstümüze yok yani!] dikkat edin. Dememiz o ki, getiri odaklı yatırım kavramıyla değer odaklı yatırımın arasındaki fiziksel mesafeye dikkat edin. İlkine kara sevdalanma tırışka yol, ikincisine platonik aşk ise has yoldur! Gerçi bizim ekinimizde sevda baştan gitmez sarılıp yatmayınca. Biz yine de borsasever olmayalım, insanın sevdiğine eril mantıkla ne yaptığını bilirsiniz, borsaperver olmak daha anlamlı! Anlayana ağustos böceği kemençe!

5. GELİR VERGİSİ YASASI'NDA (GVY) KÂR PAYLARINA İLİŞKİN VERGİ KESİNTİSİ

Bu arada anımsamamız gereken bir husus da vergi hazretleridir, bilirsiniz. Ortaklara dağıtılan kâr paylarından Gelir Vergisi Yasası Md. 94 kapsamında yapılan [yüzde 15 oranındaki] vergi kesintisi de [yabancı dilden apartma bir sözcükle stopaj da] konumuz açısından önemlidir. Ayrıca ortağın beyan sınırı [2020 yılı menkul sermaye gelirleri için 40.000 TL.] ve elde ettiği gelirlerin toplamı açısından girdiği dilim de [2020 yılı için 22.000 TL. için % 15, sonraki kısım için 40.000 TL.'ye dek % 20, sonraki fazla kısım için 180.000 TL.'ye dek % 27, sonraki fazla kısım için 600.000 TL.'ye dek % 35, sonraki fazla kısım için %40. Ödenecek dolaylı vergiler ve vergilerin vergileri, hatta vergilerin vergisinin vergileri bu kapsam girmiyor. Şaka mı sandınız, hayır geçen sayıdaki yazıma bakabilirsiniz!

Elbette ki akıllı [veya kurnaz!] pay belgiti [hisse senedi] yatırımcıları kâr payı odaklı gelir yatırımcısı mı olsun, yoksa özakçalandırma temelli servet büyümesi odaklı büyüme yatırımcısı mı olsun sorusuna yanıt aradığı karar düzleminde maruz kalacağı vergi yükünü de göz önüne alacaktır. Elbette ki, akıllı [veya kurnaz!] yatırımcı bir vergi planlaması yapabilir. Sözgelimi bir bankaya bağış yaparak bunun tümünü bildirimde

bulunacağı gelirden indirim konusu yapabilir. Bi dakika, banka deyince yanlış anlaşılmasın, gıda bankası kurumunu kast ettik! Bu arada ülkemizde rastlanmasa da kimi ülkelerde vergiden indirim konusu yapıl(a)masa da kimi vakıf vb. kuruluşlara yapılan indirimlerin bireylere bu hayrın ihale (şerri) olarak dönebildiği görülebilmekteymiş. Buna “bağış yap, ihale kap yöntemi ile kâr planlaması” adı verilebiliyor nurjuvazi jargonunda eşdeyişle sözdağarcığında. Nur Arapça’da ışık demekmiş! Arap ülkelerinde çok sayıda nur(bour)geois varmış ama ülkemizde ekonomi biliminde akademiadaki kimi (f)ilim adamlarının böyle bir neşriyatına rastlamadım (Eren Erdem arkadaşımızın Nurjuvazi kitabı sayılmaz, kendisi iktisadiyat (f)ilim adamı/kadını değil, siyasetçi ve dinbilim uzmanı ! Ama bu konular Pink Floyd’un Ayın Karanlık Yüzü (The Dark Side of the Moon) albümü eşliğinde anlaşılabilir ancak, çünkü bu hususlar sanki “The Dark Side of Love” filminden (dikkat 18+) parçalar gibi. Zaten bu tür durumlar ülkemizde yok, kimi ülkelerde rastlanabiliyor, bilgi kabilinden aktarılmıştır. Meraklısı boş zaman etkinliği olarak ilgilenebilir, nasıl olsa kapitalizm bizi sadece 23 saat çalıştırıyor, bir saat ihtiyaç molasında çaylar da herkesin kendi kesesinden!

ULUSLARARASI SERMAYENİN DERGİSİ The Economist’ten KÂR PAYLARI ÜZERİNE BİR YAZIDAN ÖZET

Tam bu makaleyi topladığım günlerden birinde The Economist dergisinin dijital kopya olarak (18 Nisan 2020 tarihli) sayısı geldi emektup adresime. Bakarken hemen bir yazı ilişti gözüme: “Salgında Ödemeler: Hangi Şirketler Kâr Payı Vermeli”. Yazıdan anadüşüncesini ortaya koyacak kısa bir derleme yapmayı uygun buldum. Yazıda özetle şunlar belirtilmiş:

“Gelecek ay Batı dünyasında şirketlerin ilk çeyrek sonuçları açıklanacak. Bu da yatırımcıları 2020’den ne beklendikleri konusunda bir yön sunacak. Amerikan bankaları gerek hanehalkının gerekse şirketlerin ödenemeyen kredi borçlarının artacağına ilişkin haberler yayınlıyorlar. Birçok şirketin yaşamını sürdürmekle birlikte, kârlarda bir çöküş yaşayacağı belirtiliyor. Bu da şirketler kâr payı ödemelerini kesmeli mi acaba sorusunu gündeme getiriyor. Bu teknik olarak anlamlı gibi gözükse de değil! Borsalarda kayıtlı şirketler itibarıyla kâr payları ve pay geri alımları (şirket ortaklarına paranın dönüşünü sağlamanın başka bir yolu) dünya çapında geçen yıl 2,2 trilyon dolar tutarında gerçekleşti. Bu modern kapitalizmde plutokratik paydaşlara piyasa ekonomisinin gerekli bir özelliği olarak sağlanan bir yarardır. Emeklilik fonları ve planları bu gelirin istikrarlılığına ciddi ölçüde bağlıdır. Kâr paylarının kesildiği durumda bu kurumsal yatırımcılar pay senetlerini yanlış bir zamanda eşdeyişle pay senetleri borsası düşerken satacaklardır. Oysa büyük ve nakit zengini şirketler bu fazla nakitlerini dağıttıkları zaman bu kaynak genç ve finansal durum tablosu düzeltilmesi gereken şirketleri fonlamada kullanılabilir. Şirketler kâr payları ödemelerinde büyük değişiklikler yapmada isteksizler. Finans alanında incelemeler yapan uzmanlar kâr paylarında bu yıl toplamda yüzde 30 düzeyinde bir düşme olacağını

belirtiyorlar. Hükümetler şirketlerin nakit kaynaklarını koruyarak sermayelerine destek yapmalarını istiyorlar. Şirketlerin 2008-2010 bunalım döneminde milyarları kâr payı olarak dağıttıkları halen akıllarda çünkü. Peki, ne yapılmalıdır? Şirketleri üç öbeye ayırmalı. İlk öbek dizgesel (sistematik) olarak önemli şirketler ki, hükümetler bunlardan kâr payı ödemelerini kesmelerini istemeliler. Bunlar örneğin havayolu şirketleri gibi sipariş temelli çalışan ve büyük vergi ödeyicileri şirketlerdir. Toplumsal paydaşlardan hükümet (vergilerin toplanması anlamında) pay senedi sahibi ortaklara ödül verilmeden önce payını almalıdır, kısaca önce vergi sonra kâr payı. Elbette tüm yük bu şirketlerin üstüne yüklenecek değildir. Durumun gerektirdiğinin ötesine geçerek ekonomiyi tahrip etmeye de yol açılmamalı elbette. Bankalar da bu öbekte, çünkü onlar kâr payı ödeyeceklerine bu kaynağı borç vermekte kullanmalılar. Zaten Avro bölgesinde ve Britanya’da bankalar için bu yaşama geçildi. Amerikan bankaları pay geri alımlarını durdurdular ama kâr payı ödemelerine devam ediyorlar, yılda yaklaşık toplam 55 milyar USD. Borç verenleri düzenleyen Amerikan Merkez Bankası (FED) bu şirket kabadayılığının kesilmesini önermeli. Bankalar geçmiş bunalımdan oldukça iyi durumda olmalarına karşın gerilime gireceklerdir. ABD’nin büyük bankalarından biri olan Wells Fargo

ilk çeyrekte kârlarının geçen yıl ilk çeyreğine göre yüzde 99 oranında düştüğünü açıkladı. Finansal dizgeye dair fısıltılar artıyor. İkinci öbekte yer alan şirketler gerilmiş ama güvenilir kâr paylarının korunmasının önemli sinyaller gönderdiği duygusuna sahip şirketlerdir. Bunlar için tehlikeli olabilecek şey, bu işi borçları arttırarak bunu yapmalarıdır. Bu strateji kulağa deliceymiş gibi geliyor, ama çok yaygın hale gelebilir. Kabaca borsaya kayıtlı Avrupa ve Amerikan şirketleri gelecek çeyrekte kâr payı ödemelerini sürdürebilmek için gerekenden daha düşük kârlar elde edecekleri kestiriminde bulunuyorlar. Petrol sektöründen çok sayıda büyük oyuncu kâr payı ödemeleri için borç almaya son verebilirler. Yönetim kurulları iki kez düşünmek zorundadırlar. Ortaklara ödeneceği söz verilen nakit kâr payı ödemeleri normal iş koşulları zamanı içindi, tekrar gerçekten o koşullara dönüşmesi beklenilmelidir. Üçüncü öbekteki şirketler güçlü bir finansal durum tablosuna sahip, neredeyse tam eğilme çalışan teknoloji şirketleri ve diğer (elektrik, su, gaz vd.) hizmetler gibi konularda çalışan şirketlerdir. Onlar nakiti gömüleme yapmak yerine kâr payı ödemeliler, kimi çeyreklerde ufak tefek sorunlar yaşasalar da. Bu para emeklilik fonlarını, planlarını ve yatırımcılar aracılığıyla diğer fon gereksinmesi olan şirketleri besleyecektir.”

AYRIKSI DURUM: VARLIK FONU TTK, SPK VB. DÜZENLEMELERE UYMAK ZORUNDA MI?

Çok yaygın bilinen bir şarkısı vardı, geçen yıl bu Nisan'da ölen rahmetli Dilber Ay'ın: Zorunda mıyım? Hatta hoşdabir TV anekdotu var Cüneyt Özdemir'in 5N1K izlencesinde. İzlememiş meraklısı ağıçinde bu söyleşiyi bulabilir, çok komik. Bu girişten sonra geçtiğimiz günlerde torba yasa denilen tipten bir aşure yasa çıktı, içinde her bir şey var. Bir tanesi de bizim ünlü Türkiye Varlık Fonu ile ilgili. Fon'un satın alıp ortak olacağı şirketlerde Türk Ticaret Yasası'nın 195. Md. ve 209 Md. lerinin uygulanmayacağı belirtilmiş. Bu maddelerde "hakimiyetin hukuka aykırı kullanılmayacağı" düzenlenmiş. Sermaye Piyasası Kanunu düzenlemeleri de bu şirketlere uygulanmayacakmış. Bunların Sayıştay vb. kamusal denetimden de ayrık olmaları düşünülürse durumun coğrafyası anlaşılabilir sanırım. Eeee "coğrafya" böyle bir şey. Peki, biz yukarıdaki bölümleri boşuna mı yazdık? Ben o düşüncede değilim.

SONSÖZ

Bakanlığın iyi niyetle yaptığını varsayabileceğimiz bu çalışmanın karşısında bir kez daha altını çizelim. Bu finansal kaldıraç konusu çok boyutlu bir sorunsaldır. Benzetmek uygunsa Con Ahmet'in devridaim makinesi gibidir. Kurtaralım derken şirketlerin iflası gündeme gelebilir. Yukarıda The Economist'ten yaptığımız kısa özetinde de kimi öneriler var. Her şirket ayrı bir vaka. Hastalık yoktur, hasta vardır misali sektör de önemli, şirket de önemli. Ölçmek ve biçmek gerek ki, yönetebilelim. Haa bir de milletimiz yaratıcıdır, sonra örtülü kâr dağıtımları yaygınlaşabilir, gerçi zaten arada sırada görülüyor ya! Sahi Ticaret Bakanlığı'nın genel kurullara gündem konulması konusunda personele temettü [çalışanlara kâr payı dağıtılması ama yöneticilere değil, mavi ve beyaz yakalı proletaryaya ve prekaryaya] önerisini getirdiğini ölmeden görebilir miyim acep? Hiç umudum yok ama yaşam sürprizlerle dolu!

Koronavirüs günlerinde iktisadiyat (iktisat değil!) yazınında gerek koronageçirmez / koronasavar şirketler, gerek koronazede ve dahi koronazade şirketler için en çok konuşulan tümceleri notalara dökülmüş bir nağme biçiminde dinleyelim mi: İşveren zor durumda işçiyi bağrına basar Reva mı bu efendim Bunalım bundan doğar Demek ki ne yapmalı....Artsın öyle fiyatlar işçi fazla at gitsin....İşsizlik pahalılık Konjonktür enflasyon Milletçe fedakarlık Kriz bunalım derken Bilanço'ya bir baktık: Bu yıl iki misli kâr..... Hayret su işe bak sen Nerden geldi bu kârlar Kime gitti bu kârlar Aman kimse sormasın Kim kazandı bu işten Aman kimse duymasın. İşte parçanın ağıçindeki youtube örütbağındaki bağlantı bulunağı: <https://www.youtube.com/watch?v=OTT8HrwblIQ>

KÜTÜPHANEMDEN KAYNAK ÖNERİLERİ (YENİDEN ESKİYE DOĞRU SIRALI KISA ÇİZELGE)

2019

•Yeşim Şendur ve Hatice Doğukanlı : Kurumsal Yönetimin Kâr Dağıtım Politikasına Etkisi, Gazi Kitabevi.

2018

•Güzin ÜÇİŞİK ve Aydın ÇELİK : Anonim Ortaklıklarda Finansal Tablolar Yedek Akçeler ve Kâr Dağıtımı, Oniki Levha Yay.

2017

•Bünyamin ÖZTÜRK : Sermaye Şirketlerinde Kâr Dağıtımı ve Vergilendirme, İzmir SMMMÖ Yayını.

2016

•İdil Özlem KOÇ : Şirketlerde Kâr Payı Dağıtımı, Nobel Yayınları.

•Salih CANÖZÜ : Anonim Şirketlerde Kâr Payının Tespiti ve Dağıtılması, Seçkin Yayınları.

•Ali İhsan KARACAN ve Esra Erişir KARACAN : Halka Açık Şirketlerde Kâr Dağıtımı, Legal Yayıncılık.

2015

•Hasan KARSLIOĞLU : Anonim Şirketlerde Örtülü Kâr Dağıtımı, Adalet Yayınları.

2014

•Nazmi KÂRYAĞDI : Tüm Yönleriyle Kâr Dağıtımı, 4.B. , Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yay.

2012

•Erdem ATEŞAĞAOĞLU : Vergi Hukuku Bakımından Anonim Şirketlerde Kâr Payı Dağıtımı, XII Levha Yayıncılık.

1993

•İ. Melih BAŞ ve M. Ali SEYHUN : İşletmelerde Sürdürülebilir Büyüme, İktisat İşletme ve Finans Dergisi, Cilt 8, Sayı: 90, ss. 44-50.

HİLELİ VERGİ SUÇLARI VE VERGİ KAÇAKLIĞI SUÇLARI 7242 SAYILI CEZA VE GÜVENLİK TEDBİRLERİNİN İNFAZI HAKKINDAKİ YASADAN FAYDALANABİLİR

Dr. Mustafa ALPASLAN
DR.-SMMM

Bilindiği gibi, 213 sayılı VUK'nun 359/a maddesine muhalefetten ceza alanlar yürürlüğe giren yeni infaz kanunu hükümlerinden belli koşullar dahilinde faydalanabileceklerdir.¹ 213 sayılı VUK md. 359 hükümleri malum olduğu üzere kaçakçılık suçları ve cezalarını içermektedir. Söz konusu yasa hükmünde bazı hileli vergi suçları kısaca aşağıda olduğu gibidir:

- 1)** Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
- 2)** Çift defter (el defteri) tutma fiili,
- 3)** Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek,
- 4)** Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek,
- 5)** Defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,
- 6)** Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak veya düzenlemek,
- 7)** Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basma veya basılan belgeleri bilerek kullanmak,
- 8)** Defter ve belgeleri yazılı istem üzerine vergi müfettişlerine veya yardımcılara ibraz etmemek,

Yukarıda yer verilen fiiller 213 sayılı VUK'nun 359 madde hükmünde tek tek belirtilmiştir. Madde hükmüne göre, hakkında 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

Öte yandan, vergi yasalarına göre tutulması ve/veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyetinde bulunan defter, kayıt veya belgeleri yok edenler 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. [VUK md.359/a-2/b] Diğer taraftan Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar.

Yukarıdaki açıklamalardan sonra haklarında geçmiş dönemlerde düzenlenen "vergi inceleme raporlarına" göre veya düzenlenen vergi tekniği raporlarına istinaden açılan davalar asliye ceza mahkemelerinde veya durumuna göre BİM veya Yargıtay'da devam eden davalar bu defa yürürlüğe giren 7242 sayılı yasa hükümlerine göre bazı indirim ve kolaylıklardan faydalanabileceklerdir. Aynı şekilde 30.03.2020 tarihinden önce haklarında kamu davası açılmış ve söz konusu davaları devam etmekte olan vergi mükellefleri yürürlüğe giren bu infaz kanunu hükümlerinden faydalanabileceklerdir. Vergi suçları bakımından yeni infaz kanunu bazı kolaylıklar getirmiş bulunmaktadır. Buna göre; **1)**30.03.2020 tarihinden önce işlenen suçlar

1-Söz konusu 7242 sayılı yasa 15.04.2020 gün ve 31100 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

açısından ayrı bir denetimli serbestlik ve infaz sisteminin uygulanması yasalaşmıştır. Buna göre 5275 sayılı kanunun geçici 6. Maddesi ile 30.03.2020 tarihinden önce işlenen suçlar açısından şu düzenlenmeler yapılmıştır:

a.Denetimli serbestlik süresi 3 yıl olarak uygulanacaktır.

b.Bir kısım süreli hapis cezalarına mahkum olanlar cezaların ½'sini infaz kurumunda çektikleri takdirde şartlı salıverme olanaklarından faydalanabilecektir.

c.Örneğin, yeni infaz kanunu ile 6 sene veya aşağısında hapis cezası alan bir hükümlü doğrudan tahliye olma olanağı kazanacaktır.

d.7 yıl hapis cezası alanlar 6 ay,

e.8 yıl hapis cezası alanlar 1 yıl,

f.9 yıl hapis cezası alanlar 1 yıl 6 ay,

g.10 yıl hapis cezası alanlar 2 yıl,

h.15 yıl hapis cezası alanlar 4 yıl 6 ay ceza evinde kaldıkları sürece tahliye olanağı elde edecektir.

2)Bu açıklamalardan sonra konumuz gereği hileli vergi suçu işleyenler, bu konuda hüküm giyerek cezaevinde bulunanlar veya cezaevini gitme durumunda olanlar özetle yargılaması devam edenler de dahil olmak üzere çıkarılan 7242 sayılı infaz kanunu hükümlerinden faydalanabilir.

3)Vergi suçlarında bilindiği gibi, rapor düzenlenmesi, mütalaa koşulu, C.Savcılığı kanalıyla suç duyurusunda bulunması, kamu davasının açılması veya açılmakta olması, ... gerekmektedir.

Vergi suçlarında fiilin işlendiği tarih önem taşımaktadır. Eğer, vergi incelemesi raporu düzenlenmeden önce ve idare vergi suçunu bilgi sahibi olmadan önce VUK 371.maddeye göre mükellef pişmanlıkla ilgili fiili beyanname vererek pişmanlık hükümlerine göre ödeme yaparak bu suçlardan kurtulma olanağı her hâlükârda mevcuttur. [VUK md.371]

Özetle, getirilen bu yeni infaz yasası ile haklarında incelemesi devam eden veya bitmiş birçok vergi mükellefi bu olanaklardan faydalanabilir. Aynı şekilde kamu davası açılmış veya açılmakta olan birçok mükellef bu hükümlerden istifade edebilecektir. Kamu davası açılmış olay asliye ceza mahkemesine yansımış olan mükellefler ve hali hazırda bölge idare mahkemesinde bu konuda davası devam edenler veya Yargıtay da bu konuda davaları sürmekte olan mükellefler de 7242 sayılı infaz yasası hükümlerinden faydalanabilir. Bu konuda verilen cezalar 3 yılı geçmiyor ise, hapiste yatma durumu söz konusu olmayacaktır. 3 yılın üzerindeki kesinleşen cezalarda ise indirim koşullarının hesabında mutlaka bir hukuki yardım alınmasını öneriyoruz.

İŞE İADE KARARLARI SONRASINDAKİ SÜRECİN YÖNETİLMESİ

DR. Özkan BİLGİLİ

Dr. İzmir Demokrasi Üniversitesi, İİBF, İnsan Kaynakları Yönetimi Bölümü.
Sosyal Güvenlik Başmüfettişi.

I-GİRİŞ

Haklı sebeple derhal fesih mekanizmasından farklı bir uygulama olan “geçerli sebeple fesih” 4857 sayılı İş Kanununun 18 ila 21. maddelerin düzenlenmiştir. Buna göre; otuz veya daha fazla işçi çalıştıran işyerlerinde en az altı aylık kıdemi olan işçinin belirsiz süreli iş sözleşmesini fesheden işveren, işçinin yeterliliğinden veya davranışlarından ya da işletmenin, işyerinin veya işin gereklerinden kaynaklanan geçerli bir sebebe dayanmak zorundadır. Yer altı işlerinde çalışan işçilerde kıdem şartı aranmaz. İşveren fesih bildirimini yazılı olarak yapmak ve fesih sebebini açık ve kesin bir şekilde belirtmek zorundadır. Hakkındaki iddialara karşı savunmasını almadan bir işçinin belirsiz süreli iş sözleşmesi, o işçinin davranışı veya verimi ile ilgili nedenlerle feshedilemez.

01/01/2018 tarihi itibarıyla belli konulardaki iş uyuşmazlıklarında arabulucuya başvurunun zorunlu hale getirilmesiyle, 7036 sayılı Kanun ile 4857 sayılı Kanunun 20.maddesinde de değişikliğe gidilmiştir. Buna göre, iş sözleşmesi feshedilen işçi, fesih bildiriminde sebep gösterilmediği veya gösterilen sebebin geçerli bir sebep olmadığı iddiası ile fesih bildiriminin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde işe iade talebiyle, İş Mahkemeleri Kanunu hükümleri uyarınca arabulucuya başvurmak zorundadır. Arabuluculuk faaliyeti sonunda anlaşmaya varılamaması hâlinde, son tutanağın düzenlendiği tarihten itibaren, iki hafta içinde iş mahkemesinde dava açılabilir. Taraflar anlaşılırsa uyuşmazlık aynı

sürede iş mahkemesi yerine özel hakeme de götürülebilir. Arabulucuya başvurmaksızın doğrudan dava açılması sebebiyle davanın usulden reddi hâlinde ret kararı taraflara resen tebliğ edilir. Kesinleşen ret kararının da resen tebliğinden itibaren iki hafta içinde arabulucuya başvurulabilir.

Feshin geçerli bir sebebe dayandığını ispat yükümlülüğü işverene aittir. İşçi, feshin başka bir sebebe dayandığını iddia ettiği takdirde, bu iddiasını ispatla yükümlüdür. Dava ivedilikle sonuçlandırılır. Mahkemece verilen karar hakkında istinaf yoluna başvurulması hâlinde, bölge adliye mahkemesi ivedilikle ve kesin olarak karar verir.

İşverence geçerli sebep gösterilmediği veya gösterilen sebebin geçerli olmadığı mahkemece veya özel hakem tarafından tespit edilerek feshin geçersizliğine karar verildiğinde, işveren, işçiyi bir ay içinde işe başlatmak zorundadır. İşçiyi başvurusu üzerine işveren bir ay içinde işe başlatmaz ise, işçiye en az dört aylık ve en çok sekiz aylık ücreti tutarında tazminat ödemekle yükümlü olur. Mahkeme veya özel hakem feshin geçersizliğine karar verdiğinde, işçinin işe başlatılmaması halinde ödenecek tazminat miktarını da belirler.

Kararın kesinleşmesine kadar çalıştırılmadığı süre için işçiye en çok dört aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer hakları ödenir. Mahkeme veya özel hakem, tazminat ile ücret ve diğer hakları, dava tarihindeki ücreti esas olarak parasal olarak belirler.

İşçi işe başlatılırsa, peşin olarak ödenen bildirim süresine ait ücret ile kıdem tazminatı, yukarıdaki fıkra hükümlerine göre yapılacak ödemededen mahsup edilir. İşe başlatılmayan işçiye bildirim süresi verilmemiş veya bildirim süresine ait ücret peşin ödenmemişse, bu sürelerle ait ücret tutarı ayrıca ödenir. İşçi kesinleşen mahkeme veya özel hakem kararının tebliğinden itibaren on işgünü içinde işe başlamak için işverene başvuruda bulunmak zorundadır. İşçi bu süre içinde başvuruda bulunmaz ise, işverence yapılmış olan fesih geçerli bir fesih sayılır ve işveren sadece bunun hukuki sonuçları ile sorumlu olur.

II-İŞE İADE KARARI SONRASI İŞÇİNİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

II.1-İşçinin İşe İadesi İçin İşverene Başvurusu

Kesinleşen iş mahkemesinin işe iade kararı ve bu kararın işçiye tebliğ edilmesiyle birlikte işçi açısından süresinde hareket etme zorunluluğu ortaya çıkacaktır. Nitekim işçi, kesinleşmiş işe iade kararının kendisine tebliğ edilmesinden itibaren 10 iş günü içerisinde işe başlama iradesini ciddi ve samimi bir şekilde dile getirmek zorundadır. İşçinin gerçek amacı tazminat almak değil işe başlamak olmalıdır. Kesinleşmiş iade kararının işçiye yada vekiline tebliği tarihi 10 iş günü olan işverene başvuru süresini tespit açısından önemlidir. İşçi işe iade başvurusunda samimi olmalıdır. Başvuru sırasında başka bir işyerinde çalışması işçinin samimi olmadığı anlamına gelmez. Zira, işveren işe davet ederse çalışmakta olduğu işten ayrılması ve eski işine başlaması imkan dahilindedir(Y.9.HD, 02/12/2008, E:2008/42499, K:2008/32929).

İşe başlama arzusu bizzat işçi veya işçinin avukatı tarafından yapılmalıdır. Hatta işçinin üyesi olduğu sendika dahi bu başvuruyu yapabilir(Y.HGK.17/06/2009, E:2009/9-232, K:2009/278). İşe başlama arzusunun işçi dışında başka birisi tarafından işçi adına yerine

getirilmesi geçerli kabul edilmeyecektir. İşçi, işe başlama isteğini şüphesiz yazılı olarak yerine getirmelidir. İşçi 10 iş günü içinde işverene başvuruda bulunmaz ise, işverence yapılmış olan fesih geçerli bir fesih sayılır ve işveren sadece bunun hukuki sonuçları ile sorumlu olur.

II.2-On İş Günü Olan Başvuru Süresinin Hesabı

Tekrarlarsak, süre 10 gün değil, 10 iş günüdür. Bu 10 iş günlük başvuru süresinin varlığı, hesabını da önemli kılmaktadır. 10 iş günlük sürenin başlangıcı, kesinleşmiş mahkeme kararının doğrudan işçiye yada avukatına tebliğ tarihidir. Bu bakımdan tebliğ tarihinin tespiti önem arz etmektedir. Öte yandan, bu 10 iş günü olan sürenin hesabında resmi tatil günleri hesaba katılmayacak, yalnızca iş günleri hesaplanacaktır.

II.3-On İş Günü Olan Başvuru Süresinin Geçirilmesi Durumu

Belirtildiği üzere, işçi 10 iş günü içinde işverene başvuruda bulunmaz ise, işverence yapılmış olan fesih geçerli bir fesih sayılır ve işveren sadece bunun hukuki sonuçları ile sorumlu olur. Bu durumda geçersiz fesih geçerli bir fesih gibi sonuç doğurur. İşçi iş güvencesi tazminatı alamayacağı gibi boşta geçen en çok dört aylık sürenin ücretini de alamaz.

Diğer taraftan, kıdem ve ihbar tazminatı hususu ilk baştaki feshin geçerli bir fesih olmasına göre şekillenecektir. İş güvencesi açısından, işe iade davası açma arzusunda olan işçilerin temel amacı tazminat kazanmak değil, gerçekten işe iade edilme arzusu olmalıdır. Aksi halde kıdem ve ihbar tazminatlarının da kaybına yol açılabilir.

II.4-İşe İade Başvurusunun Yapılacağı İş veya İşyeri

Şüphesiz işçi mahkeme kararına uygun olarak, fesihten önce çalıştığı işe/işyerine iadesi için işverene başvuracaktır. İşverenin herhangi bir işyerine başvurusu sözkonusu olamayacaktır.

İş güvencesine ilişkin hükümler 4857 sayılı Kanunun 2.maddesi ikinci ve üçüncü fıkrasında tanımlanan “işyeri” esasından hareket etmektedir. Yani işveren birden çok işyerine sahip olsa bile işçinin iade edileceği iş, mahkeme kararı ile geçersiz sayılan fesihden önce çalıştığı iş/işyeridir. Bunun yanı sıra işe iade müessesesi işverene istihdam yükü getirin bir kurum olmayıp, bu sebeple de işverenin işçiyi başka işyerlerinde çalıştırma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Zira, mahkeme feshin geçersizliğini tespit ettikten sonra işçinin son çalıştığı işe/işyerine iadesine karar vermektedir.

Tespit edilmesi halinde iş güvencesi hükümlerinden kaçınmak hali hariç yargılama sırasında yada sonrasında işyerinin/işin kapanmış olması işe iade kararının uygulanmasını da tartışmalı kılacaktır[Y.9.HD. 25/12/2006, E:2006/27396, K:2006/34577]. İşyerinin kapanmış olması durumunda, kararının somut delillerle makul ve mantıklı olarak açıklanması, işverenin salt işe iade hükümlerini bertaraf etmek amacının bulunmadığı durumlarda mahkemenin denetim yapma olanağı dahi bulunmamaktadır[Y.9.HD, 24/11/2005, E:2005/32720, K:2005/37114].

Örneğin, iş/işyeri 4734 sayılı Kanun uyarınca kamudan ihale/doğrudan temin ile alınmış bir iş/işyeri ise idarenin kararı yada kanun veyahut KHK ile kapatılması, hatta işçilerin bu sebeple işten çıkarılmış olmaları tam da böyle bir durum olarak görülebilir. İşyeri işveren iradesi dışında kapatılmıştır. Artık öyle bir işyeri yoktur.

III-İŞE İADE KARARI SONRASI İŞVERENİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

III.1-İşverenin İşçiyi İşe Başlatması

İşçinin usulüne uygun ve süresinde işe iade başvurusu üzerine işveren işçiyi işe başlatmayı tercih edebilir. İşveren samimi olarak 1 ay içinde işçiyi işe başlatmak durumundadır.

Bu durumda işveren işe iade kararında

belirtilen tutarda, -ki en az 4 en çok 8 aylık ücreti kadardır-, “işe başlatmama tazminatını” ödemeyecektir. Feshin geçersizliğine karar verilerek işçinin işe iadesine hükmedildiğinden ve işveren de işçiyi işe başlatmayı tercih ettiğinden, işçinin iş sözleşmesi sanki hiç sona ermemiş gibi işlem yapılacaktır. Bu durumda, daha önce fesih işlemi sonrası SGK’ye verilmiş “işten ayrılış bildirgesi” geçersiz hale gelmektedir. Dolayısıyla, işten ayrılmamış bir işçi için yeniden “işe giriş bildirgesi” verilmesi gibi bir durum da sözkonusu olmayacaktır.

Öte yandan işveren, işe başlattığı işçi için mahkeme kararında hüküm altına alınan ve boşa geçen süreye ilişkin en çok 4 aya kadar ücretini ve diğer haklarını ödemek zorundadır. Ücretin dışında diğer haklar kavramının içerisine ise varsa ikramiye, gıda yardımı, yol yardımı, yakacak yardımı ve servis hizmeti gibi para ile ölçülebilen haklar da dahil edilmelidir. Ancak, işçinin fiili çalışması ile ortaya çıkabilecek olan fazla çalışma ücreti, satış karşılığı prim, hafta tatili ile ulusal bayram ve genel tatil günlerinde çalışma karşılığı ücret gibi ödemeler diğer haklar kavramına dahil değildir[Y.9.HD. 18/11/2008, E:2008/32727, K:2008/31214]. Mahkeme veya özel hakem, işçiyi ödenecek olan ücret ve diğer hakları, dava tarihindeki ücreti esas alarak parasal olarak belirleyecektir. Buna bağlı olarak da ilgili aylar için ek aylık prim ve hizmet belgelerinin de düzenlenip SGK’ye verilmesi gerekecektir.

III.2-İşverenin İşçiyi İşe Başlatmaması

İşçinin başvurusuna rağmen işveren, işçiyi işe başlatmayacağını bildirirse bu bildirim tarihi iş sözleşmesinin feshi tarihi sayılacaktır. Gerçektende, işçi, işe iade kararının kendisine/vekiline tebliğinden itibaren 10 iş günü içerisinde işverene başvuruda bulunur ve işe başlatılmasını ister ise, işveren işçiyi işe başlatabileceği gibi işe başlatmayabilir de.

Samimi olarak işe başlama arzusunu dile getiren işçisini işe başlatmayan işveren bu

durumda, mahkeme kararında hüküm altına alınan, -ki en az 4 en çok 8 aylık ücreti tutarında- "işe başlatmama tazminatını" ve boşta geçen süreye ilişkin "en çok 4 aya kadar ücretini ve diğer haklarını" birlikte ödemek zorunda kalacaktır.

Buna bağlı olarak da ilgili aylar için ek aylık prim ve hizmet belgeleri düzenlenip SGK'ye verilecektir. Öte yandan, işe başlatılmayan işçi için evvelce verilen işten ayrılış bildirgesi iptal edilecek, ancak dört aylık sürenin son günü itibariyle ayrıca işten ayrılış bildirgesi düzenlenecektir. Zira, işçinin kesinleşen işe iade kararı ve süresinde başvuruya rağmen işe başlatılmaması halinde önceki fesih ortadan kalkmaktave işçinin işe başlatılmadığı tarih fesih tarihi olarak değerlendirilmektedir(Y.9.HD, 14/10/2008, E:2008/29383; K:2008/27243).

III.3-İşverenin İşçiyi Süresinde İşe Başlatmak İçin Daveti

Kesinleşmiş mahkeme kararının kendisine tebliğinden itibaren 10 iş günü içerisinde işverene başvuran işçiyi işe başlatmak isteyen işverenin usulüne uygun olarak işe davet etmesi gerekmektedir. Davetin süresinde yapıldığının kanıtı için noter kanalı ile yada taahhütlü, iadeli taahhütlü, APS[acele posta servisi] veya PTT Alo Post kanalı ile yapılması gerektiği söylenebilir.

İşverenin usulüne uygun davetinin tebliğinden itibaren bir ay içinde işçinin işe başlamasına yada başlamamasına göre işverenin sorumluluk durumları da değişecektir. Bu sebeple hem işe davet yazısının hem de işçinin süresinde gelip gelmediğinin tespiti önem arz etmektedir.

İşveren işçiyi işe iade kararında samimi olmalıdır. Bir kere işveren işe davet yazısında işçiyi herhangi bir şarta bağlı tutmamalıdır(Y. HGK, 01/10/2104, E:2013/22-1158, K:2014/743). Belirtelim ki, işçisinin süresinde işverene başvurusu üzerine, işverenin bir aylık yasal sürede gönderdiği işe davet yazısında,

fesih sonrası ödenen ihbar ve kıdem tazminatlarının mahkemece karar verilen tutardan mahsup edileceğinin ihtar edilmesi ise işe başlamanın şarta bağlanması olarak kabul görmemektedir(Y.HGK, 04/12/2013, E:2013/22-428, K:2013/1626).

Aşağıda örneklerle ve yargı kararlarıyla konuya açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

III.3.1-İşçinin Süresinde Gelip İşe Başlamaması

Kesinleşmiş mahkeme kararının tebliğinden itibaren 10 iş günü içerisinde işverene başvurarak işe başlamak istediğini işçi belirtmiş[noterden gönderilen ihtarname ile olabilir], işveren de bu başvuru tarihinden itibaren bir ay içerisinde işçiye yada vekiline gönderdiği ihtarname ile işçiyi işe başlaması için davet etmiş olsun[yine noter kanalı ile].

Bir kere işveren bu bir aylık sürenin dolmasına yakın ihtarname göndermemelidir. Bu durum bazen işverenin samimi ve iyiniyetli olmadığı şeklinde değerlendirilmektedir(Y.22.HD., 08/12/2011, E:2011/12317, K:2011/6959). Ters kararlar da bulunmaktadır; Yargıtay, işe davetin bir aylık yasal sürede yapılmış olmasını yeterli gördüğü gibi işçiye 3 gün içinde işe başlaması için verilen süreyi de makul bulmuştur(Y.22. HD, 29/06/2012, E:2012/10154, K:2012/14950).

Bu bakımdan bir aylık sürenin dolmasından makul bir süre önce işe davet yazıları gönderilip, davet yazısında işe başlanacak tarih belirtilebilir. Peki; makul süre ne olmalıdır? İşçiye kaç gün süre verilmelidir? İşçi ne kadar sürede başlayabilir? Aşağıdaki Yargıtay, 9.HD'nin konuya ilişkin emsal niteliğindeki kararı sorunun çözümüne ışık tutucu niteliktedir:

"İşverence yasal süre içerisinde gönderilmiş olsa dahi, işçinin bir aylık işe başlatma süresi aşıldıktan sonra eline geçen bildirim üzerine makul bir sürede işe başlaması gerekir. Burada makul süre, işçinin işe daveti içeren bildirim anında işyerinin bulunduğu yerde

ikamet etmesi durumunda en fazla 2 günlük süre olarak değerlendirilebilir. İşçinin işe iadeyi içeren tebligatı işyerinden farklı bir yerde alması halinde ise, 4857 sayılı Yasanın 56.maddesi son fıkrasındaki izinler için öngörülen en çok 4 güne kadar yol süresi makul süre olarak değerlendirilebilir. Bu durumda işçinin en fazla 4 gün içinde işe başlaması beklenmelidir.”[Y.9.HD, 23/02/2017, E:2017/3537, K:2017/2503; Aynı yönde Y.7.HD, 09/03/2016, E:2015/6259, K:2016/5859].

İşçi, işverenin süresinde ve usulüne uygun davetine rağmen belirtilen sürede gelip işe başlamaz ise bu durumda işverence yapılan feshin, 4857 sayılı İş Kanununun 21/5. maddesine göre geçerli bir feshin sonuçlarını doğuracaktır. Yani işçi, işe iade davasında karara bağlanan “işe başlatmama tazminatı” ile “boşta geçen süreye ait ücret ve diğer haklarını” talep edemeyecek, alamayacaktır[Y.9. HD, 20/12/2010, E:2009/1220, K:2010/39079; Aynı yönde Y.9.HD, 14/10/2008, E:2008/29383; K:2008/27243 ve Y.7.HD, 09/03/2016, E:2015/6259, K:2016/5859].

Bu durumda işçinin gerçek amacının işe başlamak olmadığı kabul edilmelidir. Başka bir anlatımla işçi işverene hiç başvurmamış gibi sonuca gidilmelidir. Böylece işverence yapılan fesih 4857 sayılı Kanunun 21/5 maddesine göre geçerli bir feshin sonuçlarını doğurur. Bunun sonucu olarak da, işe iade davasında karar bağlanan işe başlatmama tazminatı ile boşta geçen süreye ait ücret ve diğer hakların talebi mümkün olmaz[Y.22.HD, 20/01/2012, E:2011/18310, K:2012/313]. Mahkemece geçersiz kabul edilen fesih tekrar geçerli hale gelecek, bu durumda işveren, sadece bunun hukuki sonuçları olan ihbar tazminatından, ayrıca koşulları var ise kıdem tazminatından sorumlu tutulabilecektir. İşverenin, boşta geçen en çok dört aya kadarki sürelerden ötürü SGK'ye aylık prim ve hizmet belgelerini düzenleme/verme ve sigorta primlerini ödeme zorunluluğu da

doğmayacaktır[16/330 ve 16/370 sayılı SSK Genelgeleri].

III.3.2-İşçinin Süresinde Gelip İşe Başlaması

Yukarıda yer verdiğimiz süreçlere uygun olarak ve süresinde işçinin işe başlaması durumunda, belirtildiği üzere, işçiye mahkeme kararında belirtilen işe başlatma tazminatı ödenmeyecek ancak, boşta geçen süreye ilişkin en çok dört ayın ücret ve diğer hakları ödenecektir.

Bu durumda, işçiye/işçilere geriye doğru ödenecek ücretler için ek ücret bordroları/ ücret hesap pusulaları düzenlenmesi gerekmektedir. Sadece bunlardan birisinin düzenlenmesi yeterli değildir. Ek ücret hesap pusulalarının 4857 sayılı Kanunun 37.maddesi uyarınca, ek ücret tediye bordrolarının da 5510 sayılı Kanunun 102.maddesi birinci fıkrasının (e) bendinin (5) numaralı alt bendi uyarınca düzenlenmesi gerekecektir. Bordro düzenlenirken, şüphesiz sigorta primleri ve vergiler dahil tüm kesintiler yapılmalıdır.

İşe başlatılan işçi için işe giriş bildirgesi düzenlenmeyecek, ancak fesih tarihinden geçerli olmak üzere boşta geçen en çok dört ay için ek aylık prim ve hizmet belgeleri düzenlenecektir. Dahası işe başladığı tarihe kadarki süre için de sıfır gün ve sıfır kazanç üzerinden yine ek aylık prim ve hizmet belgeleri düzenlenecektir.

IV-İŞE İADE KARARI SONRASI SGK İŞLEMLERİ

İşçinin işe başlamasına yada başlamamasına göre konu, işe giriş ve işten ayrılış bildirimleri ile aylık prim ve hizmet belgelerinin SGK'ye verilmesi ve primlerin ödenmesi yönüyle Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin(SSİY) 102/d ve 25/7 maddeleri ile İşveren Uygulama Tebliğinin(İUT) 2.2/d maddesinde düzenlenmiştir.

IV.1-İşçinin On Gün İçinde İşverene Başvurmaması

İşe iade edilmesine karar verilen işçinin,

dört aylık süreye ilişkin ücret ve diğer haklarını alabilmesi için kesinleşen mahkeme kararının kendisine tebliğinden itibaren 10 iş günü içinde işe başlamak üzere işverene başvuruda bulunması gerekmektedir

İşçinin bu süre içinde işverene başvurmaması halinde, mahkemece geçersiz kabul edilen fesih yeniden geçerli hale geleceğinden işverenin dört aylık süreye ilişkin ücret ve diğer haklarını ödeme yükümlülüğü bulunmamakta, dolayısıyla bu süreler için aylık prim ve hizmet belgesi düzenleme gibi bir sorumluluğu da bulunmamaktadır. Şüphesiz fesih geçerli olacağından ayrıca işten ayrılış bildirgesi de geçerli sayılacaktır.

IV.2- İşçinin On Gün İçinde İşverene Başvurması

İşe iadesine karar verilen işçinin on iş günü içinde işverene başvuruda bulunmuş olması halinde aylık prim ve hizmet belgelerinin verilme süresi, işverenin işçiye işe başlatıp başlatmamasına göre değişmektedir.

Kesinleşen mahkeme kararının tebliğinden itibaren on işgünü içinde işe başlamak için işverene başvuruda bulunan işçinin,

➤ İşverenin usulüne uygun daveti üzerine işe başlaması halinde, dört aylık süreye ilişkin aylık prim ve hizmet belgelerinin, işverenin davet yazısının işçiye tebliğ edildiği tarihi izleyen ayın 23'üne kadar verilmesi, muhteviyatı primlerin de aynı ayın sonuna kadar ödenmesi,

➤ İşe başlatılmaması halinde, dört aylık süreye ilişkin aylık prim ve hizmet belgelerinin işçinin işe başlamak için işverene yaptığı başvurusuna ilişkin tebligatın alındığı tarihi izleyen ayın 23'üne kadar verilmesi, muhteviyatı primlerin de aynı ayın sonuna kadar ödenmesi,

Gerekmektedir.

Bu sürelerde bildirimler verilmez ise her bir bildirmeden ötürü 2 asgari ücret ceza uygulanacağı muhakkaktır.

Yine; iş mahkemelerince verilen kararlar uyarınca, göreve iadesine karar verilen sigortalı personelin kesinleşen mahkeme kararının tebliğinden itibaren işverenin işçiye işe başlatmaması halinde sigortalı personelin işe başlamak için işverene yaptığı başvurusuna ilişkin tebligatın alındığı tarihin içinde bulunduğu ayı takip eden ayın sonuna kadar verilen sigortalı işten ayrılış bildirgesi de yasal süresinde verilmiş sayılacaktır.

IV.2.1-İşverenin İşçiye İşe Başlatması

İşe iadesine karar verilen işçinin, işverence usulüne uygun daveti işe başlaması halinde, dört aylık sürenin bitimi ile işe başlatıldığı tarih arasında her ne kadar çalışması olmasa da, dört aylık sürenin son günü itibariyle işten ayrılış bildirgesi düzenlenmesi sözkonusu

olmayacaktır.

Bu durumda dört aylık sürenin bitimi ile sigortalının fiili olarak çalışmaya başladığı ay arasında boşa geçen süreler için sıfır gün ve sıfır kazançlı aylık prim ve hizmet belgesi düzenlenmesi gibi bir durum ortaya çıkmaktadır.

Öte yandan, işe iadesine karar verilen ve işverence işe başlatılan sigortalının fiili olarak çalışmaya başladığı ayda, ilk defa işe alınıyor olması gibi bir durum sözkonusu olmadığından, fiilen çalışmaya başladığı tarih itibariyle yeniden işe giriş bildirgesi düzenlenmeyecektir. Bu durumda sigortalının işe başladığı ay için düzenlenecek aylık prim ve hizmet belgesinde sigortalının prim ödeme gün sayısının 30 günden az olması

halinde, ayrıca eksik gün nedeni olarak “14- Diğer” seçeneğinin/kodunun tercih edilmesi gerekmektedir.

Örneğin; 30/11/2016 tarihi itibarıyla iş akdi feshedilen [A] sigortalısının kesinleşen mahkeme kararına istinaden işe iadesine karar verildiği ve yapmış olduğu başvurunun 27/07/2018 günü işverence tebliğ edildiği, işverenin 09/08/2018 tarihli işe davet yazısının işçiye 13/08/2018 tarihinde tebliğ edilerek işveren tarafından 16/08/2018 tarihinde işe başlatıldığı varsayıldığında,

- > 30/11/2016 tarihli işten ayrılış bildirgesinin iptal edilmesi,
- > 2016/Aralık ayı için 30 gün, 2017/Ocak ayı için 30 gün, 2017/Şubat ayı için 30 gün, 2017/Mart ayı için 30 günlük, aylık prim ve hizmet belgeleri düzenlenmesi,
- > 2016/Aralık ayı için işe giriş bildirgesi düzenlenmeksizin 30 günlük bildirme düzenlenmesi,
- > 2017/Nisan-2018/Temmuz dönemi için de sıfır gün ve sıfır kazançlı bildirimler düzenlenmesi,
- > 2018/Ağustos ayı için ise, işçinin 16/18/2018 günü işe başlayıp çalışması halinde, 16 gün üzerinden bildirme düzenlenmesi, gerekecektir.

Belirtelim ki; 2016/Aralık-2017/Mart bildirimlerinin 23/09/2018 tarihine kadar SGK'ya verilmesi halinde herhangi bir idari para cezası ödenmeyeceği gibi muhteviyatı primlerin de bu ayın sonuna kadar ödenmesi halinde herhangi bir gecikme zammı ve cezası ödenmeyecektir.

IV.2.2-İşverenin İşçiyi İşe Başlatmaması

Aynı örneği, işçinin süresinde işverene başvurusu üzerine işverence işe başlatılmaması hali için verirsek...

- > 30/11/2016 tarihli işten ayrılış bildirgesinin iptal edilmesi,
- > 2016/Aralık ayı için 30 gün, 2017/Ocak ayı için 30 gün, 2017/Şubat ayı için 30 gün, 2017/Mart ayı için 30 günlük, aylık prim ve hizmet belgeleri düzenlenmesi,
- > 2017/Mart ayı sonu, 31/03/2017 tarihi itibarıyla işten ayrılış bildirgesi düzenlenmesi, gerekecektir.

Belirtelim ki; 2016/Aralık-2017/Mart bildirimlerinin 23/08/2018 tarihine kadar SGK'ya verilmesi halinde herhangi bir idari para cezası ödenmeyeceği gibi muhteviyatı primlerin de bu ayın sonuna kadar ödenmesi halinde herhangi bir gecikme zammı ve cezası ödenmeyecektir.

IV.2.3-İşçinin İşverenin Davetine Rağmen İşe Başlamaması

Mahkemece işe iadesine karar verilen bir işçinin mahkeme kararının kesinleştiği tarihten itibaren on iş günü içinde işe başlamak üzere işverene başvuruda bulunmasına ve işverenin usulüne uygun davetine rağmen süresinde işe başlamaması halinde, sigortalının işe başlamadığı hususunun işverence tutanak altına alınması gerekecektir.

Diğer taraftan, mahkemece işe iadesine karar verilen, ancak işverenin davetine rağmen işe başlamayan işçi, her şeye rağmen mahkeme kararının uygulanması amacıyla Sosyal Güvenlik Kurumuna müracaat ettiği takdirde, Sosyal Güvenlik Kurumunca sigortalının işverenin davetine rağmen bir aylık süre içinde işe başlayıp başlamadığı bilinemeyecektir. Bu durumda, SGK tarafından işverenden dört aylık süreye ilişkin aylık prim ve hizmet

İZMİR DAYANIŞMA

belgelerinin düzenlenerek Kuruma verilmesi ya da sigortalının işverenin usulüne uygun davetine rağmen işe başlamamış olması halinde ihtarnamenin ve işçinin işe başlamadığına dair tutanağın gönderilmesi istenilecektir.

İşveren tarafından, ihtarnamenin [sigortalıya tebliğ edildiği tarihin noter kanalıyla işletilerek] ve sigortalının işe başlamadığına dair tutanağın, durumu anlatan bir dilekçe ekinde SGK'ye ibraz edilmesi halinde işverenden dört aylık süreye ilişkin aylık prim ve hizmet belgesi istenilmeyecektir.

V-SONUÇ OLARAK

Yazımızda işe iadesine karar verilen işçinin işe iade başvurusunda dikkat etmesi gereken hususlara, işverenin işe başlatma yada başlatmama iradesine göre sürecin nasıl yönetilmesi gerektiği, yargı kararları ile sosyal güvenlik mevzuatı dikkate alınmak suretiyle açıklığa kavuşturulmaya deyim yerinde ise bir yol haritası oluşturulmaya çalışılmıştır.

Çalışmamızın başta meslek mensupları olmak üzere tüm uygulayıcılara faydalı olması temennisi ile...

SERMAYE ŞİRKETLERİNDE YÖNETİM VE TEMSİL

Aydın ÖZDEMİR
SMMM

ÖZET

Kişiler ekonomik faaliyetlerini bireysel olarak sürdürebilirler veya hukuki altyapısı Borçlar Kanununda yer alan adi ortaklıklar oluşturarak, ya da Türk Ticaret Kanununun ikinci kitabını oluşturan Ticaret Şirketlerinin ortakları olarak bu faaliyetlerin içinde yer alırlar.

Şahıs işletmeleri bizatihi, Ticari İşletmenin sahibi olan gerçek kişi tarafından yönetilip temsil edilirken, tüzel kişiliği olmayan adi ortaklıklarda ortakların kurumsal temsili mümkün değildir, Ortaklar Borçlar Kanunu hükümlerine göre birbirlerini temsil ederler.

Türk Ticaret Kanununda zikredilen ve tüzel kişiliği olan Ticaret Şirketlerinde yönetim ve temsil keyfiyeti söz konusu yasanın muhtelif maddeleri ile ayrıntılı olarak belirlenmiştir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 124. maddesinde kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatifler Ticaret Şirketi olarak belirlenmiş, kollektif ve komandit şirketler şahıs şirketi, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ise sermaye şirketi olarak tanımlanmıştır.

Ayrı bir yasa [1163 sayılı Kooperatifler Kanunu] ile düzenlenen Kooperatiflere Türk Ticaret Kanununda yer verilmemiştir.

01/07/2012 tarihinde yürürlüğe giren yeni Türk Ticaret Kanunu, Kurumsal Yönetim İlkeleri çerçevesinde Sermaye Şirketlerinin yönetimi ve Kanuni Temsilcilerin tüzel kişiliği temsili konusunda yeni anlayışlar ve ilkeler getirmiştir.

Anahtar Kelimeler: Ticaret Şirketleri, Sermaye Şirketleri, Kurumsal Yönetim İlkeleri, Kanuni Temsilciler, İç Yönerge, İmza Sirküleri

GİRİŞ

12 Eylül darbesinden kısa bir süre sonra , gelir vergisi mükellefi olan pek çok kişinin sermaye şirketi kurarak gelir vergisi mükellefiyetinden kurtulma çabaları neticesinde, işgal mevzuu, sandviç büfesi, kuaför, kaportacı, bakkal, manav, Lokanta ve benzeri olan pek çok Anonim ve o yıllarda geçerli olan Anonim şirket kuruluşundaki mahkeme safahatı ve her yıl genel kurul mecburiyeti gibi sebeplerle daha çok Limited şirket kuruldu. Ticaret Bakanlığının resmi verilerine göre 2019 sonu itibarıyla ülkemizde 860.066 adet Limited Şirket, 136.909 adet Anonim Şirket bulunuyor. Gelir vergisi mükelleflerinin sermaye şirketi kurmayı tercih etmelerinde, hayat standardı adı altındaki baş vergisinden kurtulma amacının yanında Ticaret Kanunu'nun sermaye şirketlerinin ortak ve kanuni temsilcilerine sağladığı sınırlı sorumluluk önemli bir etkendi.

1-ANONİM ŞİRKETLERDE YÖNETİM VE TEMSİL

Yasanın 329. maddesinde “Sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirket” olarak tanımlanan anonim şirketin hukuki yapısında devrim niteliğinde düzenlemeler yapılmış olup, bunlardan en önemlisi tek kişilik anonim şirket anlayışıdır. Ortak sayısında yapılan bu düzenleme olağan olarak şirketin yönetiminde ve temsilinde de yapısal değişiklikler yaratmıştır.

Yasanın, Yönetim ve Temsil başlıklı 365. Maddesinde “Anonim Şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur, kanundaki istisnai hükümler saklıdır” ifadeleri yer almaktadır.

Ortak sayısında yapılan değişim, Yönetim Kurulunun üye sayısına da yansımış ve eski TTK'nun asgari 3 Yönetim Kurulu üyesi şartı kaldırılmış, bir kişilik Yönetim Kurulu olabileceği yasada yer almıştır.

Eski yasada yer alan Yönetim Kurulu üyelerinin

ortak olma şartı da kaldırılmıştır.

Yeni yasada da eski yasada olduğu gibi Yönetim Kurulu üyelerinin azami 3 yıl için seçilmesi esası benimsenmiştir.

Yönetim Kuruluna Tüzel Kişilerin seçilebilmesi yeni yasa ile getirilen bir düzenleme olup, böyle bir durumda tüzel kişiyle birlikte, tüzel kişi adına, tüzel kişi tarafından belirlenen, sadece bir gerçek kişi de tescil ve ilan olunur. Yönetim kurulu her yıl üyeleri arasından bir başkan ve bulunmadığı zamanlarda ona vekalet etmek üzere, en az bir başkan vekili seçer. Şirketin Ana sözleşmesinde, başkanın ve başkan vekilinin veya bunlardan birinin, genel kurul tarafından seçilmesi öngörülebilir. Yasa, şirket esas mukavelesinin buna cevaz vermesi, mevcut esas mukavelede böyle bir düzenleme yoksa esas mukavelede bu konuda tadilat yapılması şartı ile Yönetim Kurulunun düzenleyeceği bir iç yönergeye göre, yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devretmeye yetkili kılınabileceğini hükme bağlamıştır.

Yönetim Kurulunun şirketi temsili konusunda yasanın belirlediği esas müştereken temsildir. Bu hükmün istisnası yönetim kurulunun tek üyeden oluşması veya şirket esas mukavelesinde münferiden temsile cevaz veren bir hükmün bulunmasıdır.

Öte yandan, Yönetim Kurulu üyeleri kendi aralarında alacakları kararla temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebilir. Ancak en az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması şarttır.

Bu şekilde temsile yetkili kılınanların temsil yetkisi, belli işlerle ya da belli parasal tutarlar belirlenerek sınırlandırılmaz. Temsil yetkisinin müşterek imza ile kullanılması koşulu, ya da şirketin belli şubelerine hasredilmesi yetki sınırlandırılması sayılmaz.

Bazen temsil yetkisinin Yönetim Kurulu

üyeleri olmayan şirket çalışanlarına belli kısıtlar dahilinde devri gündeme gelebilir, örneğin satış faturalarının Satış Müdürü tarafından imzalanması, belli tutarı aşmayan çek ve ödeme emirlerinin Muhasebe Müdürü tarafından imzalanması, Şirket adına tanzim edilmiş veya ciro edilmiş çek ve senetlerin bankalardan kullanılan kredilere mukabil bankalara ciro edilebilmesi, belli kademe kadar istihdam edilecek kişilerle akdedilen İş sözleşmelerinin İnsan kaynakları Müdürü tarafından imzalanması gibi.

Bu şekilde atanacak olanların görev ve yetkileri, 367 nci maddeye göre hazırlanacak iç yönergede açıkça belirlenir. Bu durumda iç yönergenin tescil ve ilanı zorunludur. Böyle bir tercihte bulunulması durumunda Ana Sözleşmede yapılacak düzenleme ile ilgili tadil tasarisinin ve Yönetim Kurulu tarafından düzenlenip tescil ve ilan edilecek İç Yönergenin bir örneği aşağıda yer almaktadır.

YÖNETİM KURULU KARAR ÖRNEĞİ

KARAR SIRA NO : 2020/..

KARAR TARİHİ : .././2020

KARAR KONUSU : ŞİRKETİN ESAS MUKAVELESİNİN 13.MADDESİNİN TADİLİ

Yönetim kurulumuzun bugün yaptığı toplantıda aşağıdaki kararlar alınmıştır.

Şirketimizin esas mukavelesinin “ŞİRKETİN TEMSİL VE İLZAMI” Başlıklı maddesinin aşağıdaki gibi tadil edilmesi hususunun Genel Kurulun tasvibine sunulmasına oybirliği ile karar verildi.

TADİL TASARISI

YENİ ŞEKİL

MADDE 13- ŞİRKETİN TEMSİL VE İLZAMI

Şirketin temsil ve ilzamı Yönetim Kuruluna aittir. Yönetim Kurulu düzenleyeceği bir iç yönerge ile şirketin, temsil ve ilzamını bir veya daha fazla murahhas üyeye veya Genel Müdür olarak üçüncü kişilere devredebilir. En az bir Yönetim Kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması şarttır.

YÖNETİM KURULU
BAŞKANI

YÖNETİM KURULU
BAŞKAN YARDIMCISI

YÖNETİM KURULU
ÜYESİ

YÖNETİM KURULU KARAR ÖRNEĞİ

KARAR SIRA NO : 2020/..

KARAR TARİHİ : .././2020

KARAR KONUSU : ŞİRKETİN YÖNETİMİ İLE TEMSİL VE İLZAMINA İLİŞKİN İÇ YÖNERGE TANZİMİ

Yönetim kurulumuzun bugün yaptığı toplantıda aşağıdaki kararlar alınmıştır.

1-6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 367, 371. maddeleri ve ilgili diğer maddeleri uyarınca Şirket yönetimi ile temsil ve ilzamına ait aşağıda yer alan İç Yönerge metninin kabul edilmesine,

2-Bu kararın İzmir Ticaret Sicili Müdürlüğü'nde tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edilmesine oy birliği ile karar verilmiştir.

**..... SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİNİN .././2020 TARİH VE
.. NUMARALI İÇ YÖNERGESİ**

Bu İç Yönergenin Tanziminin amacı; Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin ana sözleşmesindeki, "Şirketin Temsil ve İlzami" maddesi [Madde ..] ve Türk Ticaret Kanununun 367, 371. Maddeleri ve ilgili diğer maddeler çerçevesinde yetki devrine ilişkin hususları, yönetim faaliyetini sürdürmek için şirket içi birim müdürlerinin görev ve sorumluluklarını düzenlemek ve belirlemektir.

İşbu iç yönerge ile;

Şirketi temsil ve ilzam edecek imza yetkililerinin;

1. Derece Yetkilileri olarak;

- Yönetim Kurulu Başkanı, Yönetim Kurulu Başkan Yardımcısı, Yönetim Kurulu Üyesi

2. Derece İmza Yetkilisi Olarak;

- Genel Müdür

3. Derece İmza Yetkilisi Olarak;

- Muhasebe Müdürü

- Satış Müdürü

- İnsan Kaynakları Müdürü

olmak üzere üç grupta toplanmasına, imza yetki kapsamlarının aşağıda belirtilen şekilde tanzim edilmesi ve tanımlanan gruplarda belirtilen imza yetkililerince aşağıda belirtilen şekilde kullanılmasına;

1.Derece İmza Yetkisini haiz olan Yönetim Kurulu Başkanı, Yönetim Kurulu Başkan Yardımcısı ve Yönetim Kurulu üyelerinin şirket unvanı altında münferiden vazedecekleri imzaları ile şirketimizi her konuda, her sahada, ahara tevkil yetkisi ile temsil ve ilzam etmelerine,

2.Derece İmza Yetkisini haiz olan Genel Müdürün şirket unvanı altında üçüncü derece imza yetkilisi sahibi herhangi biri ile müştereken vazedecekleri imzaları ile şirketimizi her konuda, her sahada, ahara tevkil yetkisi ile temsil ve ilzam etmelerine,

3.Derece imza yetkisini haiz olan;

-Muhasebe Müdürünün; Şirket unvanı altında münferiden vazedeceği imzası ile Şirketimiz adına 500.000.- TL kadar çek keşide etmesine, aynı tutarda Emre Yazılı Senet tanzim etmesine, 500.000.- TL ödeme talimatı, havale emri tanzim etmesine, Çeşitli Bankalar ve Finans Kuruluşları ile 500.000.- TL kadar kredi sözleşmelerini akdetmesine,

-Satış Müdürünün; Şirket unvanı altında münferiden vazedeceği imzası ile şirketimizi 500.00.- TL kadar taahhüt altında bırakacak satış sözleşmelerini akdetmeye, şirketimizce mal satışı ve hizmet ifasına binaen tanzim olunan satış faturalarını imzalamasına,

-İnsan Kaynakları Müdürünün; Şirket unvanı altında münferiden vazedeceği imzası, şirketimizde memur, şef ve müdür muavini pozisyonu ile ve şirketimize yıllık toplam brüt maliyeti 150.000.- TL aşmayan elemanların istihdamı ile ilgili hizmet sözleşmelerini akdetmesine

İş bu İç Yönergenin² Ticaret Sicil Müdürlüğüne tescil ettirilerek Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlanmasına ; Oy birliği ile karar verilmiştir.YÖNETİM KURULU
BAŞKANIYÖNETİM KURULU
BAŞKAN YARDIMCISIYÖNETİM KURULU
ÜYESİ

2-Sıkça dile getirdiğim, şirketin temsil ve ilzami, sorumlulukların belirlenmesine yönelik İç Yönergenin dışında bir İç Yönergeye daha dikkat çekmek gerekiyor. 28/11/2012 tarih 28481 sayılı resmi gazetede yayınlanan ANONİM ŞİRKETLERİN GENEL KURUL TOPLANTILARININ USUL VE ESASLARI İLE BU TOPLANTILARDA BULUNACAK GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI TEMSİLCİLERİ HAKKINDA YÖNETMELİK'in ekleri arasında yer alan [EK-5] Anonim Şirketlerin Genel Kurullarının Çalışma Esas ve Usulleri Hakkında İç Yönergenin, anılan yönetmeliğin geçici 2. Maddesi gereği 2013 yılında yapılacak olağan genel kurul toplantısında onaya sunulması zorunlu var. Henüz bu iç yönergeyi hazırlayıp genel kurul onayından geçirip tescil ve ilan ettirmeyen A.Ş'ler, yapılacak ilk genel kurulda bu eksikliği gidermelidir.

Yeni yasa da eskisinde olduğu gibi, Yönetim Kurulu üyeliklerinde bir boşalma olması halinde yönetim kurulunun, kanuni şartları taşıyan bir kişiyi yapılacak ilk genel kurulda genel kurulun onayına sunulmak üzere geçici olarak yönetim kurulu üyesi olarak atanması esasını benimsemiştir.

2-LİMİTED ŞİRKETLERDE YÖNETİM VE TEMSİL

Yasanın yenilikçi anlayışı Limited Şirketlerle ilgili hükümlerde de gözlenmektedir. Tıpkı Anonim Şirketlerde olduğu gibi, limited Şirketlerin de tek ortakla kurulabileceği hükme bağlanmış olup, eski yasada yer alan azami 50 ortak sayısı yeni yasada da korunmuştur.

Yasanın “Yönetim ve temsil” başlıklı 623. Maddesinde;

“Şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir.”

İfadeleri yer almaktadır. Anonim Şirketlerde mutlaka bir ortağın temsil yetkisi taşıyor olması şartı yer almazken, limited şirketlerde kanun koyucu böyle bir dayatmada bulunmuştur. Eski yasanın 541. Maddesi şirket esas mukavelesinde yer alan bir hükme, ya da ortaklar kurulu kararına istinaden şirketin yönetim temsiline ortak olmayan kişilere bırakılmasına cevaz verirken, yeni yasa şirket müdürleri arasında asgari bir ortağın bulunmasını amirdir.

Yasanın 624. Maddesinde yer alan hükümlere göre, Şirketin birden fazla müdürünün bulunması halinde, bunlardan biri, şirketin ortağı olup olmadığına bakılmaksızın, genel kurul tarafından müdürler kurulu başkanı olarak atanır.

Birden fazla müdürün varlığı halinde, bunlar çoğunlukla karar alırlar. Eşitlik halinde başkanın oyu üstün sayılır. Şirket sözleşmesi, müdürlerin karar almaları konusunda değişik bir düzenleme öngörebilir.

Yasanın 629. Maddesine istinaden, Limited Şirketlerin temsil yetkisini haiz müdürlerinin temsil yetkilerinin kapsamı, yetkilerinin sınırlandırılması, imza yetkililerinin ve şeklinin (münferiden, müştereken) belirlenmesi, şirkete hizmet akdi ile bağlı olanların sınırlı yetkiye sahip ticari vekil olarak atanmaları, tescil ve ilan konularında anonim şirketlere ilişkin hükümler kıyasen uygulanacaktır.

Limited Şirketlerin yönetim ve temsiline ilişkin olarak yeni yasada eski yasaya göre çok önemli bir yenilik söz konusudur. 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanununun “Özden Organ” olarak ifade edilen 540.maddesindeki, “Aksi kararlaştırılmış olmadıkça ortaklar hep birlikte müdür sıfatı ile şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecburdurlar.

Kuruluştan sonra şirkete giren ortaklar, bu hususta umumi heyetin ayrı bir kararı olmadıkça idare ve temsile mezun ve mecbur değildirler”

Anlayış ve düzenlemeler yeni yasada yer almamaktadır.

Bu konuda uzun yıllar önce yaşanmış bir hadisenin incelenmesi sonucunda konunun önemi daha iyi anlaşılacaktır.

Büromun yer aldığı iş hanında, emlak komisyonculuğu faaliyetine istinaden işletme esasına göre defter tutan bir müşterim vardı, bir gün elinde bir ödeme emri ile büroma geldi, bir limited şirketin o güne göre bir hayli yüklü miktarda sayılabilecek ödenmemiş KDV-Muhtasar tahakkukları benim müşteri Osman beyden aranıyordu. Bana böyle bir şirketi tanımadığını, alakası olmadığını, Menemen’e (şirketin merkezi Menemen’de idi, ödeme emri Menemen Vergi dairesi tarafından tanzim edilmişti) o tarihlerde daha T.C. kimlik

numarası icat edilmemişti, e-beyanname hayallerde bile yoktu, Osman beyin bu kesin ifadesine istinaden ben de vergi dairesinin maddi hata sebebiyle bu ödeme emrini tanzim ve tebliğ ettiğini düşündüm. Ancak Menemen vergi dairesi ile yapılan görüşmede, hatanın söz konusu olmadığı, Osman beyin bu şirketin ortağı ve müdürü olduğu ifade edildi. Meselenin ciddiyetini fark edince Menemen Ticaret Sicilini ziyaret şart oldu, şirketin sicil evrakı üzerinde yapılan bir incelemede konu açığa kavuştu. Söz konusu şirket Osman beyin bir dostunun %99 ortağı olduğu ve halen gayri faal olan bir şirketti, Osman beyin %1 hissesi vardı, şirketin kuruluşunda %99 hisseli ortak 10 yıl müddete münferiden temsile yetkili müdür seçilmiş, 10 yıllık sürenin sona ermesine rağmen yeniden müdür seçimi yapılmamış, ve eski yasanın yukarıda yer alan 540.maddesi hükümleri muvacehesinde tüm ortaklar müdür sıfatı kazanmışlardı. Şirket, işlerinin kötü gitmesi sebebiyle tahakkuk eden vergileri ödeyememiş, gayri faal hale gelmişti, şirket te hakim ortak ta ortada yoktu. Vergi dairesi de Osman beyi bulup 6183 sayılı yasanın mükerrer 35. maddesi mucibi ödeme emri tebliğ etmişti. Durum ilk bakışta çözümsüz gibi görünüyordu, ancak Osman beyin hikayesi mutlu sonla bitti, Şirketin kuruluşunda hakim ortakla beraber olan diğer ortak şirketten ayrılmış, o tarihte Limited Şirkette asgari 2 ortak bulunma şartına istinaden ayrılan ortağın hisselerin büyük kısmı hakim ortağa devredilirken Osman bey arkadaşının ricası üzerine %1 hisse ile yeni ortak (yabancılar Saman Adam diyorlar) olmuştu ve yasanın;

“Kuruluştan sonra şirkete giren ortaklar, bu hususta umumi heyetin ayrı bir kararı olmadıkça idare ve temsile mezun ve mecbur değildirler”

Hükmüne istinaden, külliyetli miktardaki bu borcu ödemekten kurtuldu.

İşte yeni yasanın gündeme almadığı “Özden Organ” ilkesi bu menem bir şeydi.

3-DEĞERLENDİRME

Yaklaşık yarım asır sonra değiştirilen Türk Ticaret Kanunu, Ticaret hayatını çağın gerçeklerine uygun yenilikçi bir anlayışla düzenleme yaklaşımıyla Şirketler Hukukunda da yapısal değişiklikler getirmiş, yurt dışında [kıta Avrupasında] yaygın olan “Tek Ortaklı Şirket” uygulamasını ülkemize taşımıştır. Ortak sayısının yanında şirketlerin, özellikle sermaye şirketlerinin yönetim ve temsilde de pek çok değişiklik gündeme gelmiştir. Düzenlenecek iç yönergelerle yetki ve sorumlulukların çizgilerini açık ve net biçimde oluşturarak Hukuk Muhakemeleri Kanununun 50. maddesinde ifadesini bulan Taraf Ehliyeti hususundaki belirsizlikleri, yetkisiz sorumlulukları ortadan kaldırmaya yönelik düzenlemelere imkan sağlamıştır. Ah bir de yürürlük tarihinden bir gün önce 6335 ile yapılan gece yarısı kolpası olmasaydı...

KAYNAKÇA

T.C. Yasalar [09/06/1956] 6762 Türk Ticaret Kanunu Ankara Resmi Gazete[9353 Sayılı]

T.C. Yasalar [31/12/1982] 2772 Sayılı 31.12.1960 gün ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması ile 1598 sayılı Mali Denge Vergisi Kanununun Yürürlükten Kaldırılması Hakkında Kanun Ankara Resmi Gazete [17915 sayılı 2. mükerrer]

T.C. Yasalar [28/07/1953] 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. Ankara Resmi Gazete [8469 sayılı]

T.C. Yasalar [04/02/2011] 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Ankara Resmi Gazete [27836 sayılı]

T.C. Yasalar [14/02/2011] 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Resmi Gazete [27846 sayılı]

Yönetmelikler [28/11/2012] Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda Bulunacak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmelik Ankara Resmi Gazete [28481sayılı]

COVID-19 KAPSAMINDA YAPILAN BAĞIŞLAR VE ÇALIŞANLARA, İHTİYAÇ SAHIPLERİNE RAMAZAN PAKETİ, ALIŞVERİŞ ÇEKİ VERİLMESİ, YARDIM ORGANİZASYONLARINA NAKDİ AYNI YARDIMDA BULUNULMASININ VERGİLENDİRİLMESİ

Biröl KABACA

Yeminli Mali Müşavir

Ramazan ayı içerisinde yardımlaşma duygusu artmakta örf ve adetlerimize göre de ihtiyaç sahiplerine, çalışanlara yardımlar yapılmaktadır. Özellikle içerisinde bulunduğumuz yeni Koronavirüs [Covid 19] salgını nedeniyle, gerek Cumhurbaşkanımız tarafından yardım kampanyası düzenlenmiştir. Bunun yanında çeşitli Belediyelerde yarım kampanyaları düzenlemiştir. Ayrıca kişi ve kuruluşlarda kendi çaplarında yardımlar yapmaktadır.

Bu yardımlar çalışmamız ve ihtiyaç sahiplerine erzak paketi alıp vermek, marketlerde geçerli alışveriş çeki verilmesi, bu konuda yardım yapan dernek, vakıflar, belediyeler vb yerler aracılığı ile yapılmakta, bu kuruluşlara aynı yada nakit destek sağlanmaktadır. Bu makalemizde bu yardımların vergi karşısındaki durumu ele alınmaya çalışılacaktır.

I- ÇALIŞANLARA RAMAZAN PAKETİ VERİLMESİ:

Özellikle ramazan ayı içerisinde çalışanlara erzak paketi alınıp verilmektedir. Çalışanlara nakdi ve aynı olarak sağlanan menfaat Gelir

Vergisi Kanunu [GVK] 61. Maddeye göre ücrettir. Çalışanlara ramazan paketi verilmesi bu nedenle ücret kabul edilmelidir. Verilen aynı ücretin tutarı verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre tespit edileceği GVK 63. madde de belirtilmiştir. Dışarıdan fatura ile alınıp verilmiş ise ücrette KDV dahil alım tutarına eşit olacaktır. Söz konusu tutar ramazan paketinin verildiği dönemde çalışanın ücret bordrosuna dahil edilmesi, çalışanın kümülatif vergi matrahına göre vergilendirilmesi gerekir. Yapılan aynı yardımlar SGK kesintilerine tabi olmadığından [5510 sayılı kanun 80/b] verilen ayın net kabul edilerek brüte üzerinden GV, DV kesintileri ücret bordrosunda yer almalı ve beyan edilerek vergiler ödenmelidir.

Verilen bu aylar ücret olarak mali karın tespitinde ücret gideri olarak dikkate alınacaktır.

Örnek Boylu A.Ş. çalışanlarına tanesi 100+15 KDV olmak üzere 115 TL den içerisinde gıda ve temizlik paketi olan 20 adet ramazan paketi olarak aynı ay içerisinde çalışanlarına vermiştir.

İZMİR DAYANIŞMA

Boylu A.Ş.'nin KDV dahil 115 TL ayın olarak çalışanın sağladığı ücret olup, bu tutar net kabul edilerek brüt ücret tutarı ücret gideri olarak gider yazılacaktır. Alınan paketler ücret olarak verileceği baştan bilindiği için KDV leri indirim konusu yapılmaması gerekir. Muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılabilir.

| | | |
|-----------------------------------|-------|--------|
| -----/----- | | |
| 198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar | 2.300 | |
| 320 Satıcılar | | 2.300 |
| -----/----- | | |
| 770/730/760 vb Ücret gideri | 3.000 | |
| 198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar | 2.300 | |
| 360.01.Ödenecek GV | | 677,23 |
| 360.02. Ödenecek DV | 22,77 | |
| -----/----- | | |

Yeri gelmişken idarenin görüşü ramazan paketlerinin içeriğinin ayrı ayrı yazılmaması durumunda içerisinde bulunan en yüksek ürünün tabi olduğu oranının uygulanacağı, içeriğinin ayrı ayrı faturalanması durumunda ise her malın tabi olduğu orana göre yapılacağı yönündedir.[19.9.2018 tarih ve 39044742-130-E.837431 sayılı özelge]

II-ÇALIŞANLARA ERZAK ALINMASI İÇİN ALIŞVERİŞ ÇEKİ VERİLMESİ:

Zincir marketler alışveriş çeki düzenleyerek, kişilerin çek tutarı kadar alışveriş yapmaları sağlanmaktadır. İşverenlerde alışveriş çeki alarak çalışanlara vermesi durumunda vergilendirme şöyle olmalıdır.

İşverenlerin marketlerden alışveriş çekialmaları

100 TL lik 15 adet çek alımı sırasındaki kayıt,

| | | |
|-----------------------------------|-------|-------|
| -----/----- | | |
| 198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar | 1.500 | |
| 102 Banka | | 1.500 |
| -----/----- | | |

Yine bu tutar çalışana verildiği zaman ücret bordrosuna ilave edilerek çalışanın kümülatif vergi matrahına göre GV ve DV kesintileri dikkate alınarak brüte iblağ edilerek gider yazılmalıdır. Ayrıca çek tutarı işverenlerce daha düşük bedele alınabilmektedir. Örnek

ve bedel ödemeleri bir teslim olmamakta, işverenler tarafından market işletmelerine verilen bir avans olmaktadır. Bu nedenle çek alımları sırasında fatura düzenlenmemesi ve KDV hesaplanmaması gerekir. Çek bedelini alan market/işletme de aldığı parayı "340 alınan avanslar" hesabında takip ederek satış anında bu hesap kapatılmalıdır. Aldığı avans karşılığında alışveriş yapılmamış ise ya geri verilmesi yada gelir yazarak hesap kapatılmalıdır.

Çalışanlar çeki ile ilgili alışveriş sırasında çekleri ödeme aracı olarak kullanıldığı sırada mağazalarda çalışan adına aldığı ürünler için çalışanlar adına fatura düzenlenmesi gerekecektir.

Tuna A.Ş. 100 TL'lik hediye çeki işveren tarafından 90 TL'ye alıp çalışana vermesi durumunda, çalışana sağlanan ücret tutarı 100 TL olacaktır. Aradaki 10 TL işveren tarafından gelir yazılmalıdır.

Muhasebe kaydı;

| | |
|-----------------------------------|-----|
| -----/----- | |
| 198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar | 100 |
| 102 Banka | 90 |
| 679 Diğer Ol.dışı gelir/karlar | 10 |
| -----/----- | |
| 770/730 Ücret gideri | 130 |
| 198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar | 100 |
| 360 Ödenecek vergiler{GV,DV} | 30 |
| -----/----- | |

Marketlerce hediye çeki alımı sırasında KDV li fatura düzenlenmesi durumunda faturada gösterilen KDV fazla ve yersiz ödenen KDV konumuna düşmektedir.

İdare 10.04.2014 tarih ve 64597866- 105[229-2014]-41sayılı özalgede hediye çeki uygulamasında belge düzeni konusunda görüşünü belirtmiştir.

III- ÇALIŞANLARA İFTAR YEMEĞİ VERİLMESİ

İşverenlerce çalışanlara iftar yemeği verilmesi de ayın olarak sağlanan menfaat olarak ücret olarak değerlendirilmelidir. Yemek bedeli faturasında yer alan KDV indirim konusu yapılmamalı, KDV dahil iftar yemeğine katılanların ücret bordrosuna ayın olarak sağlanan menfaat olarak ilave edilmeli, üzerinden GV, DV ödenerek ücret olarak gider yazılmalıdır. Bu ramazan ayında iftar yemeği verilmesi salgın nedeniyle imkansız gibi olmasına rağmen uygulama olarak burada yer verilmiştir.

III-ALİŞVERİŞ ÇEKLERİNİN PAKETLERİNİN ÇALIŞANLAR DIŞINDAKİLERE VERİLMESİ;

Ramazan aylarında ihtiyaç sahiplerine verilen yardımlar şirket için mali karın tespitinde gider olarak dikkate alınamaz. KDV dahil tutarın KKEG olarak dikkate alınması gerekir. Hediye paketlerinin müşterilere verilmesi pazarlama satış gideri olabilir ama işle ilgili olduğu ispat edici belgeler ile desteklenmelidir. Ama burada ele aldığımız konu ihtiyaç sahiplerine hayır için yapılan yardımlardır. Bu yardımlar işletmelerce gider olarak dikkate alınamayacaktır. Bazen uygulamada şirket ortağı kendisi yardım yapmakta ve faturasını

şirkete almaktadır. Bu durumda KDV dahil tutarın ortaklardan alacaklar hesabına kaydedilmesi doğru olacaktır.

III-YARDIMLARIN VAKIF, DERNEK, BELEDİYEYE YA DA CUMHURBAŞKANLIĞI TARAFINDAN BAŞLATILAN YARDIM KAPMANYALARINA YAPILMASI;

A-Cumhurbaşkanı Tarafından Başlatılan Yardım Kampanyalarına Bağış:

Cumhurbaşkanı tarafından deprem, doğal afet, salgın gibi zor durumlarda yardım kampanyaları başlatılmaktadır. Bu kampanyalara yapılan nakdi ve aynı bağışlar KDV dahil KKEG olarak dikkate alınmalı, tamamı yıllık GV, KV beyannameleri üzerinden indirim konusu yapılmalıdır. Beyannameden düşülemeyen tutar gelecek yıllara devretmeyecektir. İndirim yıllık beyanname veren tüm gelir vergisi mükellefleri de faydalanabilecektir. Örnek kira geliri nedeniyle beyanname veren Ayşe hanımda beyannameden bağışı düzebilecektir.

Cumhurbaşkanı tarafından açılan banka hesaplarına yapılan bağışlar banka dekontu ile, GSM firmaları aracılığı ile mesaj atarak yapılan bağışlar GSM fatura dökümüne göre indirim konusu yapılabilir.

İZMİR DAYANIŞMA

Nakit bağışlar

-----/-----

689 Olağandışı gider ve zararlar xxx

102 Bankalar

xxx

-----/-----

şeklinde kayıt yapılması uygun olacaktır.

b) Dernek, Vakıflar ve Belediyelere Yapılan Yardımlar:

Yardımları doğrudan ihtiyaç sahiplerine yapabileceğimiz gibi bu konuda daha kurumsal ve ihtiyaç sahiplerine ulaştıracağına inandığımız dernek vakıf ve kamu kuruluşları aracılığı ile yapabiliriz. Burada yine yapılan nakdi bağışlar ile aynı bağışlar (KDV dahil) KKEG olarak dikkate alınmalıdır. Yapılan bağışın beyannameden indirim konusu yapılabilmesi için

- Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler,
- Kamu yararına çalışan dernekler ve
- Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara

Yapılmış olması gerekir.

İndirim yapılacak tutar ise beyan edilen gelirin %5'i (kalkınmada öncelikli yöreler için %10'unu) ile sınırlıdır. Belge düzeni, dışarıdan alınan yardım paketleri veriliyor ise faturanın arkasına ilgili kurum tarafından fatura içeriği alındığına dair ibare konularak imza mühür yapılmalıdır.

Kendimizde bulunan bir malzeme veriliyor ise KDV'den istisna (KDVK 17/b) fatura kesilmesi, bu fatura ile stoklarımızdan gidere (689 nolu hesap) yazılması, kısmi istisna olduğundan bağışlanan malzemeler için yüklenilen KDV indirim hesaplarında çıkartılması ve KDV dahil KKEG yapılması, beyanname üzerinde sınırlandırmaya göre indirim yapılması gerekir. Bu kurumlara nakdi yardımlar karşılığında makbuz alınmalı, bu tutar KKEG yapılarak beyannameden aynı yardımlar gibi düşülmesi

gerekir. Banka dekontunda bağış ile ilgili ibare olmak şartıyla dekont ile de indirim yapılabilmektedir.

Yaptığımız dernek kamu yararına çalışan derneklerden, yine vakıf vergi muafiyeti tanınan vakıflarda değilse yukarıda sayılanlardan değilse, bağışlanan tutarlar KKEG olarak yazılacak ancak beyanname üzerinden indirim yapılamayacaktır.

IV – GIDA BANKACILIĞI FAALİYETİNDE BULUNAN DERNEK VE VAKIFLARA GIDA, TEMİZLİK, GİYECEK VE YAKACAK YARDIMI YAPILMASI:

Şirketler, geliri gerçek usulde tespit edilen ticari kazanç sahipleri fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak yardımı yapması durumunda bu tutarların maliyet bedeli gelirin tespitinde direk gider olarak dikkate alınacaktır.(GVK 40/10. Maddesi)

Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışlara ilişkin usul ve esaslar 251 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir. GVK 40. Maddesine göre gider yazacaklar tarafından bağış yapılması durumunda dernek/vakıf adına fatura (KDV siz) düzenleneceği, faturada "bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere" ibaresinin yazılacağı belirtilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus dernek ve vakfın tüzüğünde veya senedinde gıda bankacılığı yaptığına dair hüküm bulunması gerekmektedir.

Yıllık gelir vergisi beyanamesi veren diğer gerçek kişiler (ücret, GMSİ, MSİ vb) de

gıda bankacılığına yaptıkları gıda, temizlik, giyecek ve yakacak yardımlarını beyanname üzerinden herhangi bir sınıra tabi olmadan indirim konusu yapabilmektedirler. [GVK 89/6. Mad.]

Yine 251 nolu GV genel tebliğinde Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinde yapılan düzenleme çerçevesinde, yıllık beyannamede yer alacak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacak işlemlerde bağış yapan tarafından bir belge düzenlenmesine gerek bulunmadığı; varsa bağış yapılan malın edinimine ilişkin belgelerin saklanması zorunlu olduğu açıklanmıştır.

V- SONUÇ:

Özellikle ramazan ayı içerisinde çalışanlarımıza ve ihtiyaç sahiplerine ramazan paketi, alışveriş çeki verilmekte, bu yardımlar bazen Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar aracılığı ile yapılmaktadır. İçerisinde bulunduğumuz salgın nedeniyle Cumhurbaşkanı tarafından başlatılan yardım kampanyasında olduğu gibi bu kampanyalar aracılığı ile de yapılmaktadır. Bu yardımlar yapılırken vergisel ödevlerimizde aksama olmaması ve vergisel teşviklerden yararlanılması hususunda bu makalede yer verilmiştir. Kısaca özetlemek gerekirse;

- Çalışanlara verilen ramazan paketleri KDV dahil tutarı ayın olarak verilen ücret olarak değerlendirilmesi, çalışanın ücret bordrosuna dahil edilerek kümülatif vergi matrahına göre gelir vergisi ve damga vergisi ödenmelidir.

- Çalışanlara marketlerde geçerli alışveriş deki verilmesinde de ayında olduğu gibi bu tutar net olarak kabul edilip brüte şamil edilerek üzerinden GV, DV ödenmeli, ücret olarak

gider yazılmalıdır. Çeklerin alımında fatura düzenlenmemeli, KDV hesaplanmamalı, fatura çalışanın alışverişinde çalışana düzenlenmelidir.

- İşletme tarafından çalışan dışındaki ihtiyaç sahiplerine verilecek yardım paketleri KDV dahil KKEG yapılmalıdır. Beyanname üzerinden ise indirim konusu yapılmaması gerekir.

- Cumhurbaşkanı tarafından başlatılan yardım kampanyalarına nakdi ve aynı bağışlar KKEG yapılmalı, matrahın bulunması halinde tamamı bir sınırlamaya tabi olmaksızın indirim konusu yapılmalıdır. Bu indirimden yıllık beyanname veren tüm mükellefler yararlanabilecektir.

- Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar aracılığı ile yapılan bağışlarda KDV dahil tutarları KKEG yapılmalı, kazancın %5 nine (kalkınmada öncelikli bölgede %10) kadar kısmı beyannamede indirim konusu yapılmalıdır. Bu indirimden yıllık beyanname veren tüm mükellefler yararlanabilecektir.

- Gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak yardımı yapılmasında ise ticari kazanç sahibi gerçek kişiler ile kurumlar vergisi mükellefleri bu tutarları gider olarak dikkate alabilecek, diğer gelirlerinden dolayı beyanname veren gerçek kişiler ise beyannamede matrahın olması durumunda tamamını beyanname üzerinden indirim konusu yapması gerekmektedir.

-Beyanname üzerinden indirim yapılan bağışlara ait belgelerin 5 yıl saklanması gerekmektedir.

TÜRKİYE'DE UYGULANAN YATIRIM TEŞVİK SİSTEMİ

Çağdaş ÇENGİL
SMMM

Genel olarak yatırım teşvikleri üç temel amaca hizmet eder. Birincisi, yerli özel sektör firmalarının yurtiçi yatırımlarını teşvik etmek, ikincisi doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını ülkeye çekmek, üçüncüsü ise bölgesel dengesizlikleri azaltmak ve bölgesel kalkınmayı sağlamaktır. Bu kapsamda T.C.Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nca özel sektör tarafından gerçekleştirilecek yüksek katma değerli, ülke sanayisinin yapısal dönüşümüne katkıda bulunacak, belirli bir ölçeğin üzerindeki ulusal veya uluslararası sermayeli yatırımlar, Yatırım Teşvik Sistemi, Proje Bazlı Teşvik Sistemi ve Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı adı verilen üç farklı program aracılığı ile desteklenmektedir. Ülkemizde geçmiş dönemlerde [2002, 2006 ve 2009 yıllarında] değişik şekillerde uygulanan yatırım teşvik sistemi 2012 yılında farklı bir biçimde yeniden düzenlenmiştir. Temelde cari açığı azaltmaya odaklanan yeni yatırım teşvik sistemi üretimi ve istihdamı artırmak, araştırma-geliştirme içeriği yüksek büyük ölçekli yatırımlar ile stratejik yatırımları özendirmek, uluslararası doğrudan yatırımları artırmak, bölgesel gelişmişlik farklılıklarını azaltmak ve kümelenme ve çevre korumaya yönelik yatırımları özendirmeyi

hedeflemektedir. 15.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren ve ülkemizin tümünü kapsayacak şekilde oluşturulan yatırım teşvik sistemi 1 uygulama çağrı ilanlı olmak üzere 5 farklı uygulamadan oluşmaktadır.

-Genel Teşvik Uygulamaları: Seçici olmayan bu destekler teşvik edilmeyecek yatırım konuları dışında kalan tüm yatırımları, belirli işletmeleri değil bütün işletmeleri kapsamaktadır. Bu tür yatırımlar KDV İstisnası, Gümrük Vergisi Muafiyeti, Damga Vergisi Muafiyeti, Emlak Vergisi Muafiyeti, Toplamda 5 adet harç ile birlikte Belediyelerde Yapı Ruhsatı ve Yapı Kullanım izni Belgesi Desteği, Gelir vergisi stopajı desteği [6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için], Sigorta primi işveren hissesi desteği [tersanelerin gemi inşa yatırımları için] gibi uygulamalarla desteklenmektedir. Genel Teşvik Sistemi'nde asgari sabit yatırım tutarı, 1. ve 2. bölgelerde 1 milyon TL; 3. 4. 5. ve 6. bölgelerde 500 bin TL'dir.

-Bölgesel Teşvik Uygulamaları: Avrupa Birliği'nde bölgesel teşviklerin tespitinde sosyo-ekonomik yapı, kişi başına GSYİH, brüt katma değer, yapısal işsizlik, istihdam ve net göç gibi kriterler göz önüne alınmaktadır.

Türkiye’de bu destek, iller arasında gelişmişlik farkını azaltmayı ve illerin üretim ve ihracat potansiyellerini artırmayı hedeflemektedir. İllerin gelişmişlik seviyesindeki farklılıklar dikkate alınarak destek miktarı da değişmektedir. KDV İstisnası, Gümrük Vergisi Muafiyeti, Gelir Vergisi Stopajı Desteği, Vergi İndirimi, Sigorta Primi İşveren ve İşçi Hissesi Desteği, Faiz Desteği ve Yatırım Yeri Tahsisidir. Bölgesel Teşvik Uygulamaları için asgari sabit yatırım tutarı 1. ve 2. bölgelerde 1 milyon TL’den, diğer bölgelerde ise 500 bin TL’den başlamak üzere desteklenen her bir sektör ve her bir il için ayrı ayrı belirlenmiştir. Uygulama sonuçlarına bakıldığında ülkemizde bölgesel teşviklerin cazibesine rağmen yatırımların bu bölgeler yerine daha gelişmiş illerde yoğunlaştığı görülmektedir. Dolayısıyla ülkemizde uygulanan teşvikler, az gelişmiş bölgeleri gelişmiş bölge seviyesine yaklaştıramamış ve bölgesel dengesizliği azaltmadığı gözlemlenmiştir.

-Öncelikli Yatırımların Teşviki: Belirli yatırım alanlarının 5. Bölge destekleri ile desteklenmesini hedef alan teşviklerdir. KDV İstisnası, Gümrük Vergisi Muafiyeti, Gelir Vergisi Stopajı Desteği, Vergi İndirimi, Sigorta Primi İşveren ve İşçi Hissesi Desteği ve Yatırım Yeri Tahsisi gibi uygulamaları içerir.

-Stratejik Yatırımların Teşviki: Bu tür teşviklerle cari işlemler açığını azaltan ve katma değeri yüksek ürünlerin üretimini teşvik eden yatırımlar desteklenmektedir. KDV İstisnası, Gümrük Vergisi Muafiyeti, Gelir Vergisi Stopajı Desteği, Vergi İndirimi, Sigorta Primi İşveren ve İşçi Hissesi Desteği, Faiz Desteği ve Yatırım Yeri Tahsisi ve KDV İadesidir. Stratejik Yatırımlar için asgari sabit yatırım tutarı 50 milyon TL’dir. Son olarak hizmetler sektörüne yönelik yatırımlar,

stratejik yatırımların teşviki uygulamaları kapsamında değerlendirilmemektedir. Ayrıca yatırım teşvik uygulamasında bölgeler aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır.

-Teknoloji Odaklı Sanayi

Hamlesi Programı: Bakanlık tarafından 2019 Eylül ayında yürürlüğe giren program ilk başvuru ön başvuru tarihi 6 Aralık 2019 olarak belirlenmiş ve onaylanan projelerin 31 Mart 2020 tarihinde sürecin başlatılması öngörülmüştür. Öncelikli Ürün Listesindeki ürünlere yönelik olarak duyuru yapmak suretiyle çağrıda bulunulur. Türkiye’de katma değerli üretimin artırılması amacı doğrultusunda, Bakanlık ve bağlı/ilgili kuruluşları tarafından sağlanan destek ve teşviklerin orta-yüksek ve yüksek teknoloji seviyeli sektörlerle yoğunlaştırılmasına yönelik özel bir programdır. Programda, Türkiye için kritik öneme sahip ve gelecek potansiyeli yüksek ürünlerin ülkeye üretim kapasitesinin geliştirilmesi hedeflenmektedir. Bu kapsamda, Bakanlık tarafından ithalat bağımlılığının azaltılması, rekabet yoğunlaşması, yurt içi üretim yetkinlikleri, küresel talebin gelişim trendi, gelecek potansiyeli gibi çeşitli kriterler göz önünde bulundurularak belirlenen Öncelikli Ürün Listesine yönelik olarak Bakanlık tarafından sağlanan yatırım teşvikleri ile KOSGEB ve TÜBİTAK tarafından sağlanan proje desteklerinin tek pencere mekanizması ile sunulması öngörülmektedir. Destek konuları ise, KDV İstisnası, Gümrük Vergisi Muafiyeti, Gelir Vergisi Stopajı Desteği, Vergi İndirimi, Sigorta Primi İşveren ve İşçi Hissesi Desteği, Faiz ve Kar Payı Desteği, Yatırım Yeri Tahsisi, Enerji Desteği, Nitelikli Personel Desteği, Kamu Alım Desteği, KDV İadesidir.

İZMİR DAYANIŞMA

| BÖLGE 1 | BÖLGE 2 | BÖLGE 3 | BÖLGE 4 | BÖLGE 5 | BÖLGE 6 |
|-----------|--|-----------|----------------|---------------|------------------------|
| Ankara | Adana | Balıkesir | Afyonkarahisar | Adıyaman | Ağrı |
| Antalya | Aydın | Bilecik | Amasya | Aksaray | Ardahan |
| Bursa | Bolu | Burdur | Artvin | Bayburt | Batman |
| Eskişehir | Çanakkale (Bozcaada & Gökçeada hariç) | Gaziantep | Bartın | Çankırı | Bingöl |
| İstanbul | Denizli | Karabük | Çorum | Erzurum | Bitlis |
| İzmir | Edirne | Karaman | Düzce | Giresun | Diyarbakır |
| Kocaeli | Isparta | Manisa | Elazığ | Gümüşhane | Hakkari |
| Muğla | Kayseri | Mersin | Erzincan | Kahramanmaraş | Iğdır |
| | Kırklareli | Samsun | Hatay | Kilis | Kars |
| | Konya | Trabzon | Kastamonu | Niğde | Mardin |
| | Sakarya | Uşak | Kırıkkale | Ordu | Muş |
| | Tekirdağ | Zonguldak | Kırşehir | Osmaniye | Siirt |
| | Yalova | | Kütahya | Sinop | Şanlıurfa |
| | | | Malatya | Tokat | Şırnak |
| | | | Nevşehir | Tunceli | Van |
| | | | Rize | Yozgat | Bozcaada & Gökçeada |
| | | | Sivas | | |

Alt Bölge desteğinden yararlanacak yatırımlar -Yatırımın organize sanayi bölgesinde gerçekleştirilmesi veya endüstri bölgesinde (imalat sanayine yönelik yatırımlar) gerçekleştirilmesi,

- Yatırımın, aynı sektörde faaliyet gösteren en az beş gerçek veya tüzel kişinin ortağı olduğu yatırımcı tarafından gerçekleştirilmesi ve ortak faaliyet gösterilen alanda entegrasyonu sağlayacak bir yatırım olması.

Türkiye’de yatırımların teşviki için sağlanan destek unsurları ve destekleme biçimleri aşağıda açıklanan şekli ile uygulanmaktadır

-KDV İstisnası: Yatırım Teşvik Belgesi

kapsamında yurt içinden ve yurt dışından temin edilecek yatırım malı makine ve teçhizat ile belge kapsamındaki yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları için katma değer vergisinin ödenmemesi şeklinde uygulanmaktadır.

-KDV İadesi: Sabit yatırım tutarı 500 milyon Türk Lirasının üzerindeki Stratejik Yatırımlar kapsamında gerçekleştirilen bina-inşaat harcamaları için tahsil edilen KDV’nin iade edilmesidir. Aynı zamanda [US-97 Kodu:15-37] düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 1/1/2017 ile 31/12/2021 tarihleri arasında imalat sektöründe gerçekleştirilecek

teşvik belgeli tüm yatırımlara ilişkin bina-inşaat harcamaları KDV iadesinden yararlanabilmektedir.

-Gümrük Vergisi Muafiyeti: YTB kapsamında yurtdışından temin edilecek yatırım malı makine ve teçhizat için gümrük vergisinin ödenmemesi şeklinde uygulanmaktadır.

-Vergi İndirimi: Vergi indirimi; gelir veya kurumlar vergisinin, yatırım için öngörülen katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli olarak uygulanmasıdır. Bu destek, stratejik yatırımlar, büyük ölçekli yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları çerçevesinde düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında sağlanır. [US-97 Kodu:15- 37] düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 1/1/2017 ile 31/12/2021 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için Bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteğinde uygulanacak yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde yüzde yüz oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı yüzde yüz olmak üzere, teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanır.

-Faiz Desteği: Yatırım Teşvik Belgesi [YTB] kapsamında kullanılan en az bir yıl vadeli krediler için sağlanan bir finansman desteğidir. Teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının %70'ine kadar kullanılan krediye ilişkin ödenecek faizin veya kâr payının belli bir

kısmı T.C.Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nca karşılanmaktadır. Bu destek unsuru, stratejik yatırımlar, Ar-Ge ve çevre yatırımları ile 3., 4., 5. ve 6. Bölgelerde bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında yapılacak yatırımlar için uygulanır **-Yatırım Yeri Tahsisi:** YTB düzenlenmiş büyük ölçekli yatırımlar, stratejik yatırımlar ve bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar için Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yatırım yeri tahsis edilebilir.

-Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği: YTB kapsamı yatırımla sağlanan ilave istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmının belirli bir süre Bakanlıkça karşılanmasıdır. Büyük ölçekli yatırımlar, stratejik yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında düzenlenen teşvik belgeleri için uygulanır.

-Sigorta Primi Desteği: YTB kapsamı yatırımla sağlanan ilave istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işçi hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmının 10 yıl süreyle Bakanlıkça karşılanmasıdır. Genel teşvik uygulamaları hariç olmak üzere, sadece 6. Bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için uygulanmaktadır.

-Gelir Vergisi Stopajı: YTB kapsamı yatırımla sağlanan ilave istihdam için ödenmesi gereken gelir vergisi stopajının asgari ücrete tekabül eden kısmının 10 yıl süreyle terkin edilmesidir. Sigorta primi desteğinde olduğu gibi sadece 6. Bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için uygulanan bir destektir.

DERNEKLERE BAĞLI İKTİSADİ İŞLETMELER VE VERGİSEL SORUNLAR

Eda KAYA BÜKÜLMEZ

SMMM

İşletme Bilim Uzmanı

Yeni 5520 sayılı KVK'nun 1/ç maddesi ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisinin kapsamına alınmış, dernek ve vakıfların kendisi ise kurumlar vergisi kapsamı dışında tutulmuştur.

Aynı kanunun 2. maddesinin 5 ve 6. bentlerinde de, dernek ve vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzeri nitelikteki yabancı işletmelerin, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler olduğu, bunların kazanç gayesi gütmemelerinin, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının mükelleflerini etkilemeyeceği, mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kar edilmesinin veya karın kuruluş amaçlarına

tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, Kurumlar Vergisi Kanununda dernekler, verginin mevzuu dışında bırakılmış, bunlara ait veya bağlı olan ve faaliyetleri devamlı bulunan iktisadi işletmeler vergi kapsamına alınmıştır.

Derneklere bağlı olarak faaliyette bulunan iktisadi işletmelerin ticaret siciline tescili zorunludur. İktisadi işletmeler, yerel ticaret sicil müdürlüklerine tescil ve ilan ile tüzel kişilik kazanmaktadırlar.

5520 sayılı yeni KVK ile beraber derneklerin iktisadi işletmeleri önemli ölçüde kontrol altına alınmış olup, böylece iktisadi işletmeler kurumlar vergisi kapsamına alınmıştır. Böylece örneğin, bir dernek tarafından telif ve yayın hakkı derneğin elinde bulundurulmak koşuluyla bir kitabın bastırılıp, satışa arz edilmesi halinde bir kez

de yapılmış olması piyasaya sunularak birden çok kişiye pazarlanması nedeniyle süreklilik ve devamlılık unsuru realize olmuş olacaktır. Bu nedenle, pazarlama işleminin bir kez herhangi bir dağıtım şirketi vasıtasıyla yapılmış olması da durumu değiştirmeyecektir. Keza, aynı vergilendirme döneminde birden çok veya birden fazla vergilendirme döneminde periyodik olarak ticari bir organizasyon kapsamında çay, tiyatro, kermes, gösterim konser, yemek vs. faaliyetlerin düzenlenmesi ve bu faaliyetlerden ötürü de gelir [hasılat] elde edilmesi sebebiyle oluşacak olan “iktisadi işletme” için kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi ve iktisadi işletmenin tescilinin yapılması gerekecektir.¹

İktisadi işletme faaliyeti, yeni 5520 sayılı kanunun hükümleri gereğince derneğin bir kermes veya konser tertiplemesi halinde ortaya kendiliğinden çıkan bir durum olacaktır. Düzenlenen kermes ya da konser nedeniyle aynı gün vergi dairesine derneğin bu iktisadi işletmesinin mükellefiyet kaydının açtırılması gereklidir. Vergi dairesi, bu iktisadi işletme faaliyetine ilişkin olarak; kurumlar vergisi, kurum geçici, KDV ve varsa muhtasar veya damga vergileri yönünden mükellefiyet kaydı açmak zorundadır. İktisadi işletmenin yönetimi ve idare organları ayrı kişi veya kurumlardan olabileceği gibi bu faaliyete ilişkin derneğin, aynı yönetim kurulu üyelerinden de oluşmuş olabilir.²

Öte yandan, yapılan işlemlerin bir ticari mahiyet arz etmeksizin yapılması durumunda ise, devamlı bir ekonomik faaliyet söz konusu olmayacaktır. Bu gibi durumlarda, bir derneğin 4 yıl önce satın almış olduğu araçlarını aynı yıl içinde bir veya birkaçını satması halinde, devamlı surette bir ekonomik faaliyet söz

konusu olmayacaktır.

Faaliyetin dönemsel veya mevsimlik olması işin mahiyeti sebebiyle faaliyetin sürekliliğine engel teşkil etmemektedir. Örneğin, deniz kıyısında yazın plajda yer alan yerlerin kiralanması, havuzun kiralanması, şezlong, şemsiye vb. kiralama işlemlerinin yapılması bu işin mevsimlik veya dönemsel mahiyetini değiştirmemektedir.

Dernekler, genel olarak 5253 sayılı Dernekler Yasasına göre ilgili valilik veya kaymakamlıklardan (dernekler il müdürlüğü) izin alınarak kurulabilmektedir. Bir kısım dernekler ise vilayet haricinde özel kanunlarla kurulabilmektedir. Derneklere ve vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyet sürdüren iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar üzerinden tarh edilecek kurumlar vergisi muhatabı söz konusu iktisadi işletmeler olacaktır. Bu iktisadi işletmelerin ayrıca bir tüzel kişiliklerinin bulunmaması durumunda tarhiyatın muhatabı iktisadi işletmenin bağlı veya ait olduğu dernek ve vakıfların muhatap olacağı yeni KVK’nda belirlenmiştir.

Diğer taraftan, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgede; “..... belediyesiyle yaptığı protokol çerçevesinde ve bedel mukabilinde gerçekleştirdiğiniz başıboş hayvanların toplanması, ilaçlanması, nakledilmesi ve kısırlaştırılması şeklindeki faaliyetlerin derneğe bağlı iktisadi işletme oluşturması nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gereken derneğinizin yaptığı işler karşılığında tahsil ettiği bedelin KDV’ye tabi tutulması gerekmektedir”.³

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun vermiş olduğu bir kararda; “Davacı derneğin, dernek kaşesi basılı makbuz ile tahsil edilen

1-TEKİN Cem – KARTALOĞLU Emre, “Kurumlar Vergisi Kanunu” Yorum ve Açıklamaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Nisan, 2007, s.21-28

2-İktisadi işletmenin temsilcileri, derneğin yönetim kurulu üyelerinden oluşabilir. Bu durumda vergi dairesi iktisadi işletme temsilcileri için dernek yönetim kurulu üyelerinin nüfus, ikametgah ve diğer belgelerini talep edecektir.

3-İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü, 19.3.2008 gün ve 618 sayılı özalg.

ücret karşılığı işlettiği otoparkın, iktisadi işletme sayılması ve elde ettiği kazancın kurumlar vergisine tabi olması gerekmektedir” şeklinde kararları bulunmaktadır.⁴

Yine Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen bir başka kararda ise; “Maliye Bakanlığı ile Milli Eğitim Bakanlığı arasındaki protokol uyarınca okul kantini ve büfelerinin işletilmesi hakkı kendisine verilen ancak kira tutarından bağış adı altında pay almak suretiyle üçüncü şahsa kiraya veren davacı Milli Eğitim Vakfının, sözü edilen yerleri kiraya verme organizasyonu iktisadi işletme sayılmayacağından, mükellefiyet tesis ettirilmesinde isabet görülmemiştir.” şeklinde karar verilmiştir.⁵

En son yapılan bir düzenleme ile 5766 sayılı yasanın 22. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinin 9. fıkrasında yer alan düzenleme yeniden değiştirilmiş ve KVK’na geçici 2. madde eklenmiş bu hükme göre 1.1.2008 ila 31.12.2015 tarihleri arasında dernek veya vakıflarca elde edilen GVK’nun 94/5 bent hükmü ve geçici 67. maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar ile Milli Eğitim Bakanlığına bağlı örgün ve yaygın eğitim yapan mesleki ve teknik eğitim okullarındaki atölye ve uygulama birimleri ile anaokulu, kreş, çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki uygulama birimlerine bağlı döner sermaye işletmelerinin elde ettikleri gelirler dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacaktır.⁶

Diğer taraftan, Danıştay 4. Dairesi tarafından KVK’na ekli 1 seri nolu genel tebliğin 4.3.2. nolu bölümü iptal edilmiştir.⁷ Buna göre, 1 Seri Nolu KVK Genel Tebliğinin dava konusu edilen ceza ve infaz kurumları ile tutuk evleri içerisinde meydana getirilen iş yurtları başlıklı 4.3.2 bölümünde “4301 sayılı Ceza İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu ve İş Yurtları Kurumunun, Kuruluş ve İdaresine İlişkin Kanununun 6. maddesinde iş yurtları; hükümlü ve tutukluların meslek ve sanatlarını koruyup geliştirmek veya bunlara bir meslek ve sanat öğretmek, bu suretle öğretilen ekonomik değerleri pazarlamak için ceza infaz kurumları ile tutuk evleri bünyesinde oluşturulan tesis, atölye ve benzeri üniteler olarak tarif edilmiştir. Bu çerçevede, hükümlü ve tutukluların meslek ve sanatlarını koruyup geliştirmek veya bunlara bir meslek ve sanat öğretmek, bu suretle üretilen ekonomik değerleri pazarlamak için ceza infaz kurumları ile tutuk evleri bünyesinde oluşturulan iş yurtları kurumlar vergisinden muaftır. Belirtilen amaçlar dışında faaliyet gösteren iş yurtları ise kurumlar vergisinden muaf değildir. Örneğin, cezaevi iş yurdu bünyesinde bulunan kantin veya otopark işletmeciliği, hükümlü ve tutukluların meslek ve sanatlarını koruyup geliştirmek veya bunlara bir meslek ve sanat öğretmek amacı dışında yer alan faaliyetler olduğundan, söz konusu kantin veya otopark işletmesinin iş yurduna bağlı bir iktisadi işletme olarak kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekir.” denilmektedir.

Sonuç itibarıyla, 5520 sayılı kanunda davacı kurumun muafiyetiyle ilgili olarak bir ayırım veya sınırlama getirilmediği gibi, dava konusu düzenlemede belirtilen kantin veya otopark işletmelerinde hükümlü ve tutukluların çalıştırılmasının 4301 sayılı kanun veya yönetmelikle belirlenen sosyal amaçlara aykırılığından ve bu işletmelerin iş yurduna bağlı bir iktisadi işletme niteliği taşıdığından söz edilmesi mümkün değildir.

4-DVDDGK, 6.11.1998 tarih ve E:1997/76-K:1998/320 sayılı kararı.

5-Dnş. 4. D. nin 8.12.2004 gün ve E:2003/1918-K:2004/2487 sayılı kararı.

6-TEKİN Cem – KARTALOĞLU Emre, age., s.23

7-Dnş. 4. D. nin, 08.04.2008 gün ve E:2007/1589-K:2008/1275 sayılı kararları.

YATIRIM DÖNEMİNDE DİĞER FAALİYETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

Ender POLAT

Yeminli Mali Müşavir
E. Vergi Müfettişi
Öğretim Görevlisi

ÖZET

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun[KVK] 32/A maddesi ile hayatımıza giren indirimli kurumlar vergisi müessesesi doğru yatırım planlaması ile yatırım döneminde yüksek karlılık yapısı bulunan şirketlere önemli vergisel katkı sağlamaktadır. Özellikle imalat sanayinde yapılan düzenleme doğru yatırım planlaması ile vergi yükünü sıfıra kadar indirebilmektedir. Makalemizde öncelikle yatırımın tamamlanması halinde yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulaması açıklanacak, daha sonrasında yatırım döneminde indirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin konu örneklerle ele alınacaktır.

Anahtar kelime: İndirimli Kurumlar Vergisi, Yatırım Teşvik, 2012/3305 sayılı BKK

İZMİR DAYANIŞMA

1- Giriş

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi ile beraber hayatımıza giren indirimli kurumlar vergisi uygulaması önceki dönemlerde uygulamaya konu edilen teşvik uygulamalarından tamamen farkı yapıya oturtulmuş olup, uygulamada hepimizin bildiği matrah üzerinden destek sağlama yöntemi terk edilmiş ve indirimli vergi almak suretiyle destek sağlama yöntemi uygulanmaya başlanmıştır. Bu uygulama 2013 yılına kadar yatırım tamamlandıktan sonra, sadece yatırımdan elde edilen kazançlara uygulanmış, 2013 yılında yapılan yasal düzenleme ile yatırım döneminde de diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulaması getirilmiş uzun dönemlere yayılan faydalanma süresi böylece kısaltılmıştır. Biz makalemizde henüz yatırım dönemi devam eden mükelleflerin diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmasını örneklerle açıklayacağız.

2- Yasal Mevzuat

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi indirimli kurumlar vergisi düzenlemesine yer vermiş, aynı zamanda aynı madde Cumhurbaşkanlığı'na düzenleme yapma yetkisi vermiştir. Bu yetkiye istinaden 2009/15199 sayılı daha sonrasında 2012/3305 sayılı Kararlar yayınlanmıştır. Biz makalemizde öncelikle genel düzenleme olan 2012/3305 sayılı Kararın 15 maddesine yer vereceğiz, buna müteakip belirli sektör[imalat sanayiine] kodlarında daha cazip teşvikler getiren aynı Kararın geçici 8 maddesine değineceğiz. Bu bağlamda ilgili yasal düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

"MADDE 15 - (1) Bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarda, 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesi çerçevesinde gelir veya kurumlar vergisi, öngörülen yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar aşağıda belirtilen oranlarda indirimli olarak uygulanır.

| BÖLGELER | YATIRIMA KATKI ORANI (%) | KURUMLAR VERGİSİ VEYA GELİR VERGİSİ İNDİRİM ORANI (%) |
|----------|--------------------------|---|
| 1 | 15 | 50 |
| 2 | 20 | 55 |
| 3 | 25 | 60 |
| 4 | 30 | 70 |
| 5 | 40 | 80 |
| 6 | 50 | 90 |

(2) yürürlükten kaldırıldı.

(3) Stratejik yatırımlar için tüm bölgelerde uygulanacak vergi indirim oranı yüzde doksan ve yatırıma katkı oranı yüzde ellidir.

(4) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder.

(5) Bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma

katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının yüzde seksenini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir.

(6) Arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanla tâbi olmayan diğer harcamalar ile 5520 sayılı Kanun gereği finans ve sigortacılık konularında faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, 4283 sayılı Yap-İşlet

Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar ve rödovans sözleşmesine bağlı olarak yapılan yatırımlar vergi indirimini desteğinden yararlanamaz.

(7) İndirimli oranlar stopaj suretiyle yapılan vergilendirmede uygulanmaz.”

Yukarıda yer alan düzenlemeden de görüleceği üzere, indirimli kurumlar vergisi uygulamasına bölgeler itibariyle yer verilmiş, bölgelerde yer alan şehirler gelişmişlik seviyesine göre belirlenmiştir. Hangi şehirin hangi bölgede yer aldığı tespit için 2012/3305 sayılı Kararın EK 1 listeye bakmak gerekmektedir.

“GEÇİCİ MADDE 8- (1) Bu Karar ve daha önceki kararlara istinaden imalat sanayiine yönelik [US-97 Kodu: 15-37] düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 1/1/2017 ile 31/12/2022 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için;

a) Bina-inşaat harcamalarında KDV iadesi,
b) Bölgesel ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimini desteğinde uygulanacak yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimini tüm bölgelerde yüzde yüz oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı yüzde yüz olmak üzere, teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanır.”

3- Müesseseye Genel Bakış

İndirimli kurumlar vergisi yoluyla uygulanan teşvik sisteminin ana yapısı, yapılan yatırım harcaması üzerinden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanarak yatırımın indirimli vergi almak suretiyle desteklenmesi

sistemidir. Bu sistemde uygulama yatırımın kısmen işletilmeye başlanması veya tamamen işletilmeye başlanması sonucunda bu faaliyetlerden elde edilen kazançlara(ticari kazanç) indirimli kurumlar vergisi uygulamasıdır. Yani amaç yatırımdan elde edilen kazançlara destek sağlanmasıdır. Ama faydalanma süreçlerinin uzun dönemlere yayılması nedeniyle 2013 yılında yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara da indirimli kurumlar vergisinden faydalanma hakkı getirilmiştir.

Yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin bir örnek verirsek:

Örnek 1: 1.1.2018 tarihi itibariyle kurulan Z A.Ş. 3. Bölge de yatırım kararı almış, bu kapsamda yatırım konusunu teşvik belgesine bağlamış, belge kapsamında 10.000.000 TL yatırım gerçekleştirmiş, 2019 yılında bu yatırımın faaliyete geçmesi sonucunda yatırımdan 5.000.000 TL kazanç elde edilmiş, 300.000 TL KKEG gideri vardır.[Yatırıma Katkı Oranı: % 25 İndirimli Oranı % 60]

Yatırıma Katkı Tutarı: $10.000.000 \times 0,25 = 2.500.000$

İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı: % 22 – $[\%22 \times 0,60] = \% 8,8$

İndirim Oranı: % 22 - % 8,8 = % 13,2

Z A.Ş. söz konusu yatırımdan $[2.500.000 / \% 13,2]$ 18.939.394 TL kazanç elde edene kadar indirimli kurumlar vergisi oranları üzerinden vergilendirilecektir. 2019 yılında elde ettiğimiz kazanç bu tutarın altında olduğundan ve kazancın tamamı yatırımdan doğduğundan dolayı tamamına indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır. Ancak, tamamlanmış yatırımlarda ticari bilanço karı üzerinden indirimli kurumlar vergisinden faydalanılması gerekmekte olup KKEG üzerinden indirimli kurumlar vergisinden faydalanılması mümkün değildir.

İZMİR DAYANIŞMA

- (2)** yürürlükten kaldırıldı.
- (3)** Stratejik yatırımlar için tüm bölgelerde uygulanacak vergi indirim oranı yüzde doksan ve yatırıma katkı oranı yüzde ellidir.
- (4)** Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder.
- (5)** Bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma

katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının yüzde seksenini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir.

(6) Arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanla tâbi olmayan diğer harcamalar ile 5520 sayılı Kanun gereği finans ve sigortacılık konularında faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, 4283 sayılı Yap-İşlet

| | |
|---|--------------|
| Ticari Bilanço Karı | 5.000.000 TL |
| KKEG | 300.000 TL |
| Kurumlar Vergisi Matrahı | 5.300.000 TL |
| İndirimli Kurumlar Vergisi Matrahı | 5.000.000 TL |
| Hesaplanan Kurumlar Vergisi (5.000.000 TL x %8,8 + 300.000 TL x %22) | 506.000 TL |
| Faydalanılan Yatırıma Katkı Tutarı (5.000.000 TL x % 13,2) | 660.000 TL |
| Devreden Yatırıma Katkı Tutarı (2.500.000 TL – 660.000 TL) | 1.840.000 TL |

Z A.Ş. 2019 hesap döneminden 2020 hesap dönemine devreden 1.860.000 yatırıma katkı tutarını yeniden değerlendirme oranının dikkate alınarak değerlendirilebilecektir. Bu değerlendirme tamamlanmış yatırımlar için uygulanabilmekte olup, devam eden yatırım harcamalarında endeksleme uygulamasından faydalanılması mümkün değildir.

Bu bölümde yaptığımız açıklamalarımız kısmen veya tamamen tamamlanmış yatırımlarda indirimli kurumlar vergisine uygulamasına ilişkindir. Bundan sonraki bölümlerde yapacağımız açıklamalarımız ise yatırım döneminde indirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin olacaktır.

4- Yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması

Yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak ilgili teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması esastır.

KVK'nun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına 6322 sayılı Kanunla eklenen [c] bendi hükmüyle, mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarının yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına, indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırıma katkı tutarının kısmen kullanılması mümkün hale gelmiştir.

Mükelleflerin, 6322 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikten sonra yayımlanan 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarına fiilen

başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

a) Toplam yatırıma katkı tutarının % 80'ini geçmemek ve

b) Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak

üzere, yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Buna göre, 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımların yatırım döneminde, mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı, en fazla toplam yatırıma katkı tutarının % 80'i kadar olabilecektir. Yatırım döneminde, yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırım harcamasının, bu dönemde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarından [toplam yatırıma katkı tutarının % 80'ine tekabül eden kısmı] daha düşük olması halinde diğer faaliyetlerden yatırım döneminde elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılacak yatırıma katkı tutarı, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşamayacaktır

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması açısından "yatırım dönemi" ifadesinden, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması gerekmektedir.

Öte yandan yatırımın fiilen tamamlandığı tarihin, tamamlama vizesinin yapılmasına ilişkin olarak Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihinden önceki bir geçici vergilendirme dönemine isabet etmesi halinde ise yatırımın

fiilen tamamlandığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin son gününün yatırım döneminin sona erdiği tarih olarak dikkate alınması gerekmektedir.

İndirimli vergi oranı uygulamasında, mükelleflerin gerek 2009/15199 sayılı ve gerekse 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançları diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edilecektir. Bu kapsamda mali karı oluşturan her türlü matrah unsuru [KKEG, Yenileme Fonu vb.] indirimli kurumlar vergisi hesaplamasında matrahın unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Dolayısıyla, söz konusu Kararlara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli vergi uygulanması esas olup anılan Kararlar uyarınca düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilmeyecektir.

Ancak, 2009/15199 veya 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların tamamlanmış ve indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yatırıma katkı tutarlarının tamamının kullanılmış olması halinde, bu yatırımlardan, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının tamamının kullanıldığı hesap döneminden itibaren elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilebilecektir.

Mükelleflerin 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş birden fazla yatırım teşvik belgesinin bulunması ve yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın yetersiz olması durumunda, hangi teşvik

İZMİR DAYANIŞMA

belgesine öncelik verileceği mükellefler tarafından serbestçe belirlenebilecektir.

Örnek 2: F A.Ş. ampül üretimi işi ile iştigal etmekte olup, İzmir’de bulunan fabrikasında ampülün metal aksamalarını üretmektedir. 2019 yılında şirket bünyesinde aldığı kararla özel okul açıp işletme amacıyla gayesiyle yatırım teşvik belgesi almıştır. Teşvik belgesinin bilgileri şu şekildedir; Yatırım tutarı 10.000.000 TL, yatırıma katkı oranı % 30, indirimli oranı % 70, 2019 yılında gerçekleştirdiği yatırım harcaması 1.386.000 TL dir. Şirketin ampül üretimi sonucunda doğan kazancı 5.000.000 TL, yenileme fonunda yer alan tutarın yenilemeden vazgeçilmesi nedeniyle gelir yazılması sonucunda 2.000.000 TL, KKEG 1.000.000 TL olmak üzere toplam mali karı 8.000.000 TL’dir.

Yatırma Katkı Tutarı: $10.000.000.TL \times 0,30 = 3.000.000 TL$

Yukarıda mevzuat düzenlemesinde yer verdiğimiz üzere, yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanacak tutarın tespitinde toplam yatırıma katkı tutarının %

80’ini geçemeyecek, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşamayacaklardır. Bu kapsamda yatırım tutarının % 80’i [$3.000.000 TL \times 0,80=$] 2.400.000 TL dir. Yani yatırım harcaması tutarı da dikkate alınarak yatırım döneminde kullanılabilir yatırıma katkı tutarı en fazla 2.400.000 TL olacaktır.. Bu yıl için yapılan yatırım harcaması 1.386.000 TL olduğundan ve faydalanılacak yatırıma katkı tutarı gerçekleşen yatırım tutarını geçemeyeceğinden 2019 yılında en fazla bu tutara kadar yatırıma katkı tutar kullanılabilir.

İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı: % 22 – [$\%22 \times 0,70$]= % 6,6

İndirim Oranı: % 22 - % 6,6 = % 15,4

2019 yılında faydalanılacak yatırıma katkı tutarının matrah karşılığı [$1.386.000 TL / \%15,4$] 9.000.000 TL olmaktadır. Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç tanımlanmasına ilgili teşvik belgesinin işletilmesi sonucunda elde edilen kazançlar dışından tüm kazançlar girdiğinden ve faydalanabilecek matrah kurumun mali karından yüksek olduğundan tamamına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

| | |
|---|--------------|
| Ticari Bilanço Karı | 7.000.000 TL |
| KKEG | 1.000.000 TL |
| Kurumlar Vergisi Matrahı | 8.000.000 TL |
| İndirimli Kurumlar Vergisi Matrahı | 8.000.000 TL |
| Hesaplanan Kurumlar Vergisi ($8.000.000 TL \times \%6,6$) | 528.000 TL |
| Faydalanılan Yatırıma Katkı Tutarı ($8.000.000 TL \times \% 15,4$) | 1.232.000 TL |
| Yatırım Döneminde Kullanılabilir Yatırıma Katkı Tutarı ($2.400.000 TL - 1.232.000 TL$) | 1.168.000 TL |
| Kalan Kullanılabilir Yatırıma Katkı Tutarı ($3.000.000 TL - 1.232.000 TL$) | 1.768.000 TL |

5-İmalat Sanayii Sektöründe Faaliyetinde Gösteren Mükelleflerin Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

1.1.2017 yılı başından itibaren imalat sanayinde US-97 15-37 kodlarında yer alan mükelleflere 31.12.2022 yılı sonuna kadar gerçekleştirdikleri yatırım harcamaları için bölgesel ve stratejik

teşvik uygulamaları kapsamında vergi indiriminde uygulanacak yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde yüzde yüz oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı % 80 yerine % 100 olmak üzere uygulanacaktır.

Bu bölümde zikredilen hükmün uygulanmasına konu edilen bir teşvik belgesinde yatırıma katkı tutarının ve diğer hesaplamaların nasıl yapılacağı önem arz etmektedir. Faydalanılacak yatırım katkı tutarının hesaplanmasında gerçekleşen yatırım harcaması için ilgili özel hüküm uygulanacak, harcanmayan kısım için ise genel hüküm üzerinden hesaplama yapılacaktır. Bu hesaplama sonrası iki farklı vergi indirimi uygulanabilir iki farklı yatırıma katkı tutarı çıkacaktır. Bu durumda cevaplanması gereken soru vergi hesaplaması yapılması esnasında hangi yatırıma katkı tutarına ve indirim oranına öncelik verilecektir. İki yasal düzenleme açısından durumu değerlendirecek, 2012/3305 sayılı KHK'nın 15/5 fıkrası ilgili düzenlemenin genel hükmü olup, her mükellef için değişmediği müddetçe uygulanacaktır. Aynı KHK'nın, geçici maddesinde düzenlenen

imalat sanayiine ilişkin yapılan ve mükelleflere daha fazla hak tanıyan hüküm ise özel hüküm olarak hukuki sistemde yerini almıştır. Bilindiği üzere, kanuni bir düzenlemenin uygulamasında özel hüküm genel hükmün önüne geçecektir. Bu kapsamda mükellefler aynı teşvik belgesinde öncelikle özel hükmün sağladığı haklardan faydalanacak, kazancın yeterli olması durumunda genel hükmün sağladığı haklardan da faydalanacaktır.

Örnek 3: K A.Ş. plastik enjeksiyon makinaları üretimi işi ile iştigal etmekte olup, 2019 yılında yeni yatırım kararı almış bunu teşvik belgesine bağlamıştır. Teşvik belgesinin bilgileri şu şekildedir; Yatırım tutarı 9.000.000 TL, yatırıma katkı oranı % 30, indirim oranı % 70, 2019 yılında gerçekleştirdiği yatırım harcaması 4.000.000 dir. Yapılan yatırım faaliyete başlamamış olup, şirketin 2019 yılı kazancı 11.000.000 TL KKEG 1.000.000 TL olmak üzere toplam mali karı 12.000.000 TL'dir.

Teşvik belgesine ilişkin yatırıma katkı tutarının hesaplanmasında gerçekleştirilen yatırım harcaması için yatırıma katkı tutarının hesaplanmasında kullanılacak katkı oranı 2012/3305 sayılı KHK'nın Geçici 8. maddesindeki düzenleme nedeniyle % 30+%15 olacaktır. Harcama yapılmamış geriye kalan yatırım tutarı için ise % 30 katkı oranı kullanılacaktır.

| | 2012/3305 Geçici 8 | 2012/3305 Madde 15 |
|--|--------------------------|---------------------------|
| Yatırım Tutarı | 4.000.000 TL | 5.000.000 TL |
| Yatırıma Katkı Oranı | % 30+% 15 | % 30 |
| Yatırıma Katkı Tutarı | 1.800.000 TL | 1.500.000 TL |
| Yatırım Döneminde Kullanılabilecek Yatırıma Katkı oranı | % 100 | % 80 |
| Yatırım Döneminde Kullanılabilecek Yatırıma Katkı Tutarı | 1.800.000 TL | 1.200.000 TL |
| İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı | [% 22 - (%22x% 100)] % 0 | [% 22 - (%22x% 70)] % 6,6 |
| İndirim Oranı | [% 22 - % 0] %22 | [% 22 - % 6,6] % 15,4 |

İZMİR DAYANIŞMA

2019 yılında faydalanılacak yatırıma katkı tutarının matrah karşılığının hesaplanmasında her madde düzenlemesi için ayrı hesaplama yapmak gerekmektedir. Bu kapsamda özel düzenleme için matrah (1.800.000 TL / % 22) 8.181.818,18 TL, genel düzenleme için matrah 7.792.207,79 TL olmaktadır. Vergi hesaplamasında bu matrah rakamlarından önceliği hangisine vermek gerektiği özel hüküm genel hüküm olmasına göre karar bağlanacaktır. Bu bağlamda özel hüküm gereği hesaplanan 8.181.818 TL toplam kazançtan öncelikli indirimli vergi hesaplamasına konu edilecek, buna müteakip kalan kazanç kısmı genel hükme göre hesaplanan matrahi aşmamak üzere indirimli vergi hesaplamasına konu edilecektir.

| | |
|--|------------------|
| Ticari Bilanço Karı | 11.000.000,00 TL |
| KKEG | 1.000.000,00 TL |
| Kurumlar Vergisi Matrahı | 12.000.000,00 TL |
| İndirimli Kurumlar Vergisi Matrahı 2012/3305 BKK Geçici Madde 8 | 8.181.818,18 TL |
| İndirimli Kurumlar Vergisi Matrahı 2012/3305 BKK Madde 15/5 | 3.818.181,82 TL |
| Hesaplanan Kurumlar Vergisi [[8.181.818,18x %0]+{3.818.181,82TLx %6,6}] | 252.000,00 TL |
| Faydalanılan Yatırıma Katkı Tutarı [[8.181.818,18x%22]+{3.818.181,82TLx %15,4}] | 2.388.000,00 TL |

V- Sonuç

Makalemizde irdelediğimiz üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu 32/A maddesi hükmü mükelleflere vergi planlama şansı vermektedir. Teşvik belgesine bağlanmış yatırımlar açısından indirimli kurumlar vergisi teşviklerden sadece birisi olup, müessese karlılık yapısı yüksek şirketlerde yatırım döneminde uygulanarak yatırımın maliyetinin azalmasına katkı sağlamaktadır. Önemli olan karlılık projeksiyonuna göre, yatırımın hangi dönemlerde hangi tutarlar itibariyle yapılacağına karar vermektir. Bu planlama doğru yürütülürse, yatırımın yarattığı finansman külfetinin bir kısmı dolaylı da olsa vergi kaynaklarından sağlanacaktır.

Kaynakça:

Kurumlar Vergisi Uygulama Genel Tebliği

ZARAR MAHSUBUNDA DİKKAT EDİLMESİ GEREKENLER

Erbay AKSOY
SMMM

Bilindiği gibi, KVK'nun 9.maddesinde gerek yurt içi faaliyetlerden gerekse yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların mahsubu ile devir alınan kurumlara ait zararların mahsubu hükümlerine yer verilmiştir.

Zarar mahsubunda dikkat edilecek koşullar kısaca aşağıda olduğu gibidir:

1-Zarar mahsubunda süre 5 yıldır.

2-Zarar mahsubu kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden yapılır.

3-Kurum kazancından mahsup edilen zararlar ile ertesi yıllara devreden zararların hangi dönemle ilgili olduğu ayrı ayrı belirtilir.

4-Geçmiş yıl zararı, mahsup imkanının olduğu ilk hesap döneminde kurum kazancından mahsup edilmelidir. Yıl atlanması durumunda, atlanılan yıl zararının mahsubundan vazgeçilmiş sayılır.

5-7143 sayılı kanuna göre matrah artırımında bulunan mükelleflerin artırımda buldukları yıla ilişkin zararlarının sadece %50'sini gelir ve kurumlar vergisi kanununun ilgili maddelerinde yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilebilecektir.

6-Özel hesap döneminde gerçekleşen zararlarda yıllık mahsup imkanı söz konusudur.

7-Dar mükelleflerde de zarar mahsubu, tam mükellefiyette olduğu gibi aynı kurallara tabidir.

8-Devir veya tam bölünme hallerinde de zarar mahsubu mümkündür.

9-Devir halinde devralınan kurumların devir tarihi itibari ile öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun zararlarından öz sermayenin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı kısmının mahsup edilebileceği bilinmelidir.

10-Devralınan veya bölünen kurumun öz sermaye tutarının "0" veya negatif olması halinde bu kurumların zararlarının mahsubu mümkün değildir.

11-Yurtdışı faaliyetlerinden doğan zararın mahsubunda faaliyette bulunan ülkenin vergi kanunlarına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca raporlanması ve rapor aslı ve tercüme edilmiş bir nüshasının Türkiye deki ilgili vergi dairesine ibrazı zorunludur. Türkiye de mahsup edilen yurtdışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi halinde, Türkiye'de beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsuptan önceki tutar olacaktır. Türkiye'de gelir vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilmez.

12-Serbest meslek erbabının zarar mahsubu: Geçmiş yıllarda oluşan ve mahsup edilemeye

zararların cari yıl kazançlarından mahsubu mümkündür. Arka arkaya 5 yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi takip eden yıllara devredilemez. Envantere dahil olmayan gayrimenkullerin satıştan doğan zararların mahsubu mümkün değildir.

13-Rızaen matrah beyan eden mükelleflerde zarar mahsubu: Bu gibi durumlarda rızaen matrah arttırımında bulunan mükelleflerde zarar mahsubu tartışma konusudur. Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özgelge de; zarar ettiği ve geçmiş yıl zararı olduğu halde rızaen kar beyan eden mükellefler için, ilgili yıl zararının beyannameye yansıtılmaması ve geçmiş yıllardan devreden zararların bulunmasına rağmen ilgili yıl beyannameinde rızaen kar beyan etmiş olduğundan söz konusu zararların ertesi yıllarda mahsubu mümkün görülmemiştir. (Bkz: Maliye Bakanlığı, 26.03.2007 tarih ve B.07.1. GİB.4.34.16.01/GVK-88-13512 Sayılı Özgelgesi)

14-Vergi kanunlarında göre adi veya eshamlı şirketlerde komanditer ortağın ortaklık payından elde ettiği gelir menkul sermaye iradidir. Gelir Vergisi Kanununun 88'inci maddesine göre sermayede meydana gelen eksilmeler zarar olarak kabul edilemediğinden şirketin zarar etmesi halinde komanditer ortağın, şirketten hissesine isabet eden zararı, diğer kaynaklardan elde ettiği gelirlerden mahsup etmesi olanaksızdır.

15-Zarar beyan edilen yılda matrah farkı bulunması durumunda bu zararın mahsup edildiği sonraki yıllarda yapılacak tarhiyatlarda yöntem: Zarar beyan eden mükelleflerin zararın beyan edildiği döneme ilişkin hesap ve işlemlerinin vergi incelemesi sonucu matrah farkı bulunması durumunda; zarar beyan edilen söz konusu dönemle birlikte bu zararın mahsup edildiği yıllarda da tarhiyat yapılır. Zararın mahsup edildiği döneme ilişkin tarhiyat usulü, zarar beyan edilen döneme ilişkin tarhiyatın usulü ile aynıdır. Zarar beyan edilen dönemde ikmalen tarhiyat yapılmış ise zararın mahsup edildiği sonraki yıllar içinde ikmalen tarhiyat önerilecektir. Yine zarar beyan edilen dönem için resen tarhiyat yapılmışsa; zararın mahsup edildiği sonraki dönem için de resen tarhiyat yapılacaktır.

16-İş ortaklıklarında durum: İş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmediği için bunlarda adi ortaklıklar gibi, iş ortaklığının gelir vergisi mükellefi olan ortağı, iş ortaklığından elde edilen kar ve/veya zararı hissesi oranında vereceği beyanname beyan eder. Ortaklıktan hissesine isabet eden zararı var ise; diğer gelir unsurlarından bu zararını mahsup edecektir.

17-Ölüm durumunda mükellefin vergiye tabi matrahını tespitinde cari yıl gelirlerinden, varsa geçmiş yıl zararları düşülür. Ancak kıst dönemde ticari faaliyet zarar çıkması durumunda, gerek bu kıst döneme, gerek geçmiş yıllara ait zararların murisin diğer kaynaklardan doğan kazanç ve iratlarından indirilmesi mümkün olmadığı gibi varisler tarafından ticari faaliyete devam edilmesi halinde, mirasçılar tarafından elde edilen kazanç ve iratlara da mahsubu olanaksızdır.

İK GÖZÜYLE KORONA VİRÜSÜN ÇALIŞMA HAYATIMIZA ETKİSİ

Ersel KÖKALP

İnsan Kaynakları Ve Endüstri İlişkileri Uzmanı

2019 yılının Aralık ayında Çin'den başlayarak tüm dünyaya yayılan COVID-19 tüm insanlığı tehdit eder boyutlar ulaşıyor, hayatımızın her alanında önemli değişiklikler getirmiş olup ve de getirmeye devam etmektedir.

Hastalığı engelleyen henüz ilaç ve aşı bulunmadığından COVID-19'un bireyler üzerinde yaratmış olduğu endişe ve kaygılar, eğitimden sağlığa, ticaret ve çalışma hayatından hukuki ilişkilere kadar yaşamımızın her alanına etki etmekte, bizleri davranış ve tutumlarımızda değişikliğe zorlamaktadır. Doğal olarak da devletimiz bu küresel pandemi için gereken her türlü tedbiri almakta ve bu zorunlu uygulamalar, tüm yaşantımızı etkilediği gibi, işyerlerimizdeki "Çalışma İlişkilerine" de yansımaktadır. Bu yazımızda bir İnsan Kaynakları uygulayıcısının gözüyle, virüsün, çalışma hayatımıza etkileri, işveren ve işçilerimizin yükümlülüklerini inceleyeceğiz.

Öncelikle salgına sebep olan bulaşıcı hastalık kavramının mevzuatımızdaki yeri üzerinde duracağız; 24.04.1930 tarihli ve 1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanununda salgın hastalıklarının tanımı verilmeksizin, 57. Ve 96. Maddeleri arasında "Memleket dâhilinde sâri ve salgın hastalıklarla mücadele" başlığı altında, bulaşıcı hastalıklarla mücadelede

alınacak tedbirleri düzenlemiştir.

Diğer taraftan,30.05.2007 tarihli "Bulaşıcı Hastalıklar Sürveyans Ve Kontrol Esasları Yönetmeliği"nde bulaşıcı hastalıklar 1.Aşı ile önlenbilir hastalıklar 2.Cinsel yolla bulaşan hastalıklar3.Viral hepatitler 4.Gıda ve su kaynaklı hastalıklar ve zoonozlar4.Solunum yolu ile bulaşan hastalıklar 6.Diğer hastalıklar olarak sınıflandırılmış,"Enfekte olmuş bir kişi ile doğrudan temas yolu ile veya bir vektör, hayvan, Ürün veya çevreye maruz kalma gibi dolaylı yollardan bulaşan, bir mikroorganizma veya onun toksik ürünlerine bağlı olarak ortaya çıkan hastalık" olarak tanımlanmıştır.

4857 Sayılı İş Kanunu'nun 24/I-b bendindeki bulaşıcı hastalık kavramından ne anlaşılması gerektiği ile ilgili bir tanım olmamasına karşın, öğretide gelen kabul gören yoruma göre;"doğrudan veya dolaylı temas ile diğer insanlara bulaşma olasılığı yüksek olan, işçinin sağlığı için ciddi tehlike oluşturan ve her hâlükârda tespitinin tıbbi verilerle belirlendiği" hastalıkların bulaşıcı hastalık olarak kabul edilebileceği görüşü ağırlık kazanmaktadır.

İşyerinde karşılaşılan bu tür bulaşıcı hastalıklar karşısında çalışanların hakları ve işverenin alması gereken önlemler nelerdir?

İşverenin ya da diğer çalışma arkadaşlarının

bulaşıcı hastalığa yakalanması nedeniyle çalışanların haklı neden ile iş sözleşmelerinin feshini düzenleyen İş Kanununun 24/1-b maddesine göre 'İşçinin sürekli olarak yakından ve doğrudan buluşup görüştüğü işveren yahut başka bir işçi bulaşıcı veya işçinin işi ile bağdaşmayan bir hastalığa tutulursa" iş sözleşmesi derhal fesh edilir denmiştir.

Yine aynı kanununun 24/III'e göre' 'işçinin çalıştığı işyerinde bir haftadan fazla süre ile işin durmasını gerektirecek zorlayıcı sebepler ortaya çıkması hali olarak ifade edilmiştir. Durumun bir haftadan fazla sürmesi ve işçinin iş sözleşmesini feshetmemesi durumunda iş sözleşmesi askıda kalmaya devam eder. Zorlayıcı neden var olduğu sürece de işçi haklı nedenle fesh hakkını korur.

16.03.2020 tarihli genelge ile kapatılan işyerlerindeki çalışanlar zorlayıcı sebebe dayalı olarak iş sözleşmelerini haklı nedenle fesh edebilirler.

Çalışantarafından haklı nedenle iş sözleşmesinin haklı nedenle feshinde, sağlık nedenleri grubuna girebilecek başka bir neden de 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanununun 13/1-2 maddesine bulunmaktadır. 'Ciddi ve yakın tehlike ile karşı karşıya kalan çalışanlar kurula,kurulun bulunmadığı işyerlerinde ise işverene başvurarak durumun tespit edilmesini ve gerekli tedbirlerin alınmasına karar verilmesini talep edebilir. Kurul acilen toplanarak, işveren ise derhal kararını verir ve durumu tutanakla tespit eder. Karar, çalışana ve çalışan temsilcisine yazılı olarak bildirilir. Kurul veya işverenin çalışanın talebi yönünde karar vermesi halinde çalışan, gerekli tedbirler alınincaya kadar çalışmaktan kaçınabilir. Çalışanların çalışmaktan kaçındığı dönemdeki ücreti ile kanunlardan ve iş sözleşmesinden doğan diğer hakları saklıdır." Çalışmaktan kaçınma hakkının kullanılabilmesi

için çalışanların ciddi ve yakın bir tehlike ile karşı karşıya bulunması gerekir. İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'nun 22. maddesine göre, "Elli ve daha fazla çalışanın bulunduğu ve altı aydan fazla süren sürekli işlerin yapıldığı işyerlerinde işveren, iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili çalışmalarda bulunmak üzere kurul oluşturur. İşveren, iş sağlığı ve güvenliği mevzuatına uygun kurul kararlarını uygular". Eğer işyerinde kurul oluşturulmuşsa işçilerin çalışmaktan kaçınma hakkını kullanabilmeleri için kurul kararı aranacaktır.

Çalışanın talebi üzerine kurul aynı gün acilen toplanarak kararını verecek, durumu bir tutanakla saptayacak, durumu çalışana ve çalışan temsilcisine yazılı olarak bildirecektir [6331 s. K. m.13/1].

Kurul kararına veya işçinin talebine rağmen işveren gerekli önlemleri almamakta ısrar ederse, işçi iş sözleşmesini derhal feshedebilecektir. İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'nun m.13/f.4 hükmüne göre, "İş sözleşmesiyle çalışanlar, talep etmelerine rağmen gerekli tedbirlerin alınmadığı durumlarda, tabi oldukları kanun hükümlerine göre iş sözleşmelerini feshedebilir; Ancak, İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu m.13/5 hükmüne göre, "Bu Kanunun 25 inci maddesine göre işyerinde işin durdurulması halinde bu madde hükümleri uygulanmaz". Bu hükme göre, işyerinde iş sağlığı ve güvenliği nedeniyle bir idari yaptırım olarak işyerinde iş durdurulursa işçinin İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu m.13 hükmü uyarınca çalışmaktan kaçınması veya iş akdini haklı nedenle feshetmesi müm-kün olmayacaktır.

İşverenlerimiz,6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu ve Borçlar Kanununun 417/2 maddesine göre, genel olarak çalışanların işle ilgili sağlık ve güvenliğini sağlamak ile yükümlü olup, işyerinde var olan ya da dışarıdan

gelebilecek tehlikelerin belirlenmesi, bu tehlikelerin riske dönüşmesine yol açan faktörler ile tehlikelerden kaynaklanan risklerin analiz edilerek derecelendirilmesi ve kontrol tedbirlerinin kararlaştırılması amacı ile risk değerlendirme yapılmalıdır.

Bu tedbirlere ilaveten,20.03.2020 tarihinde İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğü tarafından İşyerlerinde Korona virüse Karşı alınması gereken önlemler ile ilgili dokümanlar yayınlanmış, işyerlerinde iş sağlığı ve güvenliği kurul üyeleri tarafından salgın hazırlık ekibi oluşturulması kararlaştırılmıştır.

Hazırlık Ekibinin görevleri; Alınacak tedbirler ile ilgili çalışmaları yürütmek,İşyerindeki temizlik ve hijyen ile ilgili çalışmaları yürütmek, Kurum içi ve kurum dışı iletişimi yürütmek,Covid-19 virüsüne karşı acil eylem planı ve risk analizini güncellemek,Şüpheli vakalarda izolasyon ve karantina prosedürünün oluşturulması için ALO 184 Korona virüs Danışma Hattı ve Sağlık Bakanlığına bağlı en yakın hastane ile iletişime geçilmesini sağlamak,Resmi makamların tavsiye kararlarını ve İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğü tarafından yayınlanan bilgilendirmeleri takip etmekle ve gereğini yapmakla yükümlüdürler.

İşverenler çalışanları salgın hakkında bilgilendirmeli, alınan önlemleri ve çalışanların dikkat edeceği hususları işyerinde görülen yerlere asmalıdır. Çalışanların bir arada bulunduğu ortamlar ile ortak kullanım alanlarının hijyenini düzenli olarak sağlamalı ve çalışanlara koruyucu ekipmanları temin etmelidir.

İşçinin çalışması sırasında salgın hastalığa yakalanması durumunda faaliyetlerine devam eden işyerleri için ihtiyatla davranılması önemli olup, Umumi Hifzıssıhha Kanununa göre çalışma yasağı verilen işçinin karantina süresi boyunca çalıştırılmaması yasal bir

zorunluluktur. Diğer yandan işçinin çalıştığı sırada salgın hastalığa yakalanması iş kazası olarak değerlendirilmesi ihtimal dâhilindedir. Örneğin Yargıtay 21. Hukuk Dairesi, Ukrayna'ya sefer yapan tır şoförünün, bu sefer esnasında domuz gribine yakalanmasını iş kazası olarak saymıştır.[2018/5018,K:2019/2931]Corona Virüsüne yakalanan işçinin dava açması halinde iş kazası sayılması ihtimali, her somut olayın kendi objektif koşulları içerisinde değerlendirilmek kaydı ile, her zaman vardır. Salgın sebebiyle siparişlerin azalması, satışların düşmesi vb. nedenlerle, üretim kapasitenin önemli ölçüde düşmesi nedeniyle işverenler açısından farklı seçeneklerde söz konusudur. İşyerinde çalışma barışının devamlılığı ve sınırlı olarak da üretim yapılabilmesi açısından akla ilk gelen uygulama Kısa Çalışma Ödeneğidir.26.03.2020 tarihli Resmi Gazetenin yayımlanan mükerrer sayında,4447 sayılı İşsizlik Sigortası kanununa eklenen geçici 23. Madde ile korona virüs kaynaklı başvurularda kısa çalışma ödeneğinden yararlanma koşulları kolaylaştırılmış, 17.04.2020 Tarihli ve 31102 Sayılı Resmî Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren "7244 Sayılı Yeni Korona virüs [Covid-19] Salgınının Ekonomik ve Sosyal Hayata Etkilerinin Azaltılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile Kısa Çalışma Ödeneği için işverenin beyanı yeterli görülmüştür.

Yine aynı kanunun 9. Maddesi ile işverenlerin üç ay süre ile ahlak ve iyi niyet kurallarına uymayan haller ve benzeri sebepler dışında, iş sözleşmelerinin fesih edememelerine rağmen, bu süre içerisinde işçiyi ücretsiz olarak izne gönderebileceklerdir.

Zorunlu nedenlerle işin durması, normal çalışma sürelerinin önemli ölçüde altında çalışması veya tamamen tatil edilmesi hallerinde, işveren iki ay içinde çalışılmayan

süreler için telafi çalışması da yaptırabilir.[4857/64]Bu doğrultuda korona virüs kaynaklı salgına bağlı olarak yukarıda sayılan nedenlerinherhangi birinin gerçekleşmesi durumunda telafi çalışması söz konusu olabilecektir.

İşverenler bu süreçte işyerinin tamamında veya bir bölümünde yıllık izin kullandırarak işyerindeki “Sosyal İzolasyonu” sağlayabilirler. Salgın nedeniyle işverenin yıllık izin kullandırması yönetim hakkı kapsamında değerlendirilmesine rağmen, bu dönemde yoğun olarak kullanılan yıllık izinlerin, çalışma barışı açısından problem yaratabileceği hususu da göz önünde bulundurulmalıdır.

Özellikle beyaz yakalı çalışanlarımız için uygulanabilecek bir seçenek te uzaktan çalışmadır. Uzaktan çalışma 4857 Sayılı İş Kanununun 14/4’te düzenlenmiştir;” [Ek fıkra: 6.5.2016-6715/2 Md.] Uzaktan çalışma; işçinin, işveren tarafından oluşturulan iş organizasyonu kapsamında iş görme edimini evinde ya da teknolojik iletişim araçları ile işyeri dışında yerine getirmesi esasına dayalı ve yazılı olarak kurulan iş ilişkisidir.” Bu uygulama ile maaşlarından kesinti yapılmaksızın ve iş yerinde bulunmadan çalışma imkânı sağladığından dolayı beyaz yakalı çalışanlar açısından tercih edilen bir uygulamadır. Burada işveren açısından dikkat edilmesi gereken husus; çalışanın özlük haklarında ve çalışma koşullarında değişiklik yapılamayacağıdır.

Kuşkusuz işverenin, “Haklı Neden ile Fesih Kapsamında” bir takım hakları olmak ile beraber, bu yazının öncelikli amacının işyerinde istihdamın korunması ve idame ettirilmesi, aynı zamanda da çalışma barışının bozulmaması olduğundan ve bir insan kaynakları uzmanı için, feshin son çare olarak uygulanması hususuna Can’ı gönülden inandığımdan dolayı, bu konuya dair hiçbir şeye değinmeden, salgın günlerinin en kısa zamanda ve en az hasar ile atlatılmasını umuyorum.

VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE SAĞLANAN % 5 LİK VERGİ İNDİRİMİ

Fatih Salih ÖZPERÇİN
SMMM-Bağımsız Denetçi

1.Giriş

Ülkemizde tüm vergi mükelleflerinin zihninde her daim bir vergi affı beklentisi bulunmaktadır. Mükellefler bu beklentilerinden dolayı çok da haksız sayılmazlar, çünkü kabaca her 2,5 - 3 yılda bir vergi affı kanunu çıkmaktadır.

| KANUN TARİHİ | KANUN SAYISI | KANUN ADI |
|--------------|--------------|---|
| 27.02.2003 | 4811 | Vergi Barişi Kanunu |
| 22.11.2008 | 5811 | Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun |
| 13.02.2011 | 6111 | Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun |
| 10.09.2014 | 6552 | İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun |
| 19.08.2016 | 6736 | Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun |
| 11.05.2018 | 7143 | Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun |
| 19.07.2019 | 7186 | Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun |

Vergi affı kanunu ile matrah artırımı, stok affı, borç yapılandırması, aktifte olmayan varlıkların beyanı gibi çok değişik alanlarda mükelleflere bazı haklar tanınmıştır.

Yapılan bu düzenlemeler vergisel yükümlülüklerini zamanında ve kanununun emrettiği şekilde yerine getiren mükellefler tarafından eleştirilmiş ve kendileri içinde pozitif yönde bir düzenleme yapılması talep edilmiştir.

Kanun koyucu işte bu sebeple 6824 sayılı kanunun 4 üncü maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi

Kanununun mülga mükerrer 121 inci maddesini başlığıyla birlikte değiştirmiş ve “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi” başlığıyla yeni bir düzenleme ihdas etmiştir. Daha sonra söz konusu maddede 7162 sayılı kanunun ve 7194 sayılı kanunun ile bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu kanuni düzenlemeyle ilgili olarak yayınlanan 301 Seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile ilave açıklamalar yapılmıştır.

Yazımızda bu düzenlemeyle ilgili açıklamalara yer vereceğiz. Yapacağımız açıklamalar 01.01.2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere geçerli olan [2019 yılı beyannameleri için de geçerli olan] düzenlemelere göre kaleme alınmış olup daha önceki dönemler için yasal düzenlemenin farklı olmasından dolayı şartlar farklılık gösterecektir.

2. Düzenlemenin İçeriği

Bu uygulama ile şartları taşıyan mükellefler yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5’ni, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirebilecektir. İndirilecek tutar 1.400.000 TL [310 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1.1.2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere] fazla olamayacaktır.

İndirilecek 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.

2.1. Düzenlemeden Kimler Yararlanabilir

Vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan vergi indiriminden aşağıda sayacağımız

şartları taşıyan ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükellefleri faydalanabilmektedir.

Ancak kurumlar vergisi mükelleflerinden finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları kapsam dışında bırakılmıştır.

2.2. Uygulamadan Yararlanmanın Şartları

Vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan vergi indiriminde faydalanmanın şartları aşağıda tek tek ele alınmıştır.

2.2.1. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması.

İndirimden yararlanılabilmesi için mükelleflerin, indirim hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu beyannamenin ait olduğu yıldan önceki son iki yıla ilişkin olarak verilmesi gereken vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş olması gerekmektedir.

Bu şartta yer alan vergi beyannameleri ibaresinden anlaşılması gereken, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini kapsamaktadır. Görüldüğü üzere damga vergisi, emlak vergisi gibi bazı beyannameler kapsam dışı bırakılmıştır.

Bunun yanı sıra kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmayacaktır.

Örneğin 2019 yılı için verilecek kurumlar

vergisi beyannamesinde bu uygulamadan faydalanabilmek için 2019, 2018 ve 2017 yılında verilmesi gereken kurumlar vergisi beyannamelerini, geçici vergi beyannamelerini, muhtasar beyannamelerini, katma değer vergisi beyannamelerini ve özel tüketim vergisi beyannamelerini kanuni süresinde vermiş olmak gerekmektedir.

Kanuni süresinde verilmiş olmak kaydıyla yukarıda sayılan beyannamelere düzeltme beyannamesi verilmesi (pişmanlık talepli yada talepsiz) şartın ihlali manasına gelmeyecektir.

2.2.1.1. Özel hesap döneminde

uygulama

Bakanlıkça kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler de ise durum şu şekilde olacaktır. Eğer mükellefin hesap dönemi 01 Nisan-31 Mart ise;

01.04.2019-31.03.2020 özel hesap dönemi için verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde bu uygulamadan faydalanabilmek için

- 01.04.2019-31.03.2020
- 01.04.2018-31.03.2019
- 01.04.2017-31.03.2018

özel hesap dönemlerine ait beyannamelerini kanuni süresinde vermiş olması gerekmektedir. Eğer bir mükellef normal hesap döneminden özel hesap dönemine geçiş yapmışsa bu arada ortaya çıkan kıst hesap dönemi de sürenin hesabında tam yıl olarak kabul edilecektir.

Örneğin; öteden beri hesap dönemini takvim yılı olarak kullanan bir mükellef 01.01.2019 dan itibaren 01.Nisan-31.Mart özel hesap dönemine geçmeye karar vermiştir.

01.04.2019-31.03.2020 özel hesap dönemi için verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde bu uygulamadan faydalanabilmek için

- 01.04.2019-31.03.2020 (özel hesap dönemi)
- 01.01.2019-31.03.2019 (kıst hesap dönemi)
- 01.01.2018-31.12.2018 (takvim yılı)

hesap dönemlerine ait beyannamelerini

kanuni süresinde vermiş olması gerekmektedir. 2.2.2. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu hesap dönemi ile bu hesap döneminden önceki son iki hesap dönemi içerisinde beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması

Mükelleflerin vergi indiriminden yararlanabilmeleri için, indirimin 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 tarhiyat bulunmaması gerekmektedir.

Söz konusu dönemler için haklarında ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunan mükellefler, tarhiyatın kesinleşip kesinleşmediğine bakılmaksızın, indirimden yararlanamayacaktır.

Öte yandan, söz konusu dönemlere ilişkin olarak ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatların indirimin hesaplanacağı gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden önce kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması (kısmen kaldırılmış olması durumunda yararlanılamaz) ve diğer şartların da sağlanması kaydıyla vergi indiriminden yararlanılması mümkün olacaktır. Vergi sistemimizde 4 tür tarhiyat bulunmaktadır. Bunlardan ilki mükellefin kendi beyanına göre yapılan tarhiyattır. Gelir Vergisi Kanununda 83. maddede, Kurumlar Vergisi Kanununda 24. Maddede, KDV Kanununda 40. Maddede bu vergilerin beyan üzerine tarh olunacağı belirtilmiştir.

Yukarıda ifade edilen ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış tarhiyatlar ise VUK 29, 30 ve mük.30 uncu maddelerinde düzenlenmiştir. Mükellefin kanuni süresinde verdiği bir beyannameye istinaden daha sonra pişmanlık

talebi olmadan vereceği düzeltme beyanına istinaden tarh edilen vergi ve kesilecek vergi zıyaı cezası ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyata dayanmadığı için bu şartın ihlali sayılmayacaktır.

2.2.3. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması gerekmektedir.

Kanuni süresinde verilen yukarıda sayılan beyannameler üzerine tarh edilen vergilerin vadesinde ödenmemesi şartın ihlali anlamına gelmemekte olup indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödenmiş olması yeterlidir.

Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden on beşinci günün bitimine

kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmayacaktır.

2.2.4. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması

Mükelleflerin, vergi indiriminden yararlanabilmeleri için, indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dahil) 1.000,00 TL'nin üzerinde vadesi geçmiş borçlarının bulunmaması gerekmektedir.

Söz konusu 1.000,00 TL'lik borcun hesabında Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergi asılları ile vergi cezalarının (vergi zıyaı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) toplamı dikkate alınacaktır. Söz konusu 1.000,00 TL'lik borcun hangi döneme ait olduğunun önemi bulunmamaktadır.

2.2.5. Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması

Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun kaçakçılık suçlarını düzenleyen 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilen mükellefler vergi indiriminden yararlanamayacaklardır.

2019 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirimden yararlanacak bir mükellefin için 2019, 2018, 2017, 2016, 2015 yılları içerisinde Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işlenmemiş olması gerekmektedir.

2.3. Örnek Uygulama

XYZ A.Ş. nin 2019 yılı kurumlar vergisi hesabı aşağıdaki gibidir.

| | |
|--|------------|
| Kurumlar Vergisi Matrahı | 252.754,10 |
| Hesaplanan Kurumlar Vergisi | 55.605,90 |
| Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı(Hesaplanan Kurumlar Vergisi x %5) | 2.780,30 |
| Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı | 54.143,78 |
| Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler | 9.433,01 |
| Ödenen Geçici Vergi | 44.710,77 |
| Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi | 0,00 |
| Kalan Vergi İndirimi | 1.318,18 |

Mükellef hesapladığı 55.605,90 TL kurumlar vergisinden yıl içinde kesinti yoluyla ödediği vergileri ve yıl içinde ödediği geçici vergi toplamı olan 54.143,78 TL yi mahsup etmiştir. Buna göre mükellefin 1.462,12 TL ödenecek kurumlar vergisi çıkmaktadır. Ancak mükellef GVK Mük 121 inci madde yer alan tüm koşulları taşıması sebebiyle hesapladığı kurumlar vergisinin % 5 i olan 2.780,30 TL yi ödeyeceği vergiden mahsup etmiştir. Buna göre ödenecek kurumlar vergisi bulunmamaktadır. Dahası 2.780,30 TL vergi indiriminin ödenecek kurumlar vergisine mahsup edilemeyen kalan 1.318,18 TL si kalan vergi indirimi olarak mahsup edilebilecektir.

Ancak bu mahsup kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmeyecektir.

2.4. Şartların ihlali halinde yapılacak işlemler

Bu madde kapsamında vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilecektir.

Bu hüküm, indirimin 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 uygulanacaktır.

3. Sonuç

Vergi aflarının bu kadar çok çıktığı bir ortamda vergiye uyumlu mükellefler için kısmen de olsa sağlanan ilave vergi avantajı; şartları taşıyan mükellefler açısından olumlu bir uygulamadır. Kanuni düzenlemenin ilk halinde şartlar çok daha sert ve uygulanması zor idi. Uygulamadan faydalanabilecek mükellef sayısı yok denecek kadar azınlıktaydı.

7194 sayılı yasa ile yapılan ve 01.01.2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere getirilen yeni hükümlerle kanun mükellef lehine esnetilmiş ve daha geniş bir uygulama alanı bulmuştur.

Kurumlar vergisi beyannamesi verilme dönemine girdiğimiz şu günlerde mükelleflerin şartları taşıyıp taşımadığı titizlikle araştırılmalı (interaktif vergi dairesinden sorgulama yapılarak) ve kanun hükmünden faydalanılması önem arz etmektedir.

YURT İÇİ VE YURT DIŞINDAKİ VARLIKLARIN VARLIK BARIŞI AÇISINDAN 30 HAZİRAN 2020'NİN ÖNEMİ

Harun TUNABOYLU

Mali Müşavir

30.12.2019 tarih ve 30994 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1948 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile söz konusu düzenlemenin uygulama süresi 31.12.2019 tarihinden 30.06.2020 tarihine kadar uzatılmıştır.

Buna göre;

•Gerçek ve tüzel kişilere, yurt dışında ve yurt içinde bulunan varlıklarını kayda alma ve bazı avantajlardan ve ayrıcalıklardan yararlanma olanağı verilmektedir.

•Yurda getirilecek veya kayda alınacak varlıkların, geçmişte belli bir tarih itibarıyla sahip olduğunun ispatı gerekmemektedir.

Kapsama Giren Varlıklar Nelerdir,

Yurt dışında bulunan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları.

Yurt içinde bulunan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar.

Yurt Dışında veya Yurt İçinde Bulunma Tarihi Ne Olması Gerekir,

Varlığın geçmişte belli bir tarih itibarıyla var olduğunu ispat etme zorunluluğu yoktur. Verilen süre içinde varlığın yurda getirilmesi veya kayda alınması koşulunun sağlanması yeterlidir.

Beyan veya Bildirimin Şekli ve Zaman,

Yurt dışında bulunan varlıkların; 30.06.2020 tarihine kadar Türkiye'deki banka veya aracı kuruma, Tebliğin 1 no.lu ekinde örneği bulunan form kullanılarak bildirilmesi.

Yurt içindeki varlıkların, 30.06.2020 tarihine kadar vergi dairelerine, Tebliğin 3 no.lu ekinde örneği bulunan beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Banka ve aracı kurumlar, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin beyannameyi, bildirim izleyen

ayın onbeşinci günü akşamına kadar, bağlı buldukları vergi dairesine verecektir.

Bildirimin Vekil veya Temsilciler Tarafından Yapılması Nasıl Olacak,

Gerçek ve tüzel kişiler tarafından yapılacak bildirimlerin, yetkili kılınmış vekiller veya kanuni temsilciler tarafından yapılması mümkündür.

Kanuni Temsilcileri, Ortakları veya Vekilleri Adına Görünen Varlıkların Bildirimi, Şirket veya ortaklarına ait olduğu halde şirketin kanuni temsilcileri, ortakları veya vekilleri dışındaki kişilerce tasarruf edilen varlıkların, şirket adına bildirim veya beyana konu edilmesi, Gerçek kişilere ait olduğu halde bu kişilerin ortağı veya kanuni temsilcisi oldukları yurt dışındaki şirketlerce tasarruf edilen varlıkların ilgili gerçek kişiler adına bildirilmesi veya beyan edilmesi, mümkündür. Ancak, bildirim veya beyan dışı nedenlerle yapılacak incelemelerde, söz konusu varlıkların şirket veya şirket ortaklarına ya da gerçek kişilere ait olduğunun ispatı gerekmektedir.

Varlıkların Bildirim veya Beyan Değeri Ne Olacak,

- TL cinsi para nominal değeriyle,
 - Döviz, TC Merkez Bankası döviz alış kuruyla,
 - Altın rayiç bedeliyle,
 - Pay senetleri, tahvil ve bono gibi borçlanma araçları; varsa borsa rayiciyle, borsa rayici yoksa rayiç bedeliyle, bu bedel tespit edilemiyorsa alış bedeliyle, bu bedel de belli değilse nominal değeriyle,
 - Yatırım fonu katılma belgeleri, ilgili piyasasında belirlenmiş kapanış fiyatıyla,
 - Taşınmazlar rayiç bedeliyle, değerlendirilecektir.
- Beyan edilen veya bildirilen varlıkların elden

çıkartılması halinde, satış kazancının tespitinde varlıkların bu şekilde belirlenen değeri esas alınacaktır.

Yurt Dışındaki Varlıkları Yurda Getirilmesi,

Yurt dışında bulunan ve düzenleme kapsamında olan varlıkların, bildirim yapıldığı tarihten itibaren üç ay içinde Türkiye'ye getirilmesi veya Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi gerekmektedir.

Sermaye Avansı Olarak Türkiye'ye Getirilen Varlıklar Nasıl Olacak,

Düzenlemenin yürürlük tarihi itibarıyla yasal defterlerde kayıtlı olan sermaye avanslarının, yurt dışında bulunan kapsamdaki varlıkların düzenlemenin yürürlük tarihinden önce Türkiye'ye getirilmek suretiyle karşılanmış olması hâlinde, söz konusu avansların defter kayıtlarından düşülmesi şartıyla, düzenlemenin avantajlarından yararlanılması mümkündür.

Ödenecek Vergi ve Ödeme Zamanı,

Hem yurt dışındaki hem de yurt içindeki varlıklar için % 1 vergi ödenecektir. Banka ve aracı kurumlar, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak hesapladıkları vergiyi, bildirim izleyen ayın onbeşinci günü akşamına kadar vergi sorumlusu sıfatıyla bir beyannameyle bağlı buldukları vergi dairesine beyan edecekler ve aynı sürede vergiyi ödeyecekler, Yurt içindeki varlıklar nedeniyle tarh edilen vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenecektir.

Kayda Alınan Varlıkların Elden Çıkarıldığında Ne Olur,

Varlıkların elden çıkarılmasından doğan zararların, gelir veya kurumlar vergisi uygulaması bakımından gider veya indirim olarak dikkate alınması da mümkün değildir.

Varlık Barışından Yararlanmanın Sağladığı Avantajlar Nelerdir,

Varlık barışından yararlanarak Türkiye'ye getirilen veya kayda alınan varlıklar nedeniyle vergi incelemesi veya vergi tarhiyatı yapılmayacaktır. Ancak bu olanak, bildirilen veya beyan edilen verginin vadesinde ödenmesi ve istenen diğer koşulların yerine getirilmesi şartıyla sağlanmaktadır.

Bildirilen veya Beyan Edilen Varlıkların Resmi Defter Kayıtlarına İntikal Ettirilmesi,

Bildirilen veya beyan edilen varlıklar, Vergi Usul

Kanunu uyarınca defter tutan mükelleflerce, kanuni defterlere kaydedilebilecektir.

•Türkiye'ye getirilen varlıklar ile gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince kanuni defterlere kaydedilen varlıklar, dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaksızın işletmelerine dahil edilebileceği gibi, aynı varlıklar vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabılır kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmelerinden çekilebilecektir.

•Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, kanuni defterlerine kaydettikleri kıymetleri için pasifte özel fon hesabı açacaklardır. Söz konusu hesap serbestçe tasarrufa konu edilebilecek, sermayeye eklenebileceği gibi ortaklara da dağıtılabilecektir.

•Fon hesabında tutulan bu tutarlar, işletmenin tasfiye edilmesi halinde vergilendirilmeyeceği gibi, gerçekleşecek birleşme, devir ve bölünme hallerinde de vergilendirilmeyecektir.

•Ayrıca söz konusu varlıklara ilişkin tutarların, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ortaklara dağıtılması halinde kar dağıtımına bağlı stopaj yapılmayacak, gerçek kişi ortaklar ile kurumlar vergisi mükellefi olan ortaklar tarafından elde edilen bu tutarlar da vergilendirilmeyecektir.

•Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, söz konusu kıymetleri defterlerinde ayrıca gösterebileceklerdir.

Gider ve Amortisman Uygulaması Nasıl Olacak,

Ödenen vergilerin, hiçbir suretle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması ya da başka bir vergiden mahsup edilmesi mümkün değildir. Beyan edilerek kanuni defter kayıtlarına intikal ettirilen taşınmazlar hakkında Vergi Usul Kanununda yer alan amortismanlara ilişkin hükümler uygulanmayacaktır.

İlgili Tebliğ metnine aşağıdaki bağlantı yardımıyla ulaşabilirsiniz:

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/08/20190802-13.htm>

VERGİSİZ BİRLEŞMELER (DEVİR)

İ.Halil BAĞDINLI

YMM, CFE

KPMG Şirket Ortağı

Ticari yaşamın içinde şirket satın almaları ve birleşmeleri kimi zaman piyasada daha yüksek pazar payına sahip olma, kimi zaman operasyonları sadeleştirme, kimi zaman da vergisel bazı avantajlar gibi nedenlerle gündeme gelebilmektedir. Şirketlerin çeşitli nedenlerle gündeme gelen birleşme veya satın alma işlemleri vergi kanunlarında vergili ve vergisiz olmak üzere iki ayrı düzenlemeye tabi tutulmuştur. Yasada çok katı şekli şartlara tabi olan vergisiz birleşmeler genellikle tercih edilmekle birlikte, uygulamada yapılan bazı basit hatalar sonucunda, birleşme işlemlerinde çok yüksek tutarlı kurumlar vergisi ödenmesi gündeme gelebilmektedir. Bu nedenle bu yazımızda birleşme işlemlerinin vergisiz gerçekleştirilmesi için dikkate alınması gereken hususlar detaylı olarak açıklanmaya çalışılacak, ayrıca özellik arz eden konulara da yer verilecektir.

Birleşmeyle İlgili Ticaret Sicil İşlemleri

Uygulamada özellikle grup şirketleri bazen konsolide mali tablolara rahat ulaşabilmek, bazen operasyonlarını sadeleştirmek bazen de vergisel bazı avantajlar nedeniyle mevcut şirketlerini birleştirmeyi tercih edebilmektedirler. Ancak hangi gerekçeyle olursa olsun şirket yönetimleri birleşme işlemlerindeticaretsicillerdehiçbeklemedikleri sorunlarla karşılaşabilmektedirler. O nedenle bu yazımızda öncelikle birleşme işlemlerinde

yapılması gereken işlemler ile hazırlanması gereken evrakları belirtmek isteriz.

-Tüm şirketler için birleşme sürecinin başlatılmasına ilişkin YK kararlarının hazırlanması,

-Birleşmeye taraf şirketlerin öz varlık tespit raporlarının hazırlanması,

-Devralan kurumun mevcut sermayesinin ödendiğinin tespiti raporunun hazırlanması,

-Birleşme sözleşmesinin hazırlanması,

-Devralan Kurum sermaye tadil metninin hazırlanması,

-Devrolan Kurumun mal varlığına ilişkin beyanların hazırlanması (özel bir sicile tescili gerektiren [gayrimenkul, marka, taşıt gibi] varlıkları var ise her bir sicile hitaben hazırlanan ayrı beyanlar Ticaret Sicili'ne temin edilecektir. Bu beyanlar varlıkları ve değerlerini içerecektir. Eğer devrolan kurumun böyle bir varlığı yok ise bu durumu teyit eden bir beyan sunulacaktır)

-Genel Kurulların organize edilmesi, bakanlık temsilcisinin davet edilmesi,

-Genel Kurul toplantı tutanağının oluşturulması,

-Birleşme işlemlerinin tesciline ilişkin gerekli evrakların hazırlanıp, tescil süreçlerinin mersis üzerinden ve evrakların teslimi.

Birleşme sonrasında durumun mutlaka aşağıdaki kurumlara ve/veya kişilere bildirilmesi de gerekmektedir.

Resmi Kurumlara Bildirimler

| | |
|---|---|
| Birleşme işleminin tamamlanmasına ilişkin olarak Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirim yapılması | -Hem devralan hem devrolan şirket için Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirim yapılmalıdır. -Dilekçeye 1) Birleşmeyi gösteren TTSG [Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi] kopyaları ve 2) imza sirküleri eklenecektir. |
| Birleşme işleminin tamamlanmasına ilişkin olarak Vergi Dairesine bildirim yapılması | -Hem devralan hem devrolan şirket için vergi dairesine bildirim yapılmalıdır. -Birleşmenin tescilini takiben 1 ay içerisinde vergi dairesine bildirim yapılmalıdır. -Vergi dairesinin standart taahhünamesi doldurulacaktır. -Dilekçeye 1) birleşmeyi gösteren TTSG kopyaları ve 2) imza sirküleri eklenmelidir. |

Üçüncü kişilere bildirimler

| | |
|---------------------------------------|--|
| Gerekli olan üçüncü kişilere bildirim | Gerekli ise üçüncü kişilere, bankalara, sözleşme taraflarına birleşmeye ilişkin bildirim yapılmalıdır. |
|---------------------------------------|--|

Devrolan şirketin defterlerinin kapatılması

| | |
|---|---|
| Devrolan şirketin ve muhasebe defterlerinin kapatılması | Devrolan şirketin Müdürler Kurulu, Genel Kurul Karar, Muhasebe ve Pay defterlerinin kapatılması gerekmektedir |
|---|---|

Birleşmelerin (Devirlerin) Vergisel Boyutu

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkrası, birleşmenin özel bir türünü devir olarak tanımlamakta, tam mükellef kurumlar arasında kayıtlı değerler üzerinden ve bütün halde devralma suretiyle gerçekleştirilen işlemler devir olarak nitelendirilmektedir.

Yasa hükmü dikkate alındığında, aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmelerin devir hükmünde olduğu bir başka ifade ile vergisiz birleşme olduğu anlaşılmaktadır:

-Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması,

-Kapanan kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi.

Yukarıda açıklanan şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmelerde, aşağıdaki şartlarla kapanan kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar

vergilendirilecek, birleşmeden doğan kârlar ise vergilendirilmeyecektir.

-Devre ilişkin müşterek imzalı kurumlar vergisi beyannamesi, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesihi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmelidir.

-Birleşilen kurum, münfesihi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini birleşmeye dair kurumlar vergisi beyannamesi ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt edecektir.

Yukarıda özetlenen vergisiz birleşmelerde aşağıdaki şartlarla devir alınan kurumların zararları da birleşilen kurumun kazancından mahsup edilebilecektir;

-Birleşme sonrasında en az 5 Yıl boyunca faaliyete devam edilmelidir

-Devir alınan kurum geçmiş 5 yıla ait kurum beyanlarını süresinde vermiş olmalıdır

-Zarar tutarı devir tarihindeki devir alınan kurumun öz sermayesini aşmamalıdır. Bir başka ifade ile, birleşmelerde devir alınan şirketin öz sermaye rakamı kadar bir zarar birleşilen kuruma devredilecektir. Örneğin, devir alınan şirkette 500.000 TL zarar olmasına rağmen, devir alınan bu şirketin öz sermaye tutarı 200.000 TL ise ancak 200.000 TL zarar birleşilen şirkette indirim konusu yapılabilecektir.

-Devralınan şirketin devir tarihine kadar olan kıst dönem faaliyet zararının da yukarıda belirtilen şartlarla geçmiş yıl zararı olarak beyannamede gösterilmek kaydıyla devralan kurumun birleşmenin olduğu döneme ait kurum kazancınızdan indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Devir Yoluyla Birleşmeler ile İlgili Özellik Arz Eden Konular

-Devir esnasında devredilen mallar için KDV hesaplanmayacaktır.

-Birleşen şirketin devreden KDV'leri birleşilen şirketçe indirim konusu yapılabilecektir

-Devirle ilgili işlemler harca tabi değildir

-Devir işlemlerine dair düzenlenen kağıtlarda damga vergisi istisna bulunmaktadır

Geçmiş dönemlere ait vergi borçlarından birleşilen şirket sorumlu olacaktır

-Birleşme nedeniyle gerek birleşen ve gerekse birleşilen kurumlar bir kısım giderler yapar ki, bu giderler kurum kazancının tespitinde hasılattan indirilebilmektedir.

-Birleşilen kurum tarafından yapılan birleşme giderleri, işin genişletilmesine yönelik olması nedeniyle ilkesi veta azzuvgideri niteliğindedir. Bu giderler istenirse aktifleştirilerek beş yılda amortisman yolu ile itfa edilebilir.

-Kurumların devir yoluyla birleşmesi halinde infisah eden kurumdan, birleşilen kuruma geçen ve istisna kapsamındaki kıymetlerin iktisap tarihi olarak devir alınan şirketteki satın alma tarihi dikkate alınır.

-Vergisiz devir işlemi vergiden tamamen nötr gerçekleştirildiğinden birleşmelerde oluşan Şerefiyeler için ayrılan söz konusu amortisman tutarları veya giderler vergi hesabında indirim konusu yapılamamaktadır

-İştirak hisselerinin alımıyla ilgili finansman giderleri satın alan kurum bünyesinde kurum kazancından indirilebilecektir

-Ancak ilgili finansman giderlerinin birleşme yolu ile hisseleri iktisap edilen firmaya ötelenmesi [debt push down] Türk vergi hukuku'nda açık olmayan ve geçmişte vergi incelemeleri kapsamında eleştirilen bir konudur

SAĞLIK ÇALIŞANLARI İÇİN FİİLİ HİZMET SÜRESİ ZAMMI UYGULAMASI

İbrahim ÖZTÜRK

Mali Müşavir - Bağımsız Denetçi

1.Giriş

1219 Sayılı Tababet ve Şuabatı San'atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun, 6283 Sayılı Hemşirelik Kanunu, 6197 Sayılı Eczacılar ve Eczaneler Hakkındaki Kanun Kapsamında; Sağlık Meslek Mensubu Sayılan ve İnsan Sağlığı için Koruyucu, Teshis, Tedavi ve Rehabilitasyon hizmetlerinde Çalışanlar İçin; 7146 Sayılı Kanun'unun 11. Maddesi ile; 5510 Sayılı Kanun'unun 40. Maddesinin 2. Fıkrasındaki tabloya 20. Sıra numarası ile eklenip, 03.08.2018 Tarih ve 30498 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanıp, yukarıda belirtilen kanunlar kapsamında çalışanlar için Fiili hizmet süresi zammı uygulaması yürürlüğe girmiştir.

2. 5510 Sayılı Kanununun 40. Maddesinin 2. Fıkrasındaki Tabloya 20. Sıra Numarası İle Eklenen Fiili Hizmet Süresi Zammı Uygulamasından Sağlık Sektöründe Hangi Çalışanlar Faydalanabilir?

5510 Sayılı Kanununun 40. Maddesinin 2. Fıkrasındaki tabloya 20. Sıra numarası ile eklenen Fiili hizmet süresi zammı uygulamasından; 5510 Sayılı Kanununun 4. Maddesine göre, [a] Hizmet Akdine Tabi Çalışanlar ve [c] Kamu İdarelerinde ve aşağıdaki meslek kodları ile çalışan sigortalılar dahil edilecektir.

1219 Sayılı Tababet ve Şuabatı San'atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun kapsamında çalışanlar;

Tabipler, Diş tabipleri, Ebeler, Hastabakıcı hemşireler, Klinik psikolog, Fizyoterapist, Odyolog, Diyetisyen, Dil ve konuşma terapisti; Podolog, Sağlık fizikçisi, Anestezi teknisyeni/teknikeri, Tıbbi laboratuvar ve patoloji teknikeri, Tıbbi görüntüleme teknisyeni/teknikeri, Ağız ve diş sağlığı teknikeri, Diş protez teknikeri, Tıbbi protez ve ortez teknisyeni/teknikeri, Ameliyathane teknikeri, Adli tıp teknikeri, Odyometri teknikeri, Diyaliz teknikeri, Fizyoterapist teknikeri; Perfüzyonist, Radyoterapi teknikeri, Eczane teknikeri, Acil tıp teknikeri, Mamografi teknikeri, İş ve uğraşı terapisti, İş ve uğraşı teknikeri, Elektronörofizyoloji teknikeri, Hemşire yardımcısı, Ebe yardımcısı, Sağlık Bakım Teknisyeni,

6283 Sayılı Hemşirelik Kanunu kapsamında çalışanlar;

Hemşireler,

6197 Sayılı Eczacılar ve Eczaneler Hakkındaki Kanun kapsamında çalışanlar;

Eczacılar [4/b kapsamındaki eczane eczacıları hariç], kamu ve özel sektörde çalışan eczacılara ve eczacı kalfası (sertifikası olan) ile eczane hizmetleri teknikerleri (2 yıllık diploması olan) faydalanabilir.

3. Hangi Sigorta Kollarına Tabii Çalışanlar, Fiili hizmet süresi zammı uygulamasından Faydalanabilir;

İZMİR DAYANIŞMA

Yukarıda açıklanan Fiili hizmet süresi zammı kapsamındaki Kamu ve özel işyerlerinde; yaşlılık ve ölüm sigorta kollarına tabi çalışanlar fiili hizmet süresi zammı uygulamasından yararlanır. Kısa vadeli sigorta kollarına tabi çalışanlar, sosyal güvenlik destek primine tabi çalışanlar bu uygulamadan yararlanamazlar. Kapsama dahil Kamu ve özel işyerlerinde çalışanların; yukarıda belirtilen işleri/ görevleri yapmamaları, fiilen bu görevlerde bulunmayan veya işyerinde çalışmayan sigortalıların fiili hizmet süresi zammından yararlanma imkanları bulunmamaktadır.

4.Fiili hizmet süresi zammı uygulamasından Sigortalıların Sigorta Bildirimleri Nasıl Yapılmalıdır;

5510 Sayılı Kanun'da belirtilen Kamu ve Özel işyerlerinde, yine kanunda belirtilen meslek kodları ile çalışanların; bir aylık süre içerisindeki çalışmalarının; [Çalışma Günü / 30 Gün]* Azami Fiili Hizmet süresi olan 26 gün] suretiyle fiili hizmet süresi zammı uygulaması kapsamında çalıştığı gün sayısı tespit edilir. Bu tespit edilen gün sayısı kesirli çıkması halinde bu süre tama tamamlanır.

Bu çalışmalar, Özel İşyerlerine ait Aylık Prim Hizmet Belgelerinde; "Tüm Sigorta Kollarına Tabi Çalışıp 60 Gün Fiili Hizmet Süresi Zammına Tabi Çalışanlar- 29 Kod" üzerinden, Kamu işyerlerinde ise; "İşsizlik Sigortası Hariç 60 Gün Fiili Hizmet Süresi Zammına Tabi Çalışanlar-30 Kod" ile Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirilir.

Sigortalının; Hafta sonu İzni, Resmi tatil, Yıllık ücretli izin, Ücretli izin, Ücretsiz izin veya Kanunda belirtilen iş dışında geçen çalışma süreleri, Fiili Hizmet Süresi zammı hesabına dahil edilmez.

Sigortalıların Fiili Hizmet Süresi Zammı kapsamında geçen süreleri dışındaki [Hafta sonu İzni, Resmi tatil, Yıllık ücretli izin, Ücretli izin ve kanunda belirtilen] geçen çalışma süreleri; Özel işletmelerde, "Hizmet Akdi İle Tüm Sigorta Kollarına Tabi Çalışanlar-01

Kod" ile, Kamu işyerlerinde ise ; "Tüm Sigorta Kollarına Tabi Olup İşsizlik Sigortası Primi Kesilmeyenler İle Sosyal Güvenlik Sözleşmesi İmzalanmamış Ülke Vatandaşlarından Hizmet Akdine İstinaden Çalışanlar - 13 Kod" ile Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirilir.

Fiili Hizmet Süresi Zammı Uygulamasına göre; İki ayrı Aylık Prim Hizmet Belgesinde bildirilen aylık gün sayısı 30 (otuz) günü geçemez.

Fiili Hizmet Süresi Zammı Uygulaması kapsamında; İki ayrı Aylık Prim Hizmet Belgesi veren işyerleri; vermiş oldukları Aylık Prim Hizmet Belgesinde; eksik gün nedeni olarak; "13- Diğer Nedenler" seçeneğini bildirmeleri gerekmektedir.

5.Fiili Hizmet Süresi Zammı Uygulaması Kapsamında Çalışanların İşçi ve İşveren Sigorta Prim Oranları;

5510 Sayılı Kanun'un 4/1-a ya tabii olan sigortalılar için; 5510 Sayılı Kanunu'nun 40. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen işyerinde, İşçi ve işverenden tahsil edilecek malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primi aşağıdaki gibidir;

360 günlük çalışmada, 60 gün eklenecek;

Sigortalılar için Sigorta Primi ; % 9

İşverenler için Sigorta Primi ; % 12 hissesi olmak üzere, toplam % 21 oranında prim tahsil edilir.

6.Çalışanın Fiili Hizmet Süresi Zammının Hesaplanması;

5510 Sayılı Kanun'da belirtilen işyerlerinde, yine kanunda belirtilen meslek kodları ile çalışanların; bir aylık süre içerisinde; [Çalışma Günü / 30 Gün] * Azami Fiili Hizmet süresi 26 gün] suretiyle ay içerisindeki fiili hizmet süresi zammı uygulaması kapsamında çalıştığı gün sayısı tespit edilir. Bu tespit edilen gün sayısı kesirli çıkması halinde bu süre tama tamamlanır.

5510 Sayılı Kanun'un; 40. Maddesinin 2. Fıkrasındaki tablonun 20. Sıra numarası ile eklenen Fiili Hizmet Süresi kapsamında

çalışanların; 360 gün çalışmaları karşılığında 60 gün Fiili Hizmet Süresi zammı, beş yılı geçmemek üzere toplam prim gün sayılarına ilave edilen fiili hizmet süresi zammının yarısı emeklilik yaş hadlerinden indirilecektir.

Örnek - 1: Özel hastanede çalışan sigortalı Doktor [A]'nın; Temmuz/2019 dönem içerisinde; 31 günlük çalışması bulunmaktadır. Fiili Hizmet Süresi Hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır.

Fiili hizmet süresi zammına esas azami gün sayısı, $[30/30] \times 26 = 26$ 'dır. Fiili Hizmet Süresine dair 26 Gün, Hafta sonuna dair ise 4 Gün bildirilecektir.

Doktor [A]'nın;

26 günlük Çalışma, Fiili Hizmet Süresi Zammı Uygulaması kapsamında ve bu güne isabet eden Prime esas kazanç tutarı; "Tüm Sigorta Kollarına Tabi Çalışıp 60 Gün Fiili Hizmet Süresi Zammına Tabi Çalışanlar" olarak 29 Kod ile bildirilecektir.

4 günlük Hafta sonu Tatili ve bu güne isabet eden Prime esas kazanç tutarı ise; "Hizmet Akdi İle Tüm Sigorta Kollarına Tabi Çalışanlar" olarak 1 Kod ile bildirilecektir.

Her iki verilen Aylık Prim Hizmet Belgesinde de; eksik gün nedeni olarak "13- Diğer Nedenler" seçilerek Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirilecektir.

Örnek - 2: Özel hastanede sigortalı olarak çalışan; Doktor [B]; 10.09.2019 tarihinde işe girişi yapılmış ve Eylül/2019 dönemi içerisinde; 21 gün çalışması bulunmaktadır. Fiili Hizmet Süresi Hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır.

Fiili hizmet süresi zammına esas azami gün sayısı, $[21/30] \times 26 = 18,20$ 'dir. Hesaplama gün kesirleri bir gün kabul edileceği için bulunan gün sayısı 19 kabul edilecektir. Fiili Hizmet Süresine dair 19 Gün, Hafta sonuna dair ise 2 Gün bildirilecektir.

Doktor [B]'nin;

19 günlük Çalışma, Fiili Hizmet Süresi Zammı Uygulaması kapsamında ve bu güne isabet eden Prime esas kazanç tutarı; "Tüm Sigorta

Kollarına Tabi Çalışıp 60 Gün Fiili Hizmet Süresi Zammına Tabi Çalışanlar" olarak 29 Kod ile bildirilecektir.

2 günlük Hafta sonu Tatili ve bu güne isabet eden Prime esas kazanç tutarı ise; "Hizmet Akdi İle Tüm Sigorta Kollarına Tabi Çalışanlar" olarak 1 Kod ile bildirilecektir.

Her iki verilen Aylık Prim Hizmet Belgesinde de; eksik gün nedeni olarak "13- Diğer Nedenler" seçilerek Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirilecektir.

Örnek - 3 Özel hastanede Hemşire olarak çalışan; Hemşire [C]; 26.10.2019 tarihinde işten ayrılmış ve çıkışı yapılmıştır. Ekim/2019 dönem içerisinde; 26 günlük çalışması bulunmaktadır. Fiili Hizmet Süresi Hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır.

Fiili hizmet süresi zammına esas azami gün sayısı, $[26/30] \times 26 = 22,53$ 'dür. Fiili Hizmet Süresine dair 23 Gün, Hafta sonuna dair ise 3 Gün bildirilecektir.

Hemşire [C]'nin;

23 günlük Çalışma, Fiili Hizmet Süresi Zammı Uygulaması kapsamında ve bu güne isabet eden Prime esas kazanç tutarı; "Tüm Sigorta Kollarına Tabi Çalışıp 60 Gün Fiili Hizmet Süresi Zammına Tabi Çalışanlar" olarak 29 Kod ile bildirilecektir.

3 günlük Hafta sonu Tatili ve bu güne isabet eden Prime esas kazanç tutarı ise; "Hizmet Akdi İle Tüm Sigorta Kollarına Tabi Çalışanlar" olarak 1 Kod ile bildirilecektir.

Her iki verilen Aylık Prim Hizmet Belgesinde de; eksik gün nedeni olarak "13- Diğer Nedenler" seçilerek Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirilecektir.

Örnek - 4: Özel hastanede Estetisyen olarak çalışan, Estetisyen [D]; Aralık/2019 dönem içerisinde; 31 günlük çalışması bulunmaktadır. Hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır.

Estetisyen [D]'nin;

5510 Sayılı Kanununun 40. Maddesinin 2 Fıkrasındaki 20. Sırasına eklenen; 1219 Sayılı Tababet ve Şuabatı San'atlarının Tarzı İcrasına

İZMİR DAYANIŞMA

Dair Kanun kapsamında görev yapan çalışanlar içerisinde; Estetisyen meslek kodu sayılmadığı için, Fiili Hizmet Süresi Zammı uygulamasından faydalanmaz.

Bu sigortalının günleri, Aylık Prim Hizmet Belgesinde; "Hizmet Akdi İle Tüm Sigorta Kollarına Tabi Çalışanları" olarak 01 kodu ile, 30 Gün Normal Çalışma olarak beyan edilmelidir. Fiili Sosyal Güvenlik Kurumu'na fiili hizmet süresi zammı kapsamında yapılan bildirimler için E-bildirge programında her ay için azami 26 gün hizmet bildirimi kontrolü bulunduğundan, söz konusu belge türleri ile 26 günden fazla hizmet bildirimi yapılamamaktadır.

7.Sonuç

7146 Sayılı Kanun'un 11. Maddesi ile; 5510 Sayılı Kanunu'nun 40. Maddesinin 2. fıkrasındaki tabloya 20. Sıra numarası ile eklenip, 03.08.2018 Tarih ve 30498 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanıp yürürlüğe giren; Fiili hizmet süresi zammı uygulamasına göre işyerlerinde çalışanların; bizzat kanunda belirtilen görev tanımlarına uygun olması, bu tanımlara uygun çalışanların işyerlerindeki çalışmalarının, işletmelerin insan kaynakları servisi tarafından bizzat fiili çalışma, hafta sonu tatili, resmi tatil, ücretli izin, ücretsiz izin, işe giriş, işten çıkış süreleri veya çalışılan bölümlerde geçen çalışmaların fiili hizmet süresi zammına tabi olup olmadığının bizzat günlük puantaj kayıtlarının tutulması vasıtasıyla tespit edilmesinde fayda bulunmaktadır. Aksi takdirde; Sosyal Güvenlik Kurumu'na verilen Aylık Prim Hizmet Belgesinin yanlış olmasına sebep olacaktır.

5510 Sayılı Kanunu'nun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a ve c) bendine tabi sigortalılar için fiili hizmet süresi zammı kapsamında düzenlenen prim belgelerini belirtilen yasal sürelerde Sosyal Güvenlik Kurumu'na vermeyen işverenler ile kamu idarelerine her bir ek belge için 5510 Sayılı Kanununun 102. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinin (2)

numaralı alt bendi uyarınca idari para cezası uygulanır.

En önemlisi ise, 5510 Sayılı Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine tabi sigortalılar için fiili hizmet süresi zammı kapsamında düzenlenecek ek belgelerden dolayı Kanun ile diğer kanunlarda öngörülen sigorta primi teşviklerinden yararlanılamaz.

İşverenlerin, Sosyal Güvenlik Kurumu'na verecekleri Aylık Prim Hizmet Belgesinde; "01 Kod-Hizmet Akdi İle Tüm Sigorta Kollarına Tabi Çalışanları" yerine kasten veya sehven "29 Kod-Tüm Sigorta Kollarına Tabi Çalışıp 60 Gün Fiili Hizmet Süresi Zammına Tabi Çalışanlar" olarak bildirilmesi halinde; sigortalıların erken emekli olmasına neden olacağından dolayı; Kurum uğrayacağı maddi zararı işverene yansıtılacaktır.

Çalışanlar için faydalı ve erken emekliliğe neden olan Fiili Hizmet Süresi Zammı Uygulamasında, kanunun ortaya koyduğu şartların iyi irdelenmesi ve her ay Aylık Prim Hizmet Belgelerinin bildirilmesinde yukarıda belirttiğimiz hususlara dikkat edilmesi önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- 1.5510 Sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu,
- 2.1219 Sayılı Tababet ve Şuabatı San'atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun,
- 3.6283 Sayılı Hemşirelik Kanunu,
- 4.6197 Sayılı Eczacılar ve Eczaneler Hakkındaki Kanun,
- 5.03.08.2018 Tarih ve 30498 Sayılı Resmi Gazete,
- 6.Sağlık Meslek Mensupları İle Sağlık Hizmetlerinde Çalışan Diğer Meslek Mensuplarının İş ve Görev Tanımlarına Dair Yönetmelik,
- 7.03.09.2018 tarihli ve 11154977 Sayılı SGK Genel Yazısı,

MÜCBİR SEBEP HALİNİN ZAMANAŞIMI UYGULAMALARINA ETKİSİ

İsmail TOTUR
SMMM

Mücbir sebep, genel olarak kişilerin iradesi dışında meydana gelen öngörülme ve öngörülemeyen veya öngörülsede dahi her türlü imkan ve araca rağmen önlenemeyen olaylar olarak nitelendirilebilir. Mücbir sebep dışsal karakterli olup, mükellef açısından kusurluluğu ortadan kaldırır. Mücbir sebeplerle karşı karşıya kalan kişi bu olaylardan kaynaklanan çok ciddi sıkıntılar hatta çoğu zaman imkansızlıklar içine düşebilir.

Mücbir sebebin en belirgin özelliği, kişinin iradesi dışında meydana gelen kaçınılmaz ve karşı konulamaz bir olay olmasıdır. Danıştay'a göre, mücbir sebepler, "insanın iradesi ve ihtiyarı dışında meydana gelen tesadüfi olaylardır." Bu olayların meydana gelmelerinden önce bilinmeleri mümkün olmadığı gibi, meydana geldikleri zamanda giderilmeleri de ilgilinin iradesine bağlı değildir. Mücbir sebebin vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesini engelleyecek nitelik ve ağırlıkta olması gerekir.

Mücbir sebep halinin zamanaşımı uygulamalarına olan etkisi, tarh ve ceza zamanaşımı açısından farklılık göstermektedir.

a) Tarih Zamanaşımı Yönünden

Tarih zamanaşımı mevzuusu, VUK'un 114. maddesi ile düzenlenmiştir. Buna göre: "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar."

VUK'un 15. Maddesi ise, 13. Madde'de yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin varlığı halinde, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceğine ve bu durumda tarh zamanaşımının duracağına ilişkin düzenlemeler ihtiva etmektedir.

Örneğin, 22 Kasım 2007 Tarihinde, Kurumlar Vergisi mükellefi [X] Limited Şirketinin ticari ikametgahının bulunduğu iş merkezinde çıkan

yangının etkilerinin 30 Kasım 2007 Tarihinde son bulduğunu varsayacak olursak bu durumda, vergi kanunlarında belirtilen süreler, VUK'un 15. Maddesi gereğince 22-30 Kasım Tarihleri arasında 8 gün süre boyunca ilgili mükellef açısından işlemeyecektir. Bununla birlikte, 2007 takvim yılı için 31.12.2012 Tarihinde sona erecek olan tarh zamanaşımının, 8 gün uzayarak 08.01.2013 Tarihinde tamamlanacak olması da yine VUK'un 15. Maddesi'nin bir gereğidir.

b) Ceza Zamanaşımı Yönünden

VUK'un 374. Maddesi "Ceza Kesmede zamanaşımı"ni düzenlemektedir. Söz konusu madde, aşağıda yer alan sürelerin geçmesinden sonra ceza kesilmeyeceğini ifade etmektedir:

"1) Vergi ziyayı cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353. ve mükerrer 355. Maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak 5 yıl"

2) Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak 2 yıl; Ancak 336. Madde hükmüne göre vergi ziyayı cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyayı cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir. Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur."

Mücbir sebep nedeni ile işlemeyen sürelerin tarh zaman aşımı süresine ilave edilmesinin gerekliliği, VUK'un 15. Maddesi ile hüküm altına alınmışken, ceza zamanaşımı açısından böyle bir durum söz konusu değildir. Bir başka anlatımla, mücbir sebep nedeni ile işlemeyen süreler de ceza zamanaşımı süresine dahildir.

Ceza zamanaşımını kesen tek durum, ceza kesme zamanaşımı süresi içerisinde ilgiliye ceza ihbarnamesinin tebliği edilmiş olmasıdır.

1-114. madde'nin 2. fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir

KDV TEVKİFATINDA YENİ DÜZENLEMELER

Kemal OKTAR
Emekli GİB Şube Müdürü

Maliye Bakanlığı KDV Kanununun 9. maddesindeki yetkiye dayanarak, belirlediği sektörlerde hesaplanan KDV'nin alıcılar tarafından satıcıya değil, doğrudan kendi vergi dairelerine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesini öngörmektedir. Hesaplanan verginin tamamının alıcılar tarafından ödenmesi "tam tevkifat", Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının ödenmesi ise "kısmi tevkifat" olarak tanımlanmaktadır.

TAM TEVKİFAT

KDV Genel uygulama Tebliğine göre tam tevkifat kapsamına giren işlemler şunlardır:

- İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı veya Türkiye'de faydalanılan hizmetleri [hizmet ithali],
- Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesine göre serbest meslek faaliyeti kapsamına girenlerin, aynı Kanunun 94. maddesinde belirtilen kişi ve kuruluşlara yaptığı teslim ve hizmetler,
- KDV mükelleflerinin, banka ve sigorta şirketlerinin, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamına giren kurumların; amatörsport kulüplerine, bunların oyuncularının formalarına, KDV mükellefiyeti olmayan şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlere, duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek, dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak üzere reklam vermesi, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakları kiralaması.

Yukarıda belirtilen teslim ve hizmetlerden doğan KDV'nin tamamı, alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla verilen 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmektedir.

KİSMİ TEVKİFAT

KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirlenen alıcıların, kısmi tevkifat zorunluluğu getirilen mal ve hizmet alımlarında hesaplanan KDV'nin belirlenen oranındaki kısmı satıcılara ödenmemekte, alıcılar tarafından 2 No.lu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmektedir.

Kısmi tevkifat kapsamına girenler:

Tebliğe göre tevkifat uygulayacak olanlar iki gruba ayrılmaktadır. Birinci grupta tüm KDV mükellefleri [sadece sorumlu sıfatıyla beyanda bulunanlar hariç] yer almaktadır. Bunlar yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri, baskı ve basım hizmetleri, yemek servisi ve organizasyonu, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri dışında kısmi tevkifat kapsamına giren işlemlerde tevkifat uygulamak zorundadır.

İkinci grupta aşağıda sayılan "belirlenmiş alıcılar" yer almaktadır:

1. 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,

2. Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
 3. Döner sermayeli kuruluşlar,
 4. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
 5. Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
 6. Bankalar,
 7. Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri,
 8. Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
 9. Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
 10. Türkiye Varlık Fonu ile alt fonlara devredilen kuruluşlar,
 11. Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
 12. Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
 13. Payları Borsa İstanbul (BİST) A.Ş.'nde işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları.
- “Belirlenmiş alıcılar” hanutçuluk (turistik mağazalara verilen müşteri bulma / götürme hizmetleri) hariç olmak üzere kısmi tevkifat kapsamına giren tüm teslim ve hizmetlerde tevkifat uygulamak zorundadır.
- Kısmi tevkifat kapsamına giren teslim ve hizmetler
- İnşaat (yapım) işleri ve bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri (3/10)
 - Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler (9/10)
 - Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri (5/10)
 - Yemek servis ve organizasyon hizmetleri (5/10)
 - İşgücü temin hizmetleri (9/10)
 - Yapı denetim hizmetleri (9/10)

- Fason tekstil, konfeksiyon, çanta, ayakkabı dikim ve bu işlere aracılık hizmetleri (5/10)
- Turistik mağazalara müşteri bulma / götürme (hanutçuluk) hizmetleri (9/10)
- Spor kulüplerinin yayın, reklâm ve isim hakkı gelirlerine konu işlemleri (9/10)
- Temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri (7/10)
- Servis taşımacılığı hizmeti (5/10)
- Baskı ve basım hizmetleri (5/10)
- 5018 sayılı Kanun kapsamındaki kurum ve kuruluşlara yapılan diğer tüm hizmetler (5/10)
- Külçe metal teslimi (7/10)
- Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi (7/10)
- İstisnadan vazgeçenlerin metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları teslimi (7/10)
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarından, konfeksiyon kırıntılarından elde edilen hammadde teslimi (9/10)
- Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri (9/10)
- Ağaç ve orman ürünleri teslimi (5/10)

Kısmi tevkifat uygulaması

Kısmi tevkifat uygulaması isteğe bağlı değil zorunludur. Bu nedenle tevkifata tabi olan işlem için satıcı faturasında tevkifat göstermemiş olsa dahi alıcının, hesaplanan KDV'nin belirlenen oranındaki kısmını kendi vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemesi gerekmektedir. aksi halde satıcıya sadece usulsüzlük cezası kesilirken, alıcıya vergi ziyai cezalı tarhiyat yapılmaktadır. Tevkifata tabi işlemin bedeli KDV dahil 1.000 TL'yi aşmıyorsa tevkifat uygulanmamakta, aşılırsa hesaplanan KDV'nin tamamı üzerinden tevkifat yapılmaktadır. KDV tevkifatından kaçınmak amacıyla bedelin bölünerek fatura edilmesi kabul edilmemekte, aynı işleme ait bedellerin toplamı dikkate alınarak bu sınırı aşılıp aşılmadığına bakılmaktadır. Fazla veya yersiz tevkifat yapılması halinde,

tevkifatı yapan alıcı, fazla veya yersiz tevkifat tutarını satıcıya iade eder, iade ettiği kısım vergi dairesi tarafından alıcıya iade edilir. Kısmi tevkifata tabi işlemde satıcının verginin tamamını beyan etmiş olması halinde, fazla veya yersiz beyan edip ödediği KDV satıcıya iade edilir. (Alıcı her halükarda beyan ettiği kısmı ödemelidir)

Kısmi tevkifata tabi teslim ve hizmette bulunan satıcıların yüklendiği KDV'yi indirim konusu yapamaması halinde, indirilemeyen KDV aylık bazda nakden veya mahsuben iade edilebilmektedir.

Öte yandan “belirlenmiş alıcı” kapsamındakilerin satışlarında veya yaptığı hizmetlerde (profesyonel spor kulüpleri hariç) tevkifat uygulanmamaktadır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu kapsamında mücbir sebep ilan edilen hallerde, mücbir sebebin başladığı tarih ile sona erdiği tarih arasında mücbir sebepten yararlanan mükellefler kısmi tevkifat uygulanmayacaktır.

KISMİ TEVKİFAT UYGULAMASINDA YENİLİKLER

Makalemizin konusu olan kısmi tevkifat uygulamasına ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca 2020 yılında uygulamaya konulan yenilikler aşağıdadır.

1-Kamu-özel iş birliği modeli ile yaptırılan sağlık tesislerindeki hizmetler

Yukarıdaki bölümde, inşaat (yapım) işleri, işgücü temini, yemek servisi, temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri ile makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinin tevkifat kapsamına girdiği belirtilmişti.

6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yaptırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde

Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun kapsamında yaptırılan sağlık tesislerinde de bu tür hizmetler, hizmet alım sözleşmeleri kapsamında taşeronlara ve alt taşeronlara yaptırılmaktadır. Bu hizmetlerin alıcısı olan hastanelerin bağlı olduğu Sağlık Bakanlığı 5018 sayılı Kanun kapsamında her türlü hizmet alımında tevkifat uygulamak zorunda olan kamu kurumudur. Yüklenici ve alt yüklenicilerden bazıları da “belirlenmiş alıcı” kapsamında tevkifat yapması gereken grupta yer almaktadır.

Bu durumda kamu-özel iş birliği modeli ile yaptırılan sağlık tesislerinde verilen hizmetlerde KDV tevkifatı uygulaması konusunda geçmişte çelişkiler yaşanmış, farklı uygulamalar söz konusu olmuştu.

Gelir İdaresi Başkanlığı 30 Seri No.lu Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliğine eklediği bölümle bu konuyla ilgili yeni bir düzenleme getirmiştir. 1 Mart 2020 tarihinde yürürlüğe giren bu uygulamaya göre, kamu-özel işbirliği modelinde işletilen hastanelerde sunulan hizmetleri bilfiil ifa etmeyen alt yükleniciler tarafından yüklenici firmalara düzenlenecek faturalarda (yapım işleri hariç) tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak, yüklenici firma tarafından alt yükleniciler aracılığıyla temin edilen ve Sağlık Bakanlığınca sunulan hizmetlere ilişkin olarak Sağlık Bakanlığı tarafından; yapım işlerinde [3/10] oranında, diğer tüm hizmetlerde ise [5/10] oranında KDV tevkifatı yapılacaktır.

Söz konusu hizmetlerin, alt yüklenicilerden temin edilmeksizin doğrudan yüklenici firma tarafından Sağlık Bakanlığınca sunulması halinde ise, aşağıdaki tabloda bu hizmetlere karşılık gelen işlem türleri dikkate alınarak (işlem türü sütununda işlem türü belirlenmeyenler için 5/10 oranında) tevkifat uygulanacaktır.

*Hizmetin "belirlenmiş alıcılara" yapılması durumunda işlem türü dikkate alınarak tevkifat uygulanacaktır.

| Sözleşmede Öngörülen Hizmet | Hizmeti Bilfiil İfa Eden Alt Yüklenicinin Yükleniciye Keseceği Faturada Gösterilecek Tevkifat | | Hizmeti Bilfiil İfa Etmeyen Alt Yüklenicinin Faturasında Gösterilecek Tevkifat | Yüklenicinin Sağlık Bakanlığına Düzenleyeceği Faturada Gösterilecek Tevkifat | |
|--|---|---------------|--|--|-----------------------------------|
| | Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlem Türü | Oran | | Hizmeti Bilfiil Yapması Halinde | Hizmeti Bilfiil Yapmaması Halinde |
| Yer ve Bahçe Bakım Hizmetleri | Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri | 7/10 | Tevkifat Yok* | 7/10 | 5/10 |
| İlaçlama Hizmetleri | | | | | |
| Çamaşır ve Çamaşırhane Hizmetleri | | | | | |
| Temizlik Hizmetleri | | | | | |
| Sterilizasyon ve Dezenfeksiyon Hizmetleri | | | | | |
| Atık Yönetimi Hizmetleri | | | | | |
| Hasta Yönlendime ve Refakat/Resepsiyon/ Yardım Masası/ Taşıma Hizmetleri | İşgücü Temin Hizmetleri | 9/10 | Tevkifat Yok* | 9/10 | 5/10 |
| Güvenlik Hizmetleri | | | | | |
| Otopark Hizmetleri | | | | | |
| Diğer Tıbbi Ekipman Destek Hizmeti | Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri | Tevkifat Yok* | Tevkifat Yok* | 5/10 | 5/10 |
| Mefruşat Hizmeti | | | | | |
| Yemek Hizmeti | Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri | Tevkifat Yok* | Tevkifat Yok* | 5/10 | 5/10 |
| Olağanüstü Bakım ve Onarım Hizmeti | İnşaat (yapım) İşleri | 3/10 | 3/10 | 3/10 | 3/10 |
| Bina ve Arazi Hizmetleri | | | | | |
| Laboratuvar Hizmeti | | Tevkifat Yok* | Tevkifat Yok* | 5/10 | 5/10 |
| Görüntüleme Hizmeti | | | | | |
| Rehabilitasyon Hizmeti | | | | | |
| Ortak Hizmetler Yönetimi Hizmeti | | | | | |
| Hastane Bilgi Yönetim Hizmeti | | | | | |

İZMİR DAYANIŞMA

- Tevkifat oranı değişikliği

KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 31 Seri No.lu Tebliğ ile aşağıdaki teslimlerde 5/10 olan tevkifat oranı 1/4/2020 tarihinden itibaren 7/10'a yükseltilmiştir:

-Hurda metallere elde edilen külçe teslimleri,

-Hurda metallere elde edilenler dışındaki bakır, çinko, alüminyum ve kurşun külçeleri, slab, bilet (biyet), kütük ve ingot teslimleri,

-Bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından, kurşun ve alaşımlarından imal edilen anot, katot, granül, filmaşın, profil, levha, tabaka, rulo, şerit, panel, sac, boru, pirinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerleri, çinko oksit ile kurşun ve alaşımlarından mamul, tuğla, mühür, yaprak, plaka, folyo, pul, saçma, izgara, toz, kurşun oksit, kurşun monoksit, kırmızı oksit ve benzerlerinin teslimi,

- KDV Kanununun 17/4-g maddesi uyarınca KDV'den istisna edilmiş olmakla birlikte, satıcının istisnadan vazgeçerek tesliminde vergi uygulamaya başladığı her türlü metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurdası, bunların hurda halindeki karışımları, metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam atıkları teslimi.

Buna göre tüm KDV mükellefleri ile KDV mükellefiyeti olmamakla birlikte "belirlenmiş alıcı" kapsamına giren kurum ve kuruluşlar 1 Nisan 2020 tarihinden itibaren yukarıdaki malları alımında satıcı tarafından hesaplanan % 18 oranındaki KDV'nin 3/10'unu satıcıya ödeyecek, 7/10'unu ise 2 no.lu KDV beyannamesi ile kendi vergi dairelerine sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyecektir.

3- Mücbir sebep halinde tevkifat uygulanmaması

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (I-C/2.1.3.1) bölümünde, Vergi Usul Kanununa göre

mücbir sebebin başladığı tarihten sona erdiği tarihe kadar geçen sürede, mücbir sebepten yararlanan mükelleflerin vergi ödevlerinin ertelendiği, bu kapsamda beyanname verme yükümlülükleri ileri tarihe ertelenen mükelleflerin mücbir sebep halinde bulunduğu süre içerisinde kısmi tevkifat kapsamındaki alımlarında tevkifat uygulanmayacağı açıklamıştır.

518 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile [COVID-19] salgınından etkilenen bazı mükelleflerin mücbir sebep hükümlerinden faydalandırılmasına karar verilmiştir.

Tebliğe göre mücbir sebepten yararlanacak mükellefler şunlardır:

a) 1/4/2020 ila 30/6/2020 tarihleri arasında mücbir sebep halinde olduğu kabul edilen mükellefler:

-Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar,

- Koronavirüs salgınından doğrudan etkilenen ve ana faaliyet alanı itibarıyla; alışveriş merkezleri dahil perakende, sağlık hizmetleri, mobilya imalatı, demir çelik ve metal sanayii, madencilik ve taş ocakçılığı, bina inşaat hizmetleri, endüstriyel mutfak imalatı, otomotiv imalatı ve ticareti ile otomotiv sanayii için parça ve aksesuar imalatı, araç kiralama, depolama faaliyetleri dahil lojistik ve ulaşım, sinema ve tiyatro gibi sanatsal hizmetler, matbaacılık dahil kitap, gazete, dergi ve benzeri basılı ürünlerin yayımcılık faaliyetleri, tur operatörleri ve seyahat acenteleri dahil konaklama faaliyetleri, lokanta, kıraathane dahil yiyecek ve içecek hizmetleri, tekstil ve konfeksiyon imalatı ve ticareti ile halkla ilişkiler dahil etkinlik ve organizasyon hizmetleri sektörlerinde faaliyette bulunanlar,

- Ana faaliyet alanı itibarıyla İçişleri Bakanlığınca alınan tedbirler kapsamında geçici süreliğine faaliyetlerine ara verilmesine karar verilen işyerlerinin bulunduğu sektörlerde faaliyette

bulunanlar.

b) Sokağa çıkma yasağı nedeniyle mücbir sebep halinde olduğu kabul edilen mükellefler:
- İçişleri Bakanlığınca alınan tedbirler uyarınca 65 yaş ve üstünde olması veya kronik rahatsızlığı bulunması nedeniyle sokağa çıkma yasağı kapsamına giren mükellef ve meslek mensupları,
- 24/3/2020 tarihi itibarıyla geçerli olan “Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi” uyarınca beyanname/bildirimleri bu meslek mensuplarınca verilenler,
22/3/2020 ilâ sokağa çıkma yasağının sona ereceği tarih arasında mücbir sebep halinde olduğu kabul edilecektir.

Budurumda, 518 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile mücbir sebep hükümlerinden faydalandırılmasına karar verilen mükelleflerin mal ve hizmet alımları kısmi tevkifat kapsamına girse dahi tevkifat uygulanmayacaktır. Bu tarihler arasında bu şekilde mücbir sebep hükümlerinden faydalanan mükelleflere yapılacak teslim ve hizmetlere ilişkin düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda KDV tevkifatı gösterilmeyecek, alıcılar tarafından da KDV tevkifatı kapsamında beyanda bulunulmayacaktır. Mücbir sebep halinden yararlanan mükellefe tevkifatlı fatura kesen veya faturada tevkifat göstermediği halde alıcının tevkifat uyguladığı işlemlerde satıcılar, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamının kendileri tarafından beyan edilip ödenmesinden sorumludur. Aksi halde, eksik beyan ettikleri tutar için satıcılara cezalı tarhiyat uygulanacaktır. Öte yandan mücbir sebep halinden yararlanan mükelleflerin yaptığı tevkifat kapsamına giren teslim ve hizmetlerinde ise genel hükümlere göre tevkifat uygulanacak olup, satıcıların mücbir sebep halinden yararlanması tevkifat uygulanmasını engellemeyecektir.

Bir hususu hatırlatmakta yarar görüyoruz. Mücbir sebep hükümlerinden yararlanılması, tam tevkifata tabi işlemler bakımından tevkifat uygulanmasını engellememektedir. Bu nedenle makalemizin başında sayılan tam tevkifat kapsamına giren mal ve hizmetlerin alıcıları mücbir sebep haline girseler dahi, söz konusu alımlarında tam tevkifat uygulamak zorundadır. Örneğin mücbir sebep hükümlerinden yararlanan mükelleflerin yurt dışından aldığı hizmetler için yurt dışına yaptığı ödemelerde 2 No.lu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla vergi beyan edip ödeyeceklerdir.

TİCARET SİCİLİ MÜDÜRLÜĞÜNÜN GENEL YAPISI VE İŞLEYİŞİ

Mehmet AK

İzmir Ticaret Sicili Müdürü

Özet:

Ticaret Sicili Müdürlüğü, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 24/1 ve TSY. 5/1 kapsamında, Ticaret Bakanlığının denetim ve gözetiminde işlem yapan resmi sicildir.

İşlemlerini icra ederken Ticaret Sicili Yönetmeliğini esas alarak, TTK, Kooperatifler Kanunu, Medeni kanun, ikincil mevzuat kapsamında birçok yönetmelikleri esas olarak görevini yerine getirmektedir.

Bu görevi yerine getirirken, 6102 sayılı kanun ve Mersis sisteminin başlamasıyla yerle sicil niteliğinden ulusal bir yapıya doğru değişim göstermiştir.

Müdürlükte işlem yaparken, esas noktanın işleyiş yapısının bilinmesi ile daha doğru bir yaklaşım olacağı değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Ticaret Sicili Müdürlüğü, Ticaret Sicili Yönetmeliği, Kurucu ve bildirici nitelik, uluslararası ticaret sicil, Mersis [Merkezi Sicili Kayıt Sistemi]

Giriş

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu [TTK] uyarınca anonim ve limitet şirketlerin kuruluş, değişiklik ve terk işlemleri ile diğer tüm tescile tabi hususları Ticaret Sicil Müdürlüklerince yapılmaktadır. Ticaret Sicil Müdürlüğü birçok mali müşavirin kısmen avukatların işlem yaptıkları kurumlardan birisidir.

Bu yazımızda işlem yaptığınız kurumdan, yani Ticaret Sicilin yapısından, talepte bulurken nasıl işlem icra ettiğini, neleri esas aldığını, yasal yetki ve sorumlulukları üzerinde duracağım. Hangi işi yaparsanız yapın, önce işlem yaptığınız kurumu yakından takip etmenizi öneririm.

İşleyişi yapısını bildiğiniz kuruma uygun işlem süreçlerini bu sayede çok doğru ve sağlıklı götüreceğinizi değerlendirmekteyim.

Ticaret Sicili, esas itibarıyla ticaret şirketlerinin ve ticari işletmelerinin kayıtlarının bilgi, belge ile olay ve işlemlerini kayıt altına alan, muhafaza eden, 3.kişilerin bilgi edinmesini sağlayarak iş insanına güvenli bir ortamı sağlayan resmi bir sicildir.

Ticaret Odaları bünyesinde işlem yapma müdürlük yaptığı işlemler nedeniyle TTK.24/1 ve TSY. 5/1 göre Ticaret Bakanlığının denetim ve gözetimindedir. TTK.25/II uyarınca ticaret sicilin tutulmasından kaynaklanan bütün zararlardan dolayı devlet ve ilgili odanın müteselsil sorumluluğu bulunmaktadır.

Yine hukuki işlemler yürüttüğü için kanunlar tarafından şekle tabi tutulmuştur. Esas gaye işlemlerin ispatını kolay hale getirmektir. Türk Medeni Kanununun 7.maddesi uyarınca bu resmi senet ve belgeler birer kanıt niteliği olduğu için karine olarak kabul edilmiştir. Yani var olan bir gerçeğe dayanarak yeni varsayımlar üretebilmekteyiz.

Kurumun işleyişinde "Aleniyet İlkesi" bu açıdan büyük önem taşımaktadır. Temel amacımız, kayıt altına aldığımız her hususu, ilgili kişi ve

kuruluşların görüş ve incelemelerine açık tutmaktır. "Sicile itimat prensibi" de diğer önemli prensibimizdir. Kayıtları açık, şeffaf, doğru olması halinde iş dünyası ticaret hayatını daha sağlıklı ve güvenilir ortamda yürütebilecektir.

Sicilin aleniyeti ne kadar etkili olursa, iş hayatı sürekli değişen, güncellenen sicil bilgilerinden haberdar edilirse, sicile duyulan güvende artacaktır.

İşte bu yüzden hem siz kıymetli meslektaşların bu kayıtları getirirken göstereceğiniz dikkat ve özen, devamında bir bayrak yarışı gibi Ticaret Sicili Müdürlüğüne devam ettirilmek durumundadır.

Uzun bir süredir hepimizin uygulamanın tam içinde birlikte yer aldığımız MERSİS [Merkezi Kayıt Sistemi] bu açıdan önemli bir projedir. Veri hataları ile devam eden aksaklıkları düzeltmek adına 2017 Mayıs ayı başından itibaren özel bir çalışmaya başladık. Bu çalışmanın amacı tüm şirket kayıtlarındaki verilerin güncellenmesini sağlamaktır. Bu sayede şirket işlemlerinde başvurularda sorun çıkmadan işlem yapılması mümkün olacaktı. Geldiğimiz noktada 120.000 veri hatası tamamen düzeltilmiştir. Bu sayede şirketlerin işlem yapma kabiliyeti hızla artmıştır.

Elektronik Sicil Sistemi ve Mersis Projesi

11.07.2006 tarih ve 2006/38 sayılı kararı ile 28.07.2006 tarihli "Bilgi Toplumu Stratejisi ve Eylem Planı"nda, vatandaş odaklı hizmet dönüşümü odaklı başlığı altında "Merkezi Tüzel Kişilik Bilgi Sistemi projesi başlatılmıştır. Bu çalışma, 16.04.2010 tarihinde 27554 sayılı Resmi Gazetede "Merkezi Tüzel Kişilik Bilgi Sisteminin Ticaret Sicili Memurluklarında Uygulanması Hakkında Tebliğ" yayınlanmasıyla yürürlüğe girmiştir.

Ticaret Sicili Yönetmeliğinin 13/1 maddesinde, 6102 sayılı TTK ile birlikte ticaret sicili bilgileri merkezi bir yapıya kavuşarak MERSİS [Merkezi

İZMİR DAYANIŞMA

Sicil Kayıt Sistemi “ adını almıştır.

Bu sistemin amacı, aleniyet, sicile itimat prensiplerini tam anlamıyla sağlamak ve hukuki işlevin gerçek anlamda uygulanmasını sağlamaktır. Kamu kurum ve kuruluşlarının ilgili yürüttükleri hizmetlerde ihtiyaç duydukları bilgi ve belgelerle hızlı ve güvenli, kolay bir şekilde sağlanmış olacaktır.

Ticaret Bakanlığı ve TOBB ortak yürüttükleri çalışma ile yakın zamanda Sicil tasdiknamesi, ihale belgesi ve diğer belgeleri e-imzalı olarak alına bilinecek. Tescil edilmiş hususların ilanı artık elektronik ortamda gönderilecek ve işlemler çok hızlı bir şekilde ilan edilmiş olunacak.

Dünyada Ticaret Sicili

Dünyada Ticaret Sicilleri farklı şekillerde işlem yürütmektedir. Ülkemizde Ticaret Sicillerin bildirci/açıklayıcı ve kurucu özellikleri vardır. ABD ve İngiltere’de genel bir ticaret sicil yoktur. İngiltere’de “Companies House” denilen “sermaye şirketleri sicili” bulunmaktadır. ABD, eyaletler kendi sicillerini kendileri birbirinden bağımsız tutmaktadır. Halka açık şirketlerde ise ülke çapında merkezi kayıt yer almaktadır. Fransa, İspanya ve bazı G. Amerika ülkelerinde ticaret sicilleri, hukuki sonuç doğurmayan ancak belgeleme özelliği olan ispat makamı sicil niteliğindedir.

Almanya’da ise hukuki sonuç doğuran, açıklayıcı niteliği olan bizim sicil teşkilatımız gibidir.

Dünya’da ticaret hayatı elektronik hizmetler sebebiyle sınırların kalktığı bir sahnede yer almaktadır. Bu durum ülkelerin sicillerinin bir örgütlenme yoluna giderek, bilgi paylaşımı çok etkin bir şekilde yapılmaktadır.

ECRF*(European Commerce Register’s Forum): Avrupa’da ticaret sicil kayıtları arasında işbirliği çalışmaları yürütmektedir. Kar amacı gütmeyen bu teşkilat kendi kendini finanse etmektedir. Avrupa’da ki tüm ticaret sicil kayıtları arasında işbirliği yürütmektedir.

Tam bir entegrasyon hedefi yürütmektedir. IACA [International Association Of Commercial Administrators]: Amerika Birleşik devletleri ile Kanada öncülüğünde kurulan Uluslararası Ticaret Yöneticileri Birliği . ABD ile Kanada’da eyalet ve devlet düzeyinde ticari yaşamı örgütlemektedir.

Ticaret Sicilde İşlemlerin Kurucu ve Bildirci Özellikleri:

Ticaret Sicile Tescilin sonuçları ikiye ayrılır:

1-İç Etki

Hukuki sonuçları itibariyle, 3 ayrılır.

a-Kurucu (ihdas)

b- Bildirci (İhzar)

c-Düzeltilici

2-Dış Etki

Etkileri yönünden ikiye ayrılır.

a-Olumlu

b-Olumsuz

Sicilin Kurucu Etkisi

Bir hakkın ve hukuki sonucun doğmasına yol açan işlemlerdir. Yenilik doğurucudur. Şirket kuruluşları bu yüzden kurucu niteliktedir. Ticaret siciline yapılan tescil istisnai bazı durumlarda kurucu etkiye sahiptir:

•Ticaret şirketlerinin tescil işlemi ile tüzel kişilik kazanması

•Şirketlerin birleşmesi, bölünmesi ve tür değiştirmesi, tescille birlikte geçerlilik kazanır

•Şirketlerde kuruluştan sonra devralma sözleşmesinin geçerliliği tescil edilmesine bağlanmıştır

•Şirket ana sözleşmesini değiştiren genel kurul kararları tescille birlikte geçerlilik kazanır

•Unvan ve işletme adının Kanunu da yer alan özel düzenlemelerle korunması buların tescil edilmesine bağlıdır

Sicilin Bildirci Etkisi

Ticaret siciline tescil kural olarak bildirci etkiye sahiptir .Bir hakkın ve hukuki sonucun doğması tescile bağlı değildir. Mevzuat ve teamül gereğince, mevcut hukuki durumun üçüncü kişilere karşı açıklanması gerekmektedir.

*CRF(Corporate Register Forum): Asya-Pasifik bölgesindeki siciller için kurulan Şirket sicilleri forumu.

Örneğin, tacirler ticaret unvanı seçmek, kullanmak ve tescil ettirmek

Sicilin Düzeltici (Tamamlayıcı) Etkisi

Sicile tescil edilmiş işlemlerde hukuki eksiklikler ve sakatlıklar olabilir. Bu durum o işlemi başından itibaren geçersiz kılmaz. Sakatlık veya eksikliğin giderilmesinden itibaren askıdaki sakatlığın baştan itibaren geçerli bir işleme dönüşmesini sağlayan ve hukuken cevaz verilen işlem ve sonuca, sicilin düzeltici etkisi denmektedir.

Örneğin, Ticaret sicile tescil 15 günlük süre vardır. Yasada öngörülen 15-günlük süre, emredici nitelikte değil, bir düzen hükmüdür ve bu sürenin hitamından sonra yapılan tescillerinde yapılması gerekir.

Ticaret Sicilde Son Dönemde Yapılan Projeler:
1-Kep (Kurumsal Elektronik Posta) Uygulaması: Konu hakkında Temmuz ayında başlayan projemiz ile kamu kurum ve kuruluşları, kep kullanan tüzel kişiler resmi yazışmalar elektronik ortamda gerçekleştirilmiştir.

2-E-Tescil Projesi:

1 Ekim 2020 tarihinde başlayan projemiz ile tescili yapılan işlemler odamız web sayfasında ilgisine e imzalı olarak verilmektedir. Bu sayede kuruma gelmeden ilan işlemleri bizzat müdürlükçe yapılmaktadır. İlgili tarihten makalenin hazırlandığı tarihe kadar 17.000 şirket kuruma gelmeden belgelerin almıştır.

Ticaret Sicilde Yakında Gerçekleşecek Projeler:

1- E-talep projesi:

Söz konusu projenin tanıtımı 13 Mart 2020 tarihinde İzmir SMM odasında yapılmıştır. Ancak COVID-19 sebebiyle Ticaret Bakanlığı Ve TOBB ortak çalışması başlamıştır. İzmir Ticaret Odası Başkanı Sayın Mahmut Özgener beyefendinin girişimleri ile Sicil Tasdiknamesi- ihale belgesi ve diğer tüm belge talepleri Nisan ayı içinde e-imzalı olarak verilmeye başlanacaktır.

2- Gazete İlanların Elektronik Ortamda Gönderilmesi:

Projenin uygulaması ve sahibi olan TOBB bu konuda çok hızlı bir süreci başlatmıştır. Nisan ayı içinde Gazete ilanları aynı gün veya en geç ertesi gün yayınlanacak şekilde Ticaret Sicili müdürlüklerinde elektronik ortamda gönderilecektir.

SONUÇ:

Ticaret Sicil Müdürlüğü, TTK ve diğer mevzuat konusunda eğitim çalışmalarına öncelik vermiştir. Bu süreçte en büyük paydaşımız İzmir SMM ve siz kıymetli meslek mensupları olacaksınız. Özellikle gelecek dönemde genç inşaların daha yetkin ve donanımlı olması için ortak eğitim çalışmalarında olması büyük katkı sağlayacaktır.

DÖNEM SONLARINDA YAPILAN KUR FARKI DEĞERLEME İŞLEMLERİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU VE DÖNEM SONU STOKLARDA MEYDANA GELEN ZAYİATLARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMLARI

MUSTAFA ALPARSLAN
SMMM

3065 sayılı KDVK'nun 26. Maddesine göre, "Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir."

Diğer yandan, KDV Uygulama Genel Tebliği'nin "III-A/5.3.Kur Farkları" bölümüne göre¹;

"Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz."

Yukarıda yer verilen tebliğ düzenlemesinde de görüleceği üzere, gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesaplanması sırasında yapılan dönem sonu değerlendirme işlemleri sonucu ortaya çıkan kur farkları KDV'ye tabi değildir.

1-KDV Uygulama Genel Tebliği 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

TÜRKİYE'DE SERMAYE ŞİRKETİ VAR MI?

Özkan CENGİZ
SMMM

“Literatür Tanım : Sermaye şirketleri gücünü ve değerini sermayesinden ve yönetim şekline alan şirket türüdür. Bu şirket yapısında ortakların sorumlulukları, vermeyi taahhüt ettikleri sermaye miktarı ile sınırlanmaktadır.”

“TTK MADDE 329- (1) Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir. **(2)** Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur”.

“TTK MADDE 573- (1) Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur. **(2)** Ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler.”

Anonim ve Limited Şirket veya daha net bir ifade ile sermaye şirketlerinin, bu adı almalarının en önemli nedeni tanımda ve kanunda belirtildiği gibi ortaklarının yani sermayedarlarının sermayeleri ile sınırlı sorumluluklarının bulunmasıdır. Sermaye sahiplerinin şirketlere ortak olarak ülke ekonomisine fayda sağlayacak şirketler yaratmasını teşvik amacıyla düzenlenen sermaye şirketleri, ülkemizde de yoğun olarak tercih edilmektedir.

Ancak iş hayatımıza bakıldığında sermaye şirketlerinin en büyük özeliği olan sınırlı sorumluluğun uygulanmadığı bu şirketlerin içine girdiği olumsuz mali durum da ortakların tüm mal varlıklarının alacaklılar tarafından el

konulduğu, satıldığı ve kişisel servetlerinin, şirket borçları için harcandığı görülmektedir.

Kanun bu kadar netken yani şirket ortakları sadece koydukları sermaye ile sorumlu iken nasıl oluyor da ortak oldukları şirketlerden dolayı bu muameleye maruz kalıyorlar. Bunun tek bir sebebi var başta finansal piyasa oyuncularını olmak üzere iş dünyasının kredi verenleri şirketlere, şirketlerin tüzel kişiliklerine güvenmemektedir.

Bugün şirket olarak hangi bankadan kredi alırsanız alın mutlaka büyük ortakların müteselsil kişisel kefaleti veya ortakların varsa ev, arsa, dükkân vb taşınmazlarına ipotek konulması istenmektedir. Şirketiniz ne kadar karlı bir şirket olursa olsun. Bu koşullar adeta kredi formu doldurmak kadar sıradan bir uygulamaymış gibi yapılmakta ve en küçük bir olumsuzluk olması durumunda sermaye paylarına veya şirketin sermaye şirketi olduğuna bakılmaksızın alınan kefaletler ile ortakların üstüne gidilmektedir.

Yazının bundan önceki kısmını birkaç ufak revize dışında gündeme alıp makale yaptığımız da tarihler Ocak 2009’u gösteriyordu. Yaklaşık on bir yıllık süreçte ne yazık ki yukarı da yer verdiğim konular, tutumlar ve uygulamalar konusunda bir değişiklik olmadı. Son dönem de konkordato veya finansal yeniden yapılandırma süreçlerine giren şirketlerde veya iflas vb daha ağır sonuçlarla karşılaşılacak şirketlerde yine ortak veya yöneticilerin kişisel kefaletleri üzerinden veya bu kişilerin kişisel mal varlıkları üzerinden borçlar tahsil edilmeye çalışılmaktadır.

2009 yılının ocak ayında yazdığım makalenin ikinci bölümün de başta finans kuruluşları olmak üzere borç verenlerin bu tutumlarında

nispeten haklı olduklarını çünkü ülkemizde oturmaş bir bilgiye dayalı muhasebe sistemi ve denetim sisteminin olmadığını, mevzuat ve uygulamalarımızın yetersiz olduğunu ve özellikle ekonomimizin yüzde doksanı oluşturana KOBİ ve Aile şirketlerinde muhasebe ve denetim kültürünün olmadığını bunun geliştirilmesi gerektiğini ifade etmiştik.

İlk bölümde on bir yılda bir değışiklik olmasa da ikinci bölümde çok önemli gelişmeler kaydettik. Özellikle Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun hayata geçmesi ile önce muhasebe standartları sonra denetim standartları geniş kesimler tarafından kullanılan standartlara dönüştü. Bağımsız Denetim zorunluğu, bağımsız denetime tabi olacak finansal raporların hazırlanması gereken muhasebe standartları konusundaki belirsizliklerin çözümlenmesi ile artık şirketlerin finansal raporları şirketler hakkında bir çok bilgiyi içeren rapor setlerine dönüştü.

Kredi kuruluşları şirketlerin fon yaratma kapasitesi ve bu fon yaratma kapasitesinin sürdürülebilirliği konusunda açıklayıcı raporlara ve bu raporları hazırlan uzman muhasebecileri ve denetleyen deneyimli denetçilere çok daha kolay ulaşılabilir hale geldi.

Artık bir KOBİ'den Uluslararası standartlara göre veya bu standartlara uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları setine göre bağımsız denetimden geçmiş bir finansal rapor talep edildiğinde makul bir sürede ihtiyaca uygun bir rapor setine ulaşılabilir biliniyor.

Durum böyle olunca 11 sene önceki makale de nispeten haklı bulduğumuz finans kuruluşlarının artık tavır değıştirmesi zamanı geldi de geçiyor. Konuyu biraz daha somutlaştırmak için başlığa dönüp tartışır isek Türkiye'de Sermaye Şirketi var mı ? Sermaye şirketi nedir, gerek literatür de ki tanımı direk yürürlükte olan Türk Ticaret Kanunumuzda yer alan tanımlara göre baktığımızda en temel özeliğinin borçlarına karşı kendi mal varlığı ile sorumlu olmasıdır.

Bugün Türk finans dünyasındaki şirketlere

baktığımızda ortaklarının veya bir başka grup şirketinin kefaleti olmadan veya ortaklarının veya 3.kişilerin kişisel varlıklarının teminat verilmeden finans dünyasından fon kullanan şirket sayısı yok denecek kadar azdır. Öyleyse Türkiye'de sermaye şirketi varmı ? sorumuzun cevabı yok denecek kadar azdır.

Finans dünyası yaptığı uygulamalar ile anlı şanlı şirketlerimizin sermaye şirketi vasfını ortadan kaldırarak şahıs şirketine dönüştürmekte, Anonim Şirket, Limited Şirket, Sermaye Şirketi kavramlarının sözde kalmasına sebep olmaktadır.

Burada da dikkat çekmek istediğimiz nokta şahıs şirketine dönüşme durumu sadece kavramsal olarak değil operasyonel olarak ta karşımıza çıkmaktadır. Şirket yöneticileri zaten kendi kişisel varlıkları ile kredi kullandıkları için şirketlerinin durumunun en önem göstergesi olan finansal raporları önemsemekte, şirketlerinin yapısal sorunlarını fark etmemekte ve günün sonunda yönettikleri veya sahibi oldukları şirketleri fon yaratamayan veya sürekliliği olmayan şirketlere dönüştürerek hem şirketlerinden hem de şirketleri için teminat olarak verdikleri kişisel servetlerinden olmaktadır.

Oysa ki kredi kuruluşları şirketlere fon sağlarken borç ödeme kapasitelerine, fon yaratma güçlerine, yapısal güçlerine, sürekliliği olan faaliyetlerine daha net ifade ile bu bilgileri içeren finansal raporlarını dikkate alarak işlem gerçekleştirirse, şirket yöneticisi ve ortakları da aynı gözle şirketlerini takip etmeye veya yönetmeye başlayacaktır.

Şirketlere sağlanan fonlar sınırsız değildir, bu fonların en verimli şekilde kullanılması, önce şirketleri sonra da bu şirketlerin içinde bulunduğu ülkemiz ekosistemini iyileştirecek, güçlendirecektir. Mevcut sistemle yani şahıs şirketine dönüştürülmüş sermaye şirketleri ile yola devam edildiği sürece, en ufak bir dalga çıktığında ekonomimizin lokomotifleri şirketlerimiz dalgalar arasında yok olacaktır.

7194 SAYILI KANUNLA SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDAYAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Serkan ATA
Vergi Müfettişi

ÖZET

05.12.2019 tarihinde TBMM’de kabul edilerek yasalaşan ve 07.12.2019 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (İlerleyen bölümlerde 7194 sayılı Kanun veya Kanun olarak adlandırılacaktır.) ile üç yeni vergi (Dijital Hizmet Vergisi, Değerli Konut Vergisi ve Konaklama Vergisi)ihdas edilmiş yine Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Gelir Vergisi Kanununda(GVK), beyanname veren mükellef sayısını artırmayı ve istisna ile muafiyetleri daraltmayı hedefleyen önemli değişiklikler ve güncellemeler yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: 7194 Sayılı Kanun, Serbest Meslek Kazancı, Vergiye Uyumlu Mükellef, Vekalet Ücreti,

GİRİŞ

07.12.2019 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun genel gerekçesinde de ifade edildiği üzere, ülkemizdeki yeni ekonomik gelişmelere uyum, ekonomik program hedeflerinin gerçekleştirilmesi, vergide adalet, vergi rekabeti, basitlik, etkinlik ve verimlilik ilkeleri çerçevesinde, beyanname veren mükellef sayısını artırmayı ve istisna ile muafiyetleri daraltmayı hedefleyen; mükelleflerin gönüllü uyumunu gözeten, vergi güvenliğini güçlendiren değişiklikler ve güncellemeler yapılmıştır.

Mezkur kanunda 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda önemli değişiklikler ve güncellemeler yapılmış söz konusu değişiklik ve güncellemelerden telif kazançları istisnasına getirilen kısıtlama, işverenler tarafından hizmet erbabına yapılacak ulaşım bedeli ödemelerinde bellışartlar dahilinde getirilen istisna, binek otomobillerine getirilen gider ve amortisman kısıtlaması, gelir vergisi tarifesine yeni bir dilim ve oran eklenmesi, karşı tarafa yüklenen vekalet ücreti ile ilgili yapılan değişiklik ve vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan %5 vergi indirimin şartlarında yapılan kolaylık GVK’nın konusunu oluşturan gelirin unsurlarından serbest meslek kazançlarını ilgilendiren değişiklikler ve güncellemelerdir. Bu çalışmamızda GVK’nın konusunu oluşturan gelirin 7 unsurundan biri olan Serbest Meslek Kazançlarında [SMK] 7194 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler; 7194 sayılı Kanun ve gerekçesi ile Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde yayınladığı 311 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ Taslağı minvalinde açıklanacaktır.

1-GELİR VERGİSİ KANUNUNDA SERBEST MESLEK KAZANÇLARI İLE İLGİLİ YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1.1.Telif Kazançları İstisnasında Yapılan Değişiklik

7194 sayılı Kanunun 10. maddesi ile GVK’nın 18 inci maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“Bu madde kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur.”

Söz konusu düzenleme ile GVK’nın 18 inci maddesi kapsamında elde edilen ve aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı [310 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2020 yılı için 600.000 TL] aşmayan kazançlar gelir vergisinden istisna olup bu kazançlar için GVK’nın 86. maddesine istinaden yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek ve diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir. Bu kazançlar üzerinden GVK’nın 94. Maddesi kapsamında tevkif suretiyle ödenen vergiler nihai vergi olacaktır. 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesi kapsamında elde edilen ve aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı [310 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2020 yılı için 600.000 TL] aşan kazançların ise istisnadan yararlanması mümkün bulunmamaktadır. Söz konusu tutarın aşıp aşılmadığı ilgili takvim yılının sonu itibariyle belirlenecek ve 18 inci madde kapsamında elde edilen kazançlar toplamının söz konusu tutarı aşması halinde, elde edilen kazançların tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesine göre yıl içinde kesilen vergiler ise mahsup edilebilecektir.

193 sayılı Kanunun 18 inci maddesinin son

fıkrasına göre, madde kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanların bu istisnadan faydalanamayacakları hükme bağlanmış ve bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü olmadığı belirtilmiştir.

Bu nedenle, 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesi kapsamında kazanç elde eden ve aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması nedeniyle istisnadan yararlanamayacak olan mükelleflerin, Kanunun 94 üncü maddesi kapsamında ücret, kira gibi yapacağı ödemeler üzerinden tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

193 sayılı Kanunun 18 inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini kısmen veya tamamen aynı Kanunun 94 üncü maddesinde belirtilenler dışındakilere teslim eden serbest meslek erbabının; defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmaktadır.

193 sayılı Kanunun 18 inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı Kanunun 94 üncü maddesinde belirtilen kişi ve kurumlara teslim eden serbest meslek erbabına; yıl içindeki kazançlarının toplamının 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinin dördüncü gelir diliminde yer alan [310 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2020 yılı için 600.000 TL] tutarı aşıp aşmadığına bakılmaksızın, defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve belge düzenleme zorunluluklarının kaldırılması imkanı getirilmiştir.

193 sayılı Kanunun 18 inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerinin yanı sıra başkaca faaliyetleri nedeniyle serbest meslek kazancı mükellefiyeti bulunanların, defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma)

ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunduğu tabiidir.

193 sayılı Kanunun 18 inci maddesinde belirtilen türden faaliyetleri arızı olarak yapanların ise, defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır.

1.2.İşverenlerce Hizmet Erbabının İşyerine Gidip Gelmesi İçin Sağlanan Menfaatlere İlişkin İstisna

7194 sayılı Kanunun 11. Maddesi ile GVK'nın 23 üncü maddesinin (10) numaralı bendine "taşıma giderleri ibaresinden sonra gelmek üzere aşağıdaki parantez içi hüküm eklenmiştir. " (İşverenlerce taşıma hizmeti verilmeyen durumlarda, çalışılan günlere ait bir günlük ulaşım bedelinin 10 Türk lirasını aşmaması ve buna ilişkin ödemenin toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini şeklinde yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması hâlinde aşan kısım ile hizmet erbabına ulaşım bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.)"

193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi hükmüne istinaden, hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla vasıta temini veya hizmet satın alınması suretiyle işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri nedeniyle hizmet erbabına sağlanan menfaatlere uygulanan gelir vergisi istisnası devam etmektedir.

7194 sayılı Kanunla, 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilen ücret gelirlerine uygulanmak üzere, 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendine eklenen parantez içi hükümlerle, işverenler tarafından hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerine yönelik taşıma hizmeti

verilmediği durumlarda, hizmet erbabına verilen toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları için yapılan ödemeler nedeniyle sağlanan menfaatler de istisna kapsamına alınmıştır.

Hizmet erbabının toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının verilmesi suretiyle sağlanan menfaatlere ilişkin istisnadan faydalanılabilmesi için;

-İşveren tarafından, hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla ulaşım vasıtası temini veya hizmet satın alınması suretiyle taşıma hizmeti verilmiyor olması,

-Taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının, münhasıran hizmet erbabının işyerine gidip gelmesi için kullanacağı toplu taşıma araçlarında geçerli olması [Ulaşım bedeli için yüklenen tutarın sadece ulaşım da kullanılabilecek şekilde sınırlandırıldığı başka amaçlarla da kullanılabilen ödeme araçlarının kullanımı bu şartın ihlali sayılmaz],

-Yapılan ödemenin fiilen çalışılan günlerle sınırlı olması,

- Ulaşım bedelinin günlük belirlenen tutarı [310 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2020 yılı için 12 TL] aşmaması,

-Toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının verilmesine ilişkin harcamaların belgelendirilmesi, gerekmektedir

İşverenler tarafından, hizmet erbabına;

-Ulaşım bedelinin nakit olarak verilmesi,

-Ulaşım bedeli karşılığının, hediye kartı ve benzeri ulaşım harcaması dışında diğer alışverişlerde de kullanılabilecek ödeme araçları şeklinde verilmesi,

-Araç tahsis edilmesi,

-Çalışılmayan günler için de ulaşım bedeli ödenmesi,

-İşyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla taşıma hizmeti verilmesinin

yanında ilave olarak toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları verilmesi durumlarında, istisnadan faydalanılamayacak olup, yapılan bu ödemeler ve sağlanan menfaatler net ücret kabul edilerek brüte iblağ edilmek suretiyle gelir vergisine tabi tutulacaktır.

1.3.Binek Otomobillere Getirilen Gider Ve Amortisman Kısıtlaması

7194 sayılı Kanunun 14. Maddesi ile 193 sayılı Kanunun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının [4] ve [5] numaralı bentlerine sırasıyla aşağıdaki parantez içi hükümler eklenmiştir.

“[Şu kadar ki 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, amortisman tabi tutarı 250.000 Türk lirasını aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.]”

“[Şu kadar ki binek otomobillerine ilişkin giderlerin en fazla %70'i ve kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 Türk lirasına kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.]”

7194 sayılı Kanun ile serbest meslek kazançlarında yapılan önemli değişikliklerden biri de binek otomobillere getirilen gider ve amortisman kısıtlamasıdır. Mezkur düzenlemeden önce serbest meslek kazanç defterine kayıtlı olup kazancın elde edilmesinde kullanılan binek otomobillerin amortisman başta olmak üzere bütün giderleri [motorlu taşıtlar vergisi hariç] kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmekteydi.

7194 sayılı kanunun gerekçesinde mevcuttur düzenlemenin serbest meslek mükelleflerince suistimal edilebileceği ve şahsi ihtiyaçlar için kullanılan binek otomobillere ait giderlerin de serbest meslek kazancından indirilebileceği görüldüğünden serbest meslek kazançlarında gider kısıtlamasına gidildiği ifade edilmiştir.

Anılan madde ile yapılan düzenleme sonucunda;

- Özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 TL'yi [310 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2020 yılı için 160.000 TL], söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde, amortisman tabii tutarı 250.000 TL'yi [310 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2020 yılı için 300.000 TL] aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmının,

-Binek otomobillerine ilişkin giderlerin en fazla %70'inin [söz konusu giderler binek otomobillerin tamir, bakım, yakıt, sigorta, otopark, köprü ve otoyol geçiş ücretleri gibi benzeri cari giderlerdir.]

-Kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 TL'ye kadarlık kısmının

-Binek otomobilleri için iktisapta ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 TL'ye [310 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2020 yılı için 140.000 TL] kadarlık kısmının, serbest meslek kazancının safi tutarının tespitinde gider olarak dikkate alınması yönünde düzenleme yapılmıştır

Gelir Vergisi Kanununun 68. maddesinde indirilecek giderler konusunda yapılan bu değişiklikler 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere Kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Öte yandan, 7194 sayılı

Kanunun 22. maddesi ile 193 sayılı GVK'ya eklenen Geçici 91. maddeye göre, "Mükerrer 123'üncü maddeye bu maddeyi ihdas eden Kanunla eklenen 68'inci maddede yer alan 5.500 Türk liralık kira tutarı hakkında, 2019 yılına ilişkin olarak 1/1/2020 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde yeniden değerlendirilmeyecektir". Buna göre, GVK'ya 7194 sayılı Kanunla eklenen 68'inci maddede yer alan 5.500 TL'lik kira tutarı hakkında, [Söz konusu tutar 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa göre hesaplanan katma değer vergisi hariç bedeldir.] 2019 yılına ilişkin olarak 1/1/2020 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde yeniden değerlendirilmeyecektir.

193 sayılı Kanunun 68/4'üncü maddesinde yapılan değişikliğin uygulamasında, bentte yer alan söz konusu tutarlar her yıl yeniden değerlendirilmesinde artırılacağından gider olarak dikkate alınabilecek amortisman tutarının tespitinde binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutarların dikkate alınacağı düzenlenmektedir. Bu suretle, her bir binek otomobilinin iktisap edildiği tarihte yürürlükte bulunan 193 sayılı Kanunun 68/4'üncü maddesindeki tutar dikkate alınarak binek otomobilinin faydalı ömrü süresince gider olarak dikkate alınabilecek amortisman tutarının tespit edilmesi ve bu tutarın yıllar itibarıyla yeniden değerlendirilmemesi sağlanmaktadır.

1.4. Karşı Tarafa Yükletilen Vekalet Ücretinde Tevkifatla İlgili Yapılan Değişiklik

7194 sayılı Kanunun 16 ncı maddesi ile 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesine ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

"9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretini [icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil] ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılır."

İZMİR DAYANIŞMA

7194 sayılı kanun düzenlemesinden önce karşı tarafa yükletilen vekalet ücretindeki tevkifatla ilgili olarak Gelir Vergisi Kanununun 94. Maddesinde herhangi bir düzenleme olmaması ve dolayısıyla uygulamaya idarenin verdiği görüşler ve genel tebliğ hükümlerine göre işlem tesis edilmektedir.

7194 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle, mahkemelerce veya icra ve iflas müdürlüklerince karşı tarafa yükletilen, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahiledilmesi gereken vekalet ücretleri üzerinden, kimlerin tevkifat yapmakla yükümlü olduğu hususuna açıklık kazandırılmıştır. Buna göre, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar tarafından 2004 sayılı Kanun ile 1136 sayılı Kanun uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretinin;

- Borçlu [davayı kaybeden] tarafından doğrudan avukata ödendiği durumlarda, borçlu [davayı kaybeden] tarafından,

- Borçlu [davayı kaybeden] tarafından avukata ödenmek üzere icra ve iflas müdürlüklerine yatırıldığı durumlarda, borçlu [davayı kaybeden] tarafından,

- Borçlu [davayı kaybeden] tarafından alacaklı [davayı kazanan] tarafa ödendiği durumlarda, alacaklı [davayı kazanan] tarafından avukata ödeme yapılması esnasında, gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılmayanlar, diğer bir ifadeyle tevkifat yükümlülüğü bulunmayanlar tarafından yapılan vekalet ücreti ödemeleri üzerinden mezkur düzenlemeden önce olduğu gibi gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Vekalet ücretini ödemekle yükümlü olanlarca, ücretli olarak çalışan avukatların işverenlerine yapılan vekalet ücreti ödemelerinden tevkifat yapılmayacak, işverenin vekalet ücretini avukata ödemesi esnasında ise işverence ücret hükümlerine göre tevkifat yapılacaktır.

1.5. Gelir Vergisi Tarifesine Yeni Bir Dilim ve Oran Getirilmesi

7194 sayılı Kanunun 17 nci maddesi ile 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Gelir vergisine tabi gelirler;

18.000 TL'ye kadar %15 40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası %20 98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL), fazlası %27 500.000 TL'nin 98.000 TL'si için 22.760 TL (ücret gelirlerinde 500.000 TL'nin 148.000 TL'si için 36.260 TL), fazlası %35 500.000 TL'den fazlasının 500.000 TL'si için 163.460 TL, (ücret gelirlerinde 500.000 TL'den fazlasının 500.000 TL'si için 159.460 TL), fazlası %40 oranında vergilendirilir.”

[2] 7194 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle 193 sayılı Kanuna eklenen Geçici 91 inci maddenin birinci fıkrasında, “1/1/2019-31/12/2019 tarihleri arasında elde edilen ücret gelirlerine, bu maddeyi ihdas eden Kanunla 103 üncü maddede yapılan değişiklik öncesi tarife uygulanır.” hükmüne yer verilmiştir.

193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde gelir vergisine tabi gelirlere uygulanacak vergi tarifesi yer almaktadır. 7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle gelir vergisi tarifesine %40 oranında yeni bir dilim eklenmiştir. Söz konusu tarifede yer alan gelir dilim tutarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Kanun hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanmaktadır. Buna istinaden 310 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 193 sayılı GVK'nın 103'üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2020 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki şekilde yeniden belirlenmiştir.

22.000 TL'ye kadar %15

49.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.300 TL, fazlası %20

120.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL (ücret

gelirlerinde

180.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL), fazlası %27

600.000 TL'nin 120.000 TL'si için 27.870 TL (ücret gelirlerinde 600.000 TL'nin 180.000 TL'si için 44.070 TL), fazlası %35

600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 195.870 TL, (ücret gelirlerinde 600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 191.070 TL), fazlası %40

Söz konusu düzenleme ile 193 sayılı Kanunun 103'üncü maddesinde yer alan vergi tarifesine yeni dilim ve oran eklenmektedir. Böylece, yüksek gelir elde edenlerden daha fazla vergi alınması sağlanmış, mevcut tarifenin ilk dört dilimi korunmak suretiyle 500.000 TL'ye (310 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2020 yılı için 600.000 TL) kadar gelir elde eden serbest grupların vergi yüklerinde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

1.6. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan %5 Vergi İndirimine Getirilen Kolaylık

7194 sayılı kanunun 18. Maddesiyle 193 sayılı Kanunun mükerrer 121 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1) ve (3) numaralı bentleri ile beşinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"1. 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 sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.] olması,"

"3. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması (Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının

mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.), ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,"

"Bu maddede geçen vergi beyannameleri ibaresi, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini; vergi ibaresi, anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade eder."

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga mükerrer 121'inci maddesi "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" başlığıyla 01.01.2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere yeniden düzenlenmişti. Ancak söz konusu düzenlemede indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannameleri üzerinde tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenme şartı, maddede geçen vergi beyannamelerinden ve vergi ibaresinden Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken vergi beyannameleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergiler ibaresi, mezkur vergi indiriminden faydalanmak isteyen mükellefleri zorlamış söz konusu durum madde hükmünden yararlanan

mükellef sayısının çok sınırlı olmasına yol açmıştır.

7194 sayılı kanun ile yapılan düzenlemeyle, uyumlu mükelleflerde %5 vergi indirimi şartları kolaylaştırılmıştır.Yapılan yeni düzenlemeyle kanun maddesindeki vergi beyannameleri ibaresi, mezkurmaddede sayılan yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannameleri; vergi ibaresi ise anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade edeceği hükme bağlanmış ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere ilişkin ödeme koşulu da gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme süresine uzatılmıştır. Bu nedenle zamanında verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin zamanında ödenmemesi durumunda ihlal sayılmayacak eksik ödemeler hükmü madde metninden çıkarılmış ve mahsuben yapılan ödemelerde, daha sonra yapılan tespitler üzerine mahsuben ödenmek istenen tutarın %10'una kadar yapılan eksik ödemelerin indirimden faydalanılmasına engel teşkil etmemesi sağlanmaktadır. Böylece madde kapsamına girecek uyumlu mükellef sayısının artırılması amaçlanmaktadır.

SONUÇ

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile serbest meslek kazançlarını ilgilendiren değişiklikler 7194 sayılı Kanun ve gerekçesi ile Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde yayınladığı 311 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ Taslağı minvalinde açıklanmıştır.

Söz konusu değişikliklerden hizmet erbabına yapılacak ulaşım bedellerine getirilen ücret istisnası ile karşı tarafa yüklenen vekalet ücreti ile ilgili tevkifatı ödemeyi yapanların yapacağı şeklindeki düzenleme ile vergiye uyumlu mükelleflerin %5 vergi indiriminin şartlarında getirilen kolaylıklar, mükelleflerin gönüllü uyumunu gözeten olumlu uygulamalar olup, serbest meslek kazançlarına getirilen istisna, vergi tarifesine yeni bir oran ve dilim eklenmesi ve binek otomobillere ilişkin gider ve amortismanlara getirilen kısıtlama vergi adaletinive eşitliği sağlamaya yönelik düzenlemelerdir.

KAYNAKÇA

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

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

7194 sayılı Kanun Gerekçesi

311 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ Taslağı

www.gib.gov.tr

7194 SAYILI KANUNLA YAPILAN DÜZENLEME SONRASI VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERİN VERGİ İNDİRİMİNDEN YARARLANIRKEN DİKKAT ETMESİ GEREKEN NOKTALAR

Soner ÜLGEN

Yeminli Mali Müşavir

I. GİRİŞ

8.3.2017 tarihli ve 30001 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 23.2.2017 tarihli ve 6824 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 4’üncü maddesi ile 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun yeniden düzenlenen mülga mükerrer 121 inci maddesinde yer alan vergiye uyumlu mükelleflere ilişkin hükümlere yer verilmiş, 23.12.2017 tarih ve 30279 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 301 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile vergi indirimi uygulamasına ilişkin usul ve esaslara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Daha sonra 15.03.2019 tarih ve 30715 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 307 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile vergi indirimi uygulamasına ilişkin usul ve esasların yer aldığı 301 Seri Numaralı Tebliğin “4.1. İlgili dönem beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması” başlıklı bölümünün sonuna fıkralar eklenmiştir.

En son 7.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7194 sayılı Kanunun 18’nci maddesiyle 193 sayılı Kanunun Vergiye Uyumlu Mükelleflere İndirim başlıklı mükerrer 121 inci maddesinin ikinci fıkrasının [1] ve [3] numaralı bentleri ile beşinci fıkrasında değişiklik yapılmıştır. Söz konusu değişik hükümleri

1.1.2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Biz bu yazımızda 7194 sayılı Kanun öncesi ve sonrası vergiyi uyumlu mükelleflerin kanun hükümlerinden yararlanmaları için gerekli şartlarının neler olduğu ile ilgili açıklamalara yer vereceğiz.

Öte yandan, 7194 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin 2018 ve 2019 takvim yıllarında vergi indiriminden yararlanma şartlarına etki etmediğinin gözden kaçırılmaması gerekir.

II. 7194 SAYILI KANUN ÖNCESİ VE SONRASI VERGİ İNDİRİMİNDEN YARARLANMAK İÇİN GEREKLİ ŞARTLAR

İlk defa 2018 takvim yılına ilişkin olarak 2019 Nisan ayında verilen kurumlar vergisi beyannamesinde uygulama imkânı bulan vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirim hakkı vergi indiriminden yararlanan ve yararlanacak mükelleflerin 2018 ve 2019 takvim yıllarına ilişkin olarak verdikleri kurumlar vergisi beyannamelerinde vergi indiriminden yararlanmaları için gerekli şartlar ile 2020 takvim yılına ilişkin olarak verecekleri kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde vergi indiriminden yararlanmaları için sahip olunması gereken şartlar birbirinden farklı olup, aşağıda bu hususlara ayrıntılı yer verilecektir.

1-Vergi indiriminden yararlanacak olanlar

7194 sayılı Kanun düzenlemesinde vergi indiriminden yararlanacaklarla ilgili herhangi bir değişiklik yapılmamış olup, Kanunun ilk hali korunmuştur.

Hali hazır vergi indiriminden; Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir.

Öte yandan, sigorta acenteliği faaliyetiyle iştigal eden ve sigorta veya reasürans şirketi olmayan şirketlerin, Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 121 inci maddesinde yer alan şartları sağlaması durumunda, anılan madde kapsamında vergi indiriminden faydalanması mümkündür.¹

2-İlgili Dönem Beyannamelerinin Kanuni Süresi İçerisinde Verilmiş Olması

6824 sayılı Kanunun ilk düzenlemesinde indirimden yararlanmak için gerekli şartlardan biri "indirim hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması" gerekiyordu. 7194 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile indirim hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması şartı korunurken "bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması" şartı yürürlükten kaldırılmıştır. Yalnız bu yeni düzenleme 1.1.2020 takvim yılından itibaren verilecek beyannameleri ilgilendirdiğinden, 2018 ve 2019 takvim yıllarında vergi indiriminden yararlanmış mükelleflerin vergi indiriminden yararlanmak için 2015, 2016, 2017, 2018 takvim yıllarında vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresi içerisinde ödemeleri şartıyla vergi indiriminden yararlanabiliyorlardı. Diğer deyişle kanuni sürede

ödeme şartı anılan dönemler için geçerliliği korumakta iken, 2020 takvim yılından sonra verilmesi gereken beyannameler açısından aranan şartlar kapsamında çıkarılmıştır.

Öte yandan, Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannamelerin, beyannamelerin kanuni süresinde verilme şartını ihlal etmiş sayılmayacağına ilişkin düzenleme 7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrası da korunmuştur.

3-Beyana Tabi Vergi Türleri İtibariyle İkmalen, Re'sen veya İdarece Yapılmış Bir Tarhiyat Bulunmaması

7194 sayılı Kanun düzenlemesi ile beyana tabi vergi türleri itibariyle indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ilgili olarak ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması şartında da herhangi bir değişiklik yapılmamış olup, 6824 sayılı kanunun ilk hali korunmuştur.

Öte yandan, söz konusu dönemlere ilişkin olarak ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatların indirimin hesaplanacağı gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden önce kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması halinde vergi indiriminden yararlanmak mümkün olacaktır. Dikkat edilmesi gereken noktalardan biri yapılan tarhiyatların uzlaşmaya gidilmek suretiyle ödenmiş olması durumu tarhiyatın kaldırıldığı anlamına gelmeyecektir.

2020 yılına ilişkin olarak Nisan 2021 ayında verilen Kurumlar vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanmak isteyen bir mükellefin hakkında 2018, 2019 ve 2020 yıllarında ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunduğu takdirde, tarhiyatın kesinleşip kesinleşmediğine bakılmaksızın, indirimden yararlanamayacaktır. Tarhiyatın yapıldığı yıl önemli olup, tarhiyatın ait olduğu yılın önemi bulunmamaktadır.

¹Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.07.2019 tarih 52725 sayılı Muktezası

4-İndirimin Hesaplanacağı Beyannamenin Verildiği Tarih İtibarıyla Vergi Beyannameleri Üzerine Tahakkuk Eden Vergilerin Ödenmiş Olması ve Vergi Aslı (Vergi Cezaları ile Fer'i Alacaklar Dâhil) 1.000 Türk Lirasının Üzerinde Vadesi Geçmiş Borcunun Bulunmaması

7194 sayılı Kanunla ile ilk kanun düzenlemesinde yer alan "indirim hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması" şartının yer aldığı bentte önemli değişiklik yapılmıştır.

7194 sayılı Kanun öncesinde yer alan düzenlemede; indirimden yararlanmak için gerekli şartlardan biri "indirim hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmamasıydı". Borcun hesabında da Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergi asılları ile vergi cezalarının (vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) toplamı dikkate alınmakta, borcun hangi döneme ait olduğunun önemi bulunmamaktaydı. Belirttiğimiz bu hususlar 2018 ve 2019 takvim yıllarında vergi indiriminden yararlanan mükellefler için halen geçerliliğini korumaktadır. 7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile 6824 sayılı Kanun düzenlemesi "vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması" şeklinde değiştirilmiş olup, 1.000 liralık borcun hesabında faiz tutarlarının da dikkate alınması sağlanmıştır. 7194 sayılı Kanunla getirilen yeni hükümler 1.1.2020 tarihinden itibaren vergi indiriminden yararlanmak için geçerli olacak şartlardan biridir.

5-Vergi Borçlarının Kanuni Sürede Ödenmesi Şartı Yürürlükten Kaldırılmıştır

7194 sayılı Kanunla yapılan yeni düzenlemeyle, indirim hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması şartı indirimden yararlanmak için yeterli görülmüş,

önceki düzenlemede [1] numaralı bende yer alan düzenlemede verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması şartı indirimden yararlanmak için gerekli şartlar arasından çıkarılmıştır. Verginin ödenmesi yeterli görülmüştür.

Öte yandan, 7194 sayılı Kanunla yapılan yeni düzenlemede 6824 sayılı Kanunun ilk halinde yer almayan iki duruma yer verilmiştir. Bunlardan birincisi; vergi ödemesinin, vergi Kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla şart ihlal edilmiş sayılmayacaktır. Bu hükmün geçerli olması için ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması şarttır.

İkincisi ise; vergi Kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde Kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, verginin ödeme şartı ihlal edilmiş sayılmayacaktır.

6-Vergi Beyannamelerinden Ne Anlaşılması Gerektiği Konusuna Açıklık Getirilmiştir.

7194 sayılı Kanunla yapılan düzenleme öncesi 6824 sayılı getirilen madde düzenlemesinde "vergi beyannamesi" ifadesinden ne anlaşılması gerektiği konusunda kanunda bir belirleme yapılmamıştı. 301 seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde "vergi beyannamesi" ifadesi "Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken gelir veya kurumlar vergisi, katma değer vergisi, muhtasar gibi tüm vergi beyannameleri" şeklinde tanımlanmıştı.

824 sayılı getirilen madde düzenlemesinde 7194 sayılı kanunun yapılan değişikle; vergi beyannameleri ibaresi, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi

beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini” şeklinde açıkça tanımlanarak vergi indirimini uygulamasında karşılaşılan sorunlardan biri de açıkça çözümlenmiştir.

Bu değişiklikte 1.1.2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girecektir.

7-Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359’uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması

Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun kaçakçılık suçlarını düzenleyen 359’uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilen mükellefler vergi indiriminden yararlanamayacaklardır.

III. VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMASINDA ÖZELLİK ARZEDEN DURUMLAR

1-Vergi İndirim Tutarı Sadece Mükellefin Kendi Borçlarına Mahsup Edilebilecektir.

23.12.2017 tarih ve 30279 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 301 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “5. Vergi indirimini uygulaması” başlıklı bölümünde; “..... Vergi indirim tutarının ödenmesi gereken vergiden fazla olması halinde ise kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir. Bu süre içerisinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmeyecektir.” açıklamasına yer verilmiştir.

Hesaplanan vergi indirim tutarının, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, kalan tutarın, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer

vergilerinden mahsup edilmesi mümkün olup, mükellefin ortağı olduğu ortaklıkların borçlarına mahsup edilmesi mümkün değildir.

2-Yapılan Vergi Tarhiyatlarının Vergi Barış Hükümlerinden Yararlanmak Suretiyle Ödenmesi Halinde Vergi İndirimden Yararlanmak Mümkün mü?

Vergi inceleme raporuna istinaden tarh edilen vergilerin ve kesilen cezaların, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesi kapsamında kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmaksızın, Vergi Barış Kanunu hükümlerinden faydalanılarak ödenmiş olması durumunda, ilgili dönemlerde vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan %5’lik vergi indiriminden yararlanmak mümkün olmayacaktır.

3-Sorumlu Sıfatıyla 2 Numaralı KDV Beyannamesinin Verilmemesi Vergi İndiriminden Yararlanmaya Engel mi?

Kanuni süresinde sorumlu sıfatıyla verilmesi gereken 2 No.lu KDV beyannamesinin kanuni süresinden sonra verilmesi nedeniyle, Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 121inci maddesinde yer alan %5’lik vergi indirimden yararlanmak mümkün olmayacaktır.

4-Birleşme ve Nev’i Değişikliği Halinde Vergi İndirimi

Mevcut bir kurumun başka bir kurumu devralması suretiyle gerçekleşen birleşmelerde devralan kurumun Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan indirim hükmünden faydalanabilmesi için devralan ve devrolunan kurumların her ikisinin de maddede yer alan şartları birlikte sağlaması gerekmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 08.04.2019 tarih ve 279447 sayılı mukteza’da görüş “Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan “İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması” şartı, ... 2017 tarihinde gerçekleşen birleşme neticesinde şirketinizce devir alınan ve ...2016 tarihinde kurulmuş olan

... A.Ş. açısından sağlanamadığından şirketinizin 2017 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde söz konusu vergi indiriminden faydalanmasının mümkün bulunmadığı” yönündedir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09.05.2018 tarih ve 191200 sayılı mukteza’da görüş “Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında devir işleminin gerçekleştirilmesi şartıyla, limited şirkete ait kıst dönem beyannamesi de dahil olmak üzere 2015, 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin tüm vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması, ayrıca 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 121 inci maddesinde yer alan vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirim uygulamasına ilişkin diğer şartların da taşınması halinde 2017 hesap dönemi için vereceğiniz kurumlar vergisi beyannamesinde %5 vergi indirim uygulamasından yararlanmanız mümkün bulunduğu” yönündedir.

5-Adi Ortaklığının Vergisel Yükümlülüklerini Yerine Getirmemesi

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 02.01.2019 tarih ve sayılı mukteza’da görüş “ortağı olmanız dolayısıyla vergisel yükümlülükleri ve borçları bakımından müteselsil sorumluluğunuz bulunan adi ortaklığın beyanname üzerine tahakkuk eden vergi borçlarının zamanında ödenmemiş olması nedeniyle şirketinizin Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan vergi indiriminden yararlanması mümkün bulunmamakta” olduğu yönündedir. Her ne kadar bu görüş 7194 sayılı Kanunla 1.1.2020 tarihinden sonra verilecek beyannameler açısından geçerliliği yitirmiş olsa da olaya bakış açısından önemlidir. Bundan sonra adi ortaklığın vergi beyannamelerini zamanında yerine getirmemesi durumunda ortakları açısından vergi indirim hakkı söz

konusu olmayacağı” yönündedir.

6-Damga Vergisi Beyannamesinin Verilmemesinin Vergi İndirimine Etkisi

7194 sayılı Kanunla yapılan düzenleme öncesi İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 22.04.2019 tarih ve 331635 sayılı mukteza ‘da görüş “sürekli damga vergisi mükellefleri ile ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler tarafından, kanuni süresi içinde beyan etmeleri gereken damga vergisinin bulunmaması durumunda damga vergisi beyannamesi verilmesine gerek olmadığı veya durumun bir yazı ile vergi dairesine bildirilmesi zorunluluğu bulunmadığı, damga vergisi beyannamesi verilmesi gerekmeyen dönemlere ilişkin olarak bu beyannamenin verilmemiş olmasının Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan vergi indiriminden faydalanılmasına engel bir durum teşkil etmeyeceği” yönündedir.

7194 sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonrası vergi beyannameleri ibaresi açıkça tanımlanmıştır. Buna göre, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini kanuni süresinde vermeyenler vergi indiriminden yararlanamayacaktır. Damga vergisi beyannameleri bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

IV. SONUÇ

6824 sayılı Kanun düzenlemesi ile vergi indiriminden yararlanmak bir şartın birlikte gerçekleşmesini zorunlu kılmış, 7194 sayılı Kanun düzenlemesi ile bu şartlar biraz yumuşatılmıştır. Yine naçizane önerim vergi indiriminden yararlanacak mükelleflerin sıkıntı yaşamamaları için vergi indirim şartlarına haiz olup olmadıklarını çok iyi kontrol ederek uygulamalarıdır.

KOD ADI TFR

ŞENOL GÖRGÜ

SMMM/BAĞIMSIZ DENETÇİ

Bilindiği üzere ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasını önlemek amacıyla yapılan düzenlemelerden biri de transfer fiyatlandırmasına ilişkin işlemlerin belgelendirilmesidir.

Belgelendirmenin amacı, mükelleflerin ilişkili kişileri ile işlemlerinde kullandıkları transfer fiyatlandırması yöntemleri hakkında ayrıntılı hesaplama ve analizleri gösteren bilgi ve belgeleri hazırlamak suretiyle, söz konusu işlemleri emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda yaptıklarını ispat edebilmeleridir. Transfer fiyatlandırması mevzuatımızda geniş kapsamlı bir ilişkili kişi tanımı yapılmış olup, ilişkili kişinin belirlenmesinde sermaye veya oy ya da kâr payı hakkına ilişkin herhangi bir kriter konmamıştır. Ayrıca, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin belgelendirilmesinde işlem tutarına ilişkin herhangi bir alt sınır veya üst sınır tespit edilmemiştir.

Transfer fiyatlandırması mevzuatı uyarınca mükelleflerin iki tür belgelendirme yükümlülüğü bulunmaktadır:

• Birincisi, kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan transfer fiyatlandırması formunu doldurmak suretiyle ilişkili işlem ve kişilerin işlem türü, işlem tutarı ve yöntem itibarıyla beyan edilmesidir.

-İlişkili İşlemleri olan tüm Kurumlar Vergisi mükellefleri için zorunlu.

-Kurumlar Vergisi beyanı ekinde vergi dairesine verilmesi zorunlu.

• İkincisi, ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerin ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesi dönemine kadar raporlanması ve istenmesi halinde Mali İdare veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesidir.

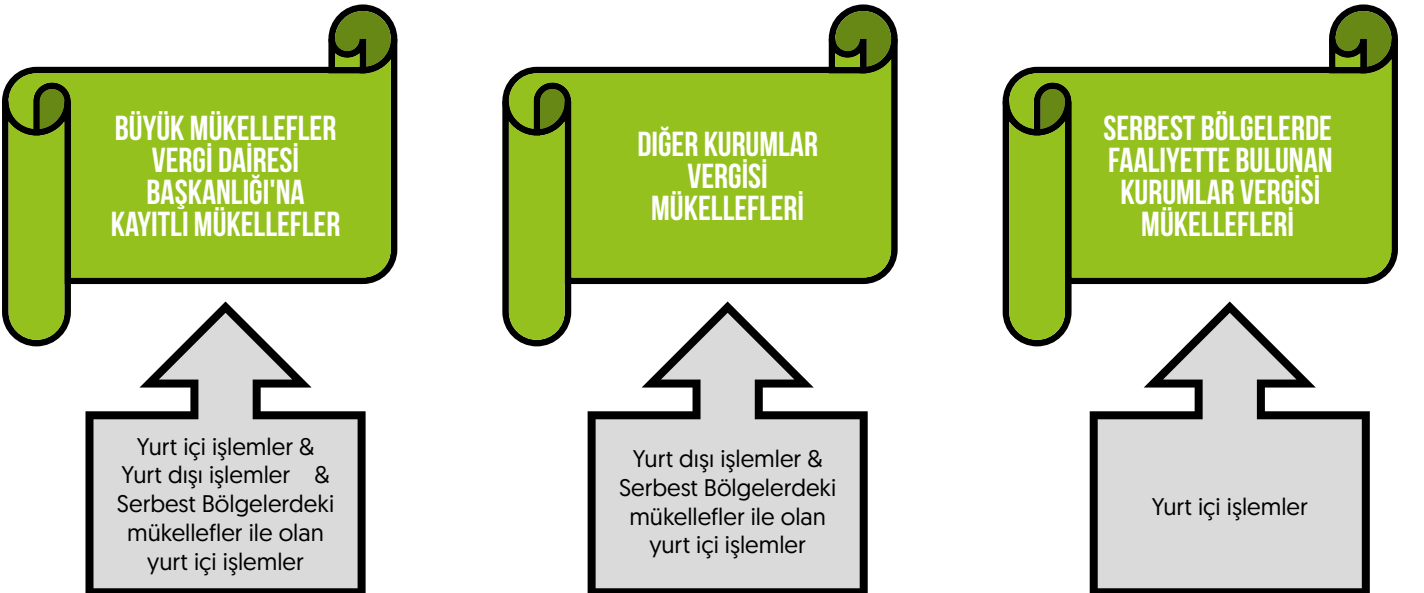
Kayıtlı olunan vergi dairesi ve ilişkili işlemin yurt içi veya yurt dışı olmasına göre zorunluluk değişiyor:

-Büyük Mükellefler Vergi Dairesi'ne kayıtlı olanlar (hem yurt içi, hem de yurt dışı ilişkili işlemler için)

-Diğer vergi dairelerine kayıtlı Kurumlar Vergisi mükellefleri (sadece yurt dışı ilişkili işlemler için)

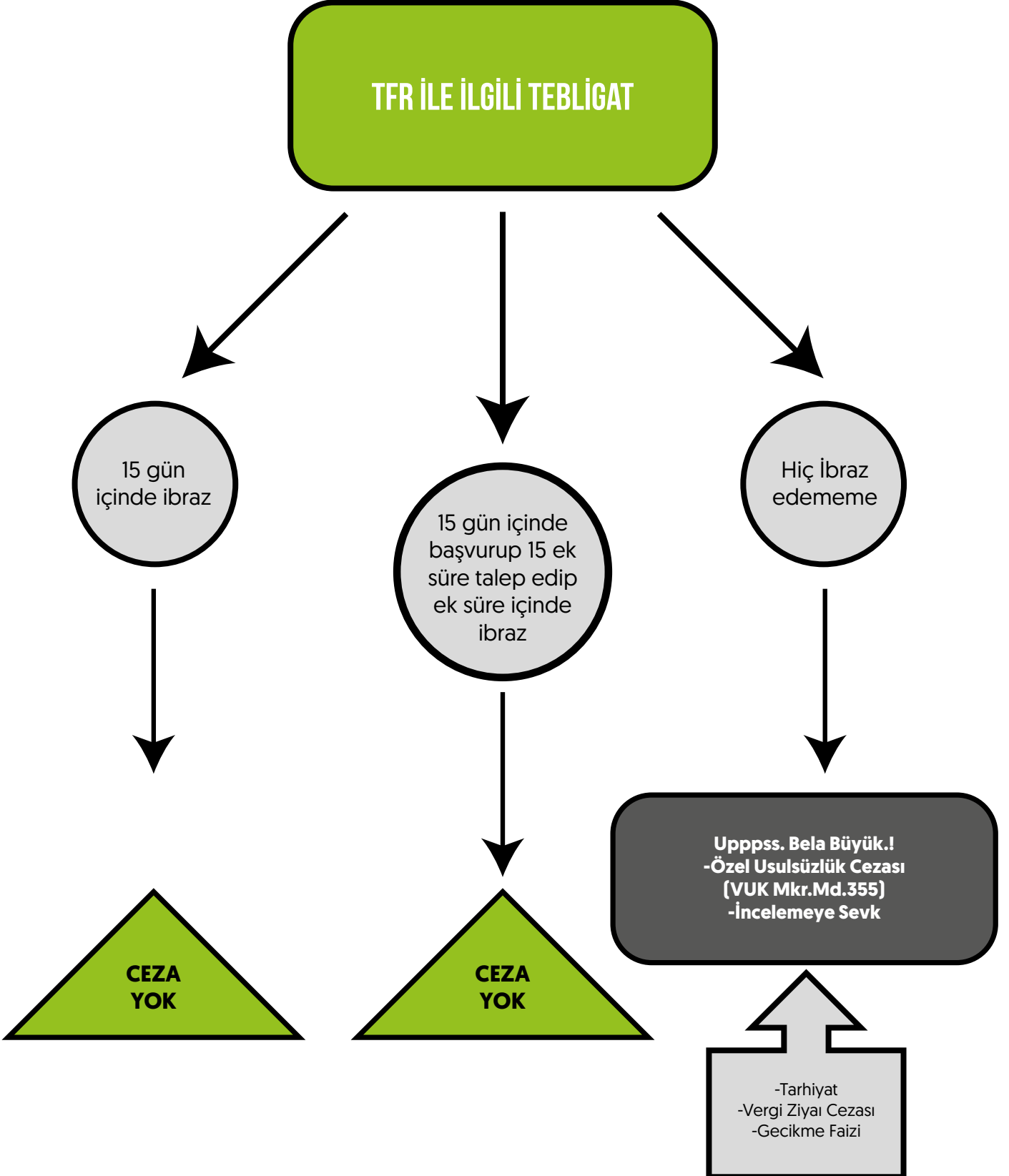
-Serbest Bölgelerde faaliyette bulunan Kurumlar Vergisi mükellefleri (Yurt içi ilişkili işlemleri için)

Transfer Fiyatlandırmasını kimler hangi işlemler için hazırlaması gerekir.



Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlanmazsa ne olur?

- Her yıl hazırlanmak zorunda,
- Kurumlar Vergisi beyanı ekinde vergi dairesine verme zorunluluğu yok ancak ya resmi tebligat ile istenmesi durumunda;



İZMİR DAYANIŞMA

Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nde belirlenmiş olan içeriğe göre, yıllık transfer fiyatlandırması raporu aşağıdaki bilgileri içermelidir:

- Şirketin bağlı bulunduğu grup hakkında bilgi,
- Şirket hakkında genel bilgiler,
- Şirketin faaliyet gösterdiği sektör hakkında bilgi,
- Şirketin fonksiyon ve risk analizleri,
- Şirketin işlem gerçekleştirdiği ilişkili kişiler hakkında bilgiler (genel bilgi ve fonksiyon/risk analizleri),
- İlişkili işlemler hakkında bilgiler,
- İlişkili işlemlere ilişkin tüm sözleşme örnekleri,
- Transfer fiyatlandırması analizleri (kullanılan transfer fiyatlandırması yöntemleri ve emsal karşılaştırılabilirlik analizi çalışmaları)

Şirket Yönetimin hazırladığı özellik itibari ile Transfer Fiyatlandırması raporu;

- Görüş bildirilmez.

[Bağımsız Denetim Raporu değildir.]

-”Tespit ve tasdik edilmiştir “gibi ifadelerle kesin hükümler verilmez ve mühürlenmez. (Vergi Denetim Raporu değildir.)

-Fiyat politikası, stratejisi gibi yönetsel konularda tavsiyeler, yorumlar, eleştiriler içermez.

[Planlama ve Danışmanlık Raporu değildir.]

Yıllık belgelendirme mükelleflerin ileride bir vergi incelemesi geçirmesi durumunda, ilişkili işlemleri hakkında geçmişe dönük olarak gerek zaman gerekse maliyet açısından yük getirecek çalışmalar için önceden hazırlıklı olmalarına ve tutarlı bir transfer fiyatlandırması politikası uyguladığını göstermelerine imkan sağlayan proaktif bir savunma aracıdır.

MÜKELLEFLERİN ÖLÜMÜ HALİNDE TARHİYATIN MUHATABI¹

Ümit GÜNER

Vergi Müfettişi/Gelir İdaresi Grup Müdürü Vekili

ÖZET

Vergi mevzuatımızda esas olan mükellefler adına tarhiyat yapılmasıdır. Ancak vergi kanunlarında yer alan düzenlemelere göre bazı durumlarda, mükellefler yerine vergi sorumluları, kanuni temsilciler, daimi temsilciler, kazanç ve iratları sağlayanlar ve mükellef olmayan kamu ve özel tüzel kişileri tarhiyata muhatap tutulabilmektedir.

Bilindiği üzere ölüm ile kişilik sona ermekte ve mükellef sıfatı kaybolan muris adına tarhiyat yapılamamaktadır.

Diğer taraftan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 12'nci maddesinde mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarının, murisin vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olacağına dair düzenleme bulunmasına karşın, ölüm sonrasında gerçekleşecek tarhiyatlar için mirasçılarının tarhiyata muhatap tutulacağına dair bir düzenleme vergi mevzuatımızda bulunmamaktadır.

Bu nedenle murisin vefatından önce yürüttüğü faaliyetlerden doğan ve ölüm sonrasında tarh edilmesi gereken vergilerin kim ya da kimler adına tarh edileceği belirsizdir. Bu makalede bu duruma ilişkin değerlendirme ve önerilerimiz yer almaktadır.

1-Bu makalede yer alan görüşler tümüyle yazara ait olup, hiçbir biçimde yazarın görev yaptığı Kurum'un görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez.

1. GİRİŞ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının “Vergi Ödevi” başlıklı 73’üncü maddesinde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Anayasanın bu hükmü doğrultusunda vergi kanunlarında; verginin konusu, mükellefler, muafiyet ve istisnalar, beyan ve ödeme zamanları, tarhiyatın muhatabı gibi pek çok hususa ilişkin ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. Ayrıca vergi kanunlarının uygulamasına yön vermek üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununu yürürlüğe konulmuştur. Bu Kanunla sorumluluk halleri, mücbir sebepler, sürelerin uygulanması, tarhiyat yöntemleri, tebligat, mükellefin ödevleri ve cezalar gibi pek çok husus düzenlenmiştir.

Hem vergi kanunlarında hem de bu kanunların uygulamasına yön veren Vergi Usul Kanununda mükelleflerin ölümü sonrasında gerçekleşecek vergileme ile ilgili pek çok işleme ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Ancak bu düzenlemeler içerisinde mükellefin ölümünden önce yürüttüğü faaliyetlerden doğan ve ölümünden sonra tarh edilmesi gereken vergilere, kim ya da kimlerin muhatap tutulacağına ilişkin hükümlere yer verilmemiştir. Bu durum vergi idaresinin hatalı tarh işlemi yapmasına ve mükelleflerle vergi idaresi arasında uyuşmazlıkların doğmasına neden olabilmektedir.

Bu kapsamda makalede; öncelikle ölüm olayının vergi mevzuatı açısından neticelerine ve tarhiyatın muhatabına ilişkin Gelir Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan düzenlemelere yer verilecektir. Sonrasında mevcut düzenlemeler kapsamında mükellefin ölümünden sonra tarh edilmesi gereken vergiler için mirasçılarının tarhiyata muhatap tutulup tutulamayacağı konusunda değerlendirme ve önerilerimize yer verilecektir.

2. ÖLÜM OLAYININ VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN NETİCELERİ

Vergi mevzuatımızda başta 213 sayılı Vergi

Usul Kanununda olmak üzere ölümle ilgili pek çok düzenleme yer almaktadır. Bu düzenlemelerden, konumuz açısından önemli olduğunu düşündüğümüz bazılarına aşağıda yer verilmektedir:

•213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8’inci maddesinde; mükellef tanımı; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi olarak yapılmış ve aynı Kanunun “Ölüm” başlıklı 164’üncü maddesinde; ölümün işi bırakma hükmünde olduğu ifade edilmiştir.

•213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Mirasçılarının Sorumluluğu” başlıklı 12’nci maddesinde; ölüm halinde mükelleflerin ödevlerinin, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçeceği, ancak mirasçılardan her birinin miras vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olacağı hükme bağlanmıştır.

•213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Ölüm Halinde Sürelerin Uzaması” başlıklı 16’nci maddesinde; vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay ekleneceği hükme bağlanmıştır.

•213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Özel Ödeme Zamanları” başlıklı 112’nci maddesinin 2’nci fıkrasında; “Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergilerin, beyanname verme süreleri içinde; mükellefin, vadeleri mezkûr süreden sonra gelen vergilerinin de aynı süre içinde; memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkanların ikmalen, re’sen veya idarece tarh olunan vergilerinin tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödeneceği hükme bağlanmıştır.

•213 sayılı Vergi Usul Kanununun “İncelemenin Yapılacağı Yer” başlıklı 139’uncü maddesinin 2’nci fıkrasında; iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin iş yerinde yapılması imkansız olması veya

mükellef ve vergi sorumluları istemesi halinde incelemenin dairede yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

•213 sayılı Vergi Usul Kanununun yine “Ölüm” başlıklı 372’nci maddesinde; ölüm halinde vergi cezasının düşeceği hükme bağlanmıştır.

•193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Gayrisafi Hasılat” başlıklı 72’nci maddesinin 4’üncü fıkrasında; gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin olarak, ölüm ve memleketi terk hallerinde mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil olunan kiralardan mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı sayılacağı hükme bağlanmıştır.

•193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Vergilendirilmeyecek Değer Artış Kazançları” başlıklı 81’inci maddesinin 1’inci fıkrasında; ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle [bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde] aynen devir alınması halinde değer artış kazancı hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

•193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Yıllık beyannamenin Verilmesi” başlıklı 92’inci maddesinin 2’nci fıkrasında; takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannamelerini memleketi terke takaddüm eden 15 gün, ölüm halinde ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verileceği hükme bağlanmıştır.

3. GELİR VERGİSİ VE KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNLARINDA YER ALAN TARHİYATIN MUHATABINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Genel olarak tarhiyatın muhatabı mükellefler olmakla birlikte, bazı özellikli durumlarda, kanuni temsilciler, daimi temsilciler, vergi sorumluları ile kazanç ve iratları sağlayanlar tarhiyata muhatap tutulabilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanununda tarhiyatın muhatabını belirleyen düzenlemelere aşağıdaki bölümlerde yer verilmiştir.

3.1. Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Tarhiyatın Muhatabına İlişkin Düzenleme

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Tarhiyatın muhatabı” başlıklı 107’inci maddesinde; “Gelir Vergisi, bu vergiye mükellef olan gerçek kişiler namına tarh edilir. Şu kadar ki;

1. Küçüklerle kısıtlılarda, bunların nam ve hesabına kanuni temsilcileri;

2. [Mülga bent: 22/07/1998 - 4369/82 md.]

3. Verginin tevkif suretiyle alınması halinde, mükellef hesabına tevkifat yapmaya mecbur olanlar;

4. Dar mükellefiyette, mükellefin Türkiye’de daimi temsilcisi mevcutsa mükellef hesabına daimi temsilci [Türkiye’de birden fazla daimi temsilcinin mevcudiyeti halinde, mükellefin tayin edeceği, tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden herhangi birisi], daimi temsilci mevcut değilse, kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayanlar;

Tarhiyata muhatap tutulurlar.” hükmü yer almaktadır.

3.2. Katma Değer Vergisi Kanununda Yer Alan Tarhiyatın Muhatabına İlişkin Düzenleme

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun “Tarhiyatın muhatabı” başlıklı 44’üncü maddesinde; “Katma Değer Vergisi, bu vergiyle mükellef gerçek veya tüzelkişiler adına tarholunur.

Şu kadar ki :

a) Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi biri,

b) Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ile kanuni merkez veya iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan tüzelkişilerde, bu Kanuna göre vergi kesintisi yapmakla sorumlu kişi; vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulan bir şahsın bulunamaması halinde, mükellefin Türkiye’deki daimi temsilcisi, Türkiye’de birden fazla temsilcisinin mevcudiyeti halinde mükellefin tayin edeceği temsilci ; tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden herhangi birisi, daimi temsilci

mevcut değilse işlemleri mükellef adına yapanlar, Tarhiyata muhatap tutulurlar.” hükmü yer almaktadır.

4. ÖLÜM HALİNDE MİRASÇILAR TARHIYATA MUHATAP TUTULABİLİR Mİ?

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 28’inci maddesinde; kişiliğin, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlayacağı ve ölümle sona ereceği hükme bağlanmıştır. Ölüm ile kişilik sona erdiğinden, murisin mükellef sıfatı kalkmakta ve muris adına tarhiyat yapılamamaktadır. Bu durumda tarhiyatın kim ya da kimler adına ve nasıl yapılacağı sorusu gündeme gelmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununda mirasçılardan her birinin murisin vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olacağı düzenlemesi yer almaktadır. Sorumlu tutulabilecek vergi borcundan söz edilebilmesi için ya tahakkuk etmiş ancak vadesi henüz gelmemiş bir vergi alacağının ya da vadesi geçmiş bir vergi alacağının bulunması gerekir. Bilindiği üzere tarh aşaması, tahakkuk ve ödeme aşamalarından önce gerçekleşmektedir ve henüz tarh etmemiş bir verginin tahakkuk ve ödeme aşamalarına geçmesi mümkün değildir. Bu nedenle, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 12’nci maddesinde yer alan sorumluluk düzenlemesinin, tarhiyatın muhatapını belirleyen bir düzenleme olduğunu söylemek doğru olmayacaktır.

Diğer taraftan ne 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda ne de 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda ölüm halinde, mirasçılardan gelir vergisi ve katma değer vergisi tarhiyatına muhatap tutulacağına dair bir düzenleme yer almaktadır.

Buna karşın 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Kanuni Temsilcilerin Ödevi” başlıklı 10’uncu maddesinde, tüzel kişiliğe sahip olan mükellefler için tüzel kişiliğin sona ermesi durumunda tarhiyatın kim ya da kimler adına yapılacağına dair düzenleme yer almaktadır. Söz konusu düzenleme ile; tasfiye edilerek tüzel kişiliği

ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işleminin, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacağı ve limited şirket ortaklarında, ortakların tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olacağı hüküm altına alınmıştır.

Benzer bir düzenlemeye gerçek kişilerin ölüm nedeniyle kişiliklerinin sona ermesi durumunda da ihtiyaç bulunmaktadır. Bu noktada vergi borcundan sorumlu tutulan mirasçıları aynı zamanda tarhiyata muhatap tutmak bize göre doğru yaklaşım olacaktır. Bu kapsamda yapılacak bir düzenlemede ise aşağıdaki hususlara dikkate edilmelidir:

1. 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 606’ncı maddesinde; mirasçılardan mirası reddedebilmesi için üç aylık süre öngörülmüştür. Bu sürenin beklenilmesi; tarh zaman aşımı süresinin dolmasına 3 aydan kısa süre kalan durumlarda tarhiyatın zamanaşımına uğramasına neden olacaktır. Örneğin Muris Bay [A] nezdinde 2014 takvim yılına ilişkin olarak Vergi Müfettişi tarafından 2019 yılında yürütülen incelemenin, Muris Bay [A]’nın vefat tarihi olan 20.11.2019 tarihinden sonra neticelenmesi halinde, bu inceleme neticesinde tarhiyat gereken vergilere ilişkin düzenlenecek ihbarnamelerin 31.12.2019 tarihinden önce mirasçılara tebliğ edilmesi gerekmektedir. Mirasın reddi için belirlenen 3 aylık sürenin beklenilmesi halinde, tarhiyat ettirilmeyen vergiler zaman aşımına uğrayacaktır. Bu nedenle mirasın reddi için belirlenen süre beklenilmeksizin mirasçılar adına tarhiyat yapılmasına imkan sağlayacak bir düzenleme yapılmalıdır.

2. Kuşkusuz mirasçılardan muhatap tutulacakları tarhiyat miktarının belirlenmesinde, mirasçılardan miras hisseleri dikkate alınmalıdır. Ancak

mirasçılarının alacağı miras miktarı, mirasçılarının bazılarının mirası reddetmesi halinde değişebilmektedir. Örneğin 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 611'inci maddesinin 2'nci fıkrasında; atanmış mirasçılarının mirası reddetmesi halinde miras payının, miras bırakanın ölümüne bağlı tasarrufundan arzusunun başka türlü olduğu anlaşılmadıkça, miras bırakanın en yakın yasal mirasçısına kalacağı düzenlenmiştir. Yani atanmış mirasçının mirası reddetmesi durumunda yasal mirasçılarının mirastan alacağı pay artmaktadır. Bu gibi durumlarda oluşması muhtemel hatalı tarhiyatları önlemek amacıyla en başta tüm tarhiyatın, adi ortaklıklar adına yapılan katma değer vergisi ve gelir stopaj vergisi tarhiyatlarında olduğu gibi, tüm mirasçılar adına tek ihbarname düzenlenerek ve tüm mirasçılara bu ihbarname ayrı ayrı tebliğ edilerek yapılmalıdır.

3. 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 611'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre; yasal mirasçılardan birinin mirası reddetmesi halinde miras payı, miras açıldığında o kişi sağ değilmiş gibi kabul edilerek, miras bırakanın ölümüne bağlı tasarruflarıyla ilgili başka arzusu olmaması halinde en yakın hak sahiplerine geçeceği düzenlenmiştir. Yani yasal mirasçının mirası reddetmesi durumunda miras payı, kendisi ölmüş gibi kabul edilerek kendi mirasçısına geçmekte, bu durum ise başta tarhiyata muhatap tutulan kişilerin değişmesine neden olabilecektir. Bu gibi durumlarda, oluşması muhtemel hatalı tarhiyatları önlemek amacıyla, ihbarnamelerde mirasçılarının ismini tek tek belirtmek yerine, ihbarnamenin "Mükellefin soyadı, adı" kısmına örneğin; "Muris Bay (A)'nın Mirasçıları" gibi genel bir ifadenin kullanılmasını sağlayacak bir düzenleme yapılmalıdır.

4. Son olarak yapılacak düzenleme, tarhiyat yapıldıktan sonra mirasçılarının bir kısmının veya tamamının mirası reddetmesi halinde; düzeltme fişi kullanılarak tarhiyatın kısmen veya tamamen terkin edilmesine imkan sağlamalıdır.

Özetle mirası kabul etsin etmesin kanuni ve

atanmış tüm mirasçılarını en başında tarhiyata muhatap tutacak ve sonrasında mirasçılarının mirası reddetmesi halinde yapılan tarhiyatların terkinini sağlayacak bir düzenleme yapılmalıdır.

5. SONUÇ

Vergi mevzuatımızda ölüm mükellefiyeti kaldıran haller arasında sayılmıştır. Vergi mevzuatımızda tüzel kişilerin kişiliklerinin sona ermesi halinde tarhiyatın muhatabını düzenleyen hüküm bulunmasına rağmen, gerçek kişilerin ölüm nedeniyle kişiliklerinin sona ermesi halinde tarhiyatın muhatabını düzenleyen bir hüküm bulunmamaktadır.

Hükmün olmaması; hem vergi idaresinin hatalı tarh işlemi yapmasına ve mükelleflerle vergi idaresi arasında uyumsuzluk doğmasına neden olmakta hem de vergilerin belirliliği ve kanuniliği ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır. Bu nedenle 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun miras hukukuna ilişkin düzenlemelerini dikkate alarak mükelleflerin ölümü halinde mirasçılarını tarhiyata muhatap tutan yasal bir düzenleme yapılmalıdır.

KAYNAKLAR

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu,
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu,
- 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu,

BAKALIM NELER YAŞANACAK...

Bülent KÖKLÜ
SMMM

Bilindiği üzere dünyayı ve ülkemizi tehdit altına alan ve gün geçtikçe daha riskli hale gelen Corona virüsü bir çok ciddi ölümler ve sağlık problemleri getirmekte.

Umarım bir an önce bu illet beladan kurtuluruz.

Hal böyle iken meslektaşlarımızın da aynı riskleri taşıdığı buna rağmen her ne kadar zorla mücbir sebepler kapsamına alınacak da, ertelemeler yapılsa da bu beyanlar ve süreç içerisinde yapılan değişiklikler ve tedbirlerin bizler tarafından takip edilip mükelleflere beyanı anlatılması ve bilgi karmaşası gündemin tartışılır konuları haline gelmiş, her zaman olduğu gibi mesleğin yükü artmıştır.

Kısa çalışma ödenekleri talepleri ,ertelenen vergiler ve sonrası...

Biz bırakın tatil yapmayı hangi zaman aralığında bu işleri yapabiliriz. Hala daha ben gelemiyorum siz bir imza atın gibi başvuru ciddiyetsizliği içinde devam eden ve devam edecek olan rutin işlerimiz.

İşimiz bu deyip geçiyoruz. Her gün değişen beyan yükümlülükleri içinde işimizin tanımını ne yada gelir idaresinin memurunu andırır bir tablo mu, siz söyleyin.

Sanırım şu içinde bulunduğumuz zamandan ders çıkartıp mesleğe geleceğe ve hayata yeni kurallar zinciri oluşturup bakmamız gerektiği görüşü ön plana çıkmıştır.

Yapacak bir şey yok beyanları vermezsek cezalar gelir endişesini içimizde tutup her dönemin mükellefini kurtarır ama para almasak yada size ödeme sonra da olsa olur düşüncesinden kurtulup önümüze bakmamız lazım.

Beyanların verme süreleri ertelense ne olur. Oturup iki üç aylık defterleri bir dönemde yapmayı mı düşünüyorsunuz bu işlerin yoğunluğunda.

Unutmayalım ki herkes kapatsa dahi beyannameleri boş dahi olsa vermek, yani biz çalışmak zorundayız.

Bütün bu yaşanan ve yaşanacaklar umarım kısa zamanda biter ;

En büyük sıkıntı ekonomik anlamda gelecektir ve meslektaşlarımızın ücretlerini alabilmesi çok güç hale gelecektir.

Çok tedbirli olmalıyız. Risk geçtikten sonra bir fırsat yaratıp bütün mükelleflerimiz ile görüşüp, taksitlendirme, erteleme, bir düzene bağlı çek-kredi kartı-senet gibi ödeme alternatiflerini ortaya koymalıyız. Biriken alacaklarımızı yapılandırma teklifini ortaya koyarak tahsil edilebilmesini garanti altına almalıyız. Hatta genel anlamda bu uygulamayı tüm meslektaşlarımız yapar ise yaptırım gücümüzün daha etkili olacağını düşünmekteyim.

Bilindiği üzere 24.03.2020 tarihinde 518 seri No'lu Vuk tebliği ile beyannamelerin beyan süreleri ve ödeme tarihleri uzamıştır.

Beyan dönemlerinde ki uzamaların bizlere bir rahatlama getirmesi başta güzel gelebilir ama sonrasında sıkıntı yaşayacağımız da bir gerçek.

Bu arada bu yazının yayınlanmasından sonra ne gibi değişiklikler olur bilemem ama önemli gördüğüm kısa çalışma ödeneği ile ilgili talepler ciddi yoğunluk getirdiğinden mükelleflerimiz açıkça anlatılması gereken birkaç ayrıntıdan da bahsetmek isterim.

Herkes yararlanmak istiyor haklı yere.

Ama bilinmesi ve dikkat edilmesi gereken sadece çalışma süreleri değil.

İşyerinin tamamen kapatılması

İşyerinde çalışma saatlerinin üçte bire kadar düşmesi

Kısa çalışma ödeneğinin işçiye ödeneceği

Kısa çalışma talebi öncesi işçinin izninin alınması

Kısa çalışma için ödenecek ücretin çalışanların daha sonra başka bir sebeple hak ettikleri işsizlik ödeneğinden mahsup edileceği

Talepte bulunacak işverenin bu dönem çalışanları işten çıkaramayacağı

Ve yine talepte bulunan işyerinde kaçak işçi çalıştırılmaması,

İşyerinde Kısa Çalışma Uygulanabilmesi için;

• İşverenin; genel ekonomik, sektörel, bölgesel kriz veya zorlayıcı sebeplerle işyerindeki çalışma süresinin önemli ölçüde azaldığı veya durduğu yönünde İŞKUR'a başvuruda bulunması ve İş Müfettişlerince yapılan uygunluk tespiti sonucu işyerinin bu durumlardan etkilendiğinin tespit edilmesi gerekmektedir. İşçinin Kısa Çalışma

Ödeneğinden Yararlanabilmesi İçin;

- İşverenin kısa çalışma talebinin iş müfettişlerince yapılacak inceleme sonucu uygun bulunması,
- Kısa çalışmaya tabi tutulan işçinin kısa çalışmanın başladığı tarihte çalışma sürelerini ve prim ödeme şartlarını sağlamış olması (Covid-19 etkisiyle yapılan kısa çalışma başvurularında, son 60 gün hizmet akdine tabi olmak kaydıyla son 3 yıl içinde 450 gün prim ödemiş olması),
- İş müfettişlerince yapılacak inceleme sonucu kısa çalışmaya katılacaklar listesinde işçinin bilgilerinin bulunması, gerekmektedir. Prim ödeme şartını sağlamadığı için kısa çalışma ödeneğine hak kazanamayanların daha önce çeşitli nedenlerle kesilmiş (yeni işe başlama vs.) son işsizlik ödeneği hak sahipliğinden varsa kalan süre kısa çalışma süresini geçmemek üzere kısa çalışma ödeneği olarak ödenir.

Gibi önemli ayrıntılara dikkat ederek başvuruların yapılması gerekmekte olup işverenin ıslak imzası altına alınmasının gerekli olduğu kanısındayım.

Mücbir sebep kapsamında olan mükellef listesinin ki değişeceği kesin tüm mükellefleri kapsamaması gerekmektedir.

Lakin herkesin etkileneceği kesin. Daha sıkı ekonomik tedbirler alınması gerekir.

İşte görüldüğü üzere işlerimizin bitmesi zor.

Bütün meslektaşlarımıza sabır ve ekonomik şartların daha iyi olacağı sağlıklı günler dilerim.

KAMU HUKUKUNDA İHTİYATİ HACİZ UYGULAMASI

Muharrem ÖZDEMİR

E. Defterdar
Yeminli Mali Müşavir

Yadigâr ŞENÖZ

Mali Müşavir
Ekonomi Hukuk Uzmanı

A- İHTİYATİ HACİZ

İhtiyati haciz, ileride tahakkuk edecek olan tahakkuk etmiş henüz vadesi geçmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş olan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan haciz olarak tanımlanmaktadır.¹

Diğer bir tanıma göre ihtiyati haciz, “kamu alacağının ödenmesini ya da tahsilini güvence altına almak için yasada öngörülen sebeplere dayanarak, kamu borçlusunun bazı mal, alacak ve haklarına önceden idari bir kararla el konulmasıdır.”²

Teminat müessesesi, netice itibarıyla amme borçlusunun kendi iradesiyle haciz tatbik edilmeden kanunda sayılan değerleri amme idaresine beyan etmek suretiyle iyi niyete dayanır. İhtiyati hacizde ise amme borçlusunun iradesine bakılmaksızın idare tarafından re’sen yapılan bir işlem olup, haciz varakasına bağlanması suretiyle tatbik edilir. Bu yönüyle ihtiyati haciz “cebri teminat” olarak da ifade edilebilir.

Bu nedenledir ki ihtiyati haciz işlemlerinin esası, gelecekte kesin olarak tahakkuk edecek veya tahakkuk etmiş ancak ödeme süresi gelmemiş tüm amme alacaklarının tahsil güvenliğini sağlanması amacına dayanır. İhtiyati haczin amacı bu noktada, amme alacağını teminat

altına almak olup, tahsil dairelerince mükellefin menkul ve gayrimenkul malları ile diğer hak ve alacaklarının kaçırılmasına engel olunmasıdır. Buna göre, ihtiyati haciz işlemi aşağıda belirtilen aşamalarda tatbik edilecek olup ödeme emrinin tebliğinden itibaren ihtiyati haciz yerine kesin haciz tatbik edilecektir.

a)İleride tahakkuk edecek olan amme alacaklarında,
b)Tahakkuk etmiş henüz vadesi geçmemiş bulunan amme alacaklarında,
c)Vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş amme alacaklarında,

A.1. İhtiyati haciz nedenleri

Amme alacaklarının takip ve tahsil usul ve esaslarını düzenleyen Amme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkında Kanununun 13 uncu maddesinde [7] bent halinde sayılan hallerden herhangi birinin mevcudiyeti halinde hiçbir duraksamaya mukayyet olmaksızın mahalli en büyük memurunun kararıyla “İhtiyati Haciz” tatbik uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu nedenle aşağıdaki hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde başkaca bir işleme gerek kalmaksızın ihtiyati haciz işleminin tesis edilmesi aksi durum amme alacağının tehlikeye girmesine sebep olacaktır.

¹-ÖZDEMİR Muharrem. Manisa Defterdarı. İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Uygulaması. www.alomaliye.com

²-DÖNMEZ Recai, Yeminli Mali Müşavirlere Mesleki Sorumlulukları Çerçevesinde İhtiyati Haciz Uygulanması Sorunu, <http://mail.anadolu.edu.tr>



A.1.1. Teminat istenmesi mucip haller

A.A.T.U.H.K'nun 9'uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise bu durum tek başına ihtiyati haczin tatbik edilmesini zorunlu kılmaktadır. Bunlar;

- 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller,
- 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanması,
- Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan amme borçlusunun durumu, amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, 6183 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesine göre ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesi uyarınca ceza kesilmesini gerektiren haller ile 359'uncu maddesinde sayılan hallere temas

eden kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış olmasının yeterli olduğu, kamu alacağının tarh ve tahakkukuna ilişkin işlemlerin tamamlanmasına ve kesinleşmesine gerek bulunmamaktadır.³

İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkukla ilgili düzenlemeler 6183 sayılı Yasanın 13 ila 20 inci maddelerinde yer almış olup amaç kamu alacağının korunması, güvence altına alınmasıdır. İhtiyati haciz işleminin uygulanabilmesi için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinde sayılan durumlara ilişkin bir kamu alacağının salınması yolunda gereken işlemlere başlanılmış olması yeterlidir.⁴

A.1.2. Borçlunun belli ikametgâhı yoksa

4721 Sayılı Türk Medeni Kanununda yerleşim yeri eski tabirle ikametgâh anılan Kanunun 19 uncu maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre;

3-Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu'nun Esas No:2008/526, Karar No:2010/183
4-Danıştay 4. Daire 28.03.2002 tarih ve Esas No:2001/2154, Karar No:2002/1377

Yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir. Bir kimsenin aynı zamanda birden çok yerleşim yeri olamaz. Bu kural ticarî ve sınaî kuruluşlar hakkında uygulanmaz. Bir yerleşim yerinin değiştirilmesi yenisinin edinilmesine bağlıdır. Önceki yerleşim yeri belli olmayan veya yabancı ülkedeki yerleşim yerini bıraktığı hâlde Türkiye’de henüz bir yerleşim yeri edinmemiş olan kimsenin hâlen oturduğu yer, yerleşim yeri sayılır.

Görüldüğü gibi yerleşim yerinin belirlenmesinde iki temel unsur bulunmaktadır. Birinci unsur; oturulan yer unsurudur. Yani yerleşim yerini belirlemede öncelikle bir yerde oturmak gerekmektedir. Kişinin kendi evinde ya da kirada oturması önem taşımaz. Oturulan yerin kanıtlanması konusunda genellikle bir sorun bulunmayabilir. Mahalle muhtarları tarafından düzenlenen “ikametgâh senetleri de” ancak, Medeni Kanunda yer gösterilen “oturma yerinin” kanıtı olabilir.

İkinci unsur ise; o yerde yani oturulan yerde sürekli kalma niyetinin bulunmasıdır. Kişinin oturduğu yerde sürekli kalma niyeti; davranışları, olayların akışı ve diğer bazı belirtilerin birlikte değerlendirmesi belirlenebilir. Bir yerde belirli bir süre oturuyor olmak, bu süre neye ulaşırsa ulaşsın, o yerin yerleşim yeri olduğunu kabul etmek için yeterli olamaz. Oturmanın yanında, sürekli kalma amacının da bulunması ve bunun kanıtlanması gerekir. Bir yerin yerleşim yeri olduğunu ileri süren kimse bunu her türlü delille kanıtlayabilir.

Türk vergisi sistemi vergilendirmede adres sistemini önemsemekte, Vergi Usul Kanununun mükellefin ödevleri başlıklı bölümünde işe başlama, adres ve iş değişikliği ve işletmede değişiklik halinde bildirim ödevi yüklemiştir. Çünkü vergilendirme de muhatap

önem arz etmektedir. Borçlunun sık sık adres değiştirmesi tebligatların geri gelmesi vergilendirmeyi aksatan bir işlem olduğundan amme idaresi açısından olumsuz bir karine olarak kabul edilir.

Katma Değer Vergisi uygulamalarında KDV Genel Uygulama Tebliği düzenlemeleri ışığında yapılan yoklamalarda bilinen adreslerinde bulunmayan ve yeni adresleri tespit edilemeyen mükelleflerin faaliyetleri re’sen terk işlemine tabi tutulur.⁵

Buna göre, re’sen terk müessesesinde belli şartların varlığı halinde vergi dairesi müdürlüğüne başkaca işleme gerek kalmaksızın kendiliğinden mükellefiyet kaydının silinmesine imkân tanımaktadır. Re’sen terkin işlemlerine ilişkin hükümler, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 153/A ve 160’ncü maddelerinde yer almaktadır. Re’sen terk ettirilerek mükellefiyet kaydı kapatılan mükellefin karşı karşıya kalacağı işlemler ise aşağıda sıralanmıştır.

a) Mükellefiyet kaydı re’sen silindiğinden elektronik ortamda beyanname veremez ve bildirimde bulunamaz,

b) KDV Uygulama Genel Tebliğinin özel esaslar başlıklı 1.3bölümüne göre, haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler özel esasa tabi tutulurlar,

c) Adreslerinde bulunmadıkları konusunda haklarında tespit bulunanların sonuçlandırılmamış olanlar da dâhil bütün iade talepleri, tespit yapılmamasından itibaren münhasıran iki kat teminat karşılığında veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Teminat vergi inceleme raporuna göre çözülür.

5-Muharrem ÖZDEMİR. YMM. Re’sen Tarh, Re’sen Terk. <http://www.alomaliye.com/2019/01/23/resen-tarh-resen-terk/>

A.1.3. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin Bulunması

6183 Sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin 3 numaralı bendine göre, borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa ihtiyati haciz sebebidir.

6183 sayılı Kanununun 3 numaralı bendi uyarınca ihtiyati haciz kararı ancak, borçlu kaçmışsa veya kaçması, malları kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin bulunması halinde mümkün olup, bu hallerin varlığı ise, hukuk devletinin ve buna bağlı olarak hukuki güvenlik ilkesinin gereği olarak somut biçimde ortaya konulması gerektiğinden, bu durumlardan herhangi birinin varlığı hususunda somut hiçbir belirleme yapılmadan tesis edilen ihtiyati haciz kararı hukuka uygun değildir.⁶

İhtimal kelime anlamıyla olabilirliktir. Bir olayın olabilme şansı varsa ihtimalin varlığını kabul zorunludur. Kaldı ki borçlunun ihtiyati haciz sırasında kaçmaya, mallarını kaçırmaya hileli yollara başvurmayacağı anlamına gelmez. Borçlunun yabancı uyruklu olması, kendisine ya da aile bireylerine pasaport alma girişiminde bulunması, ikametgâh değiştirmesi mallarını satması düşük bedelle satması ve hibe yoluyla tasfiyeye yönelik davranışlar içine girmesi gibi durumlar, borçlunun kaçmış veya kaçması mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin varlığına birer kanıt oluşturmaktadır.⁷

Amme borçlusunun amme idaresi ile olan münasebetleri dolayısıyla çağrılan davetlere icap etmemesi, ödeme kabiliyetine rağmen ödemelerde sorun oluşmuşsa tüm bunlar yanında mallarını da kaçırmaya tevessül etmek suretiyle de amme alacağını zor

duruma sokmuşsa ihtiyati haciz için geçerli sebep oluşmuş demektir.

Amme borçlusunun bu kanununun 110 uncu maddesindeki girişimleri bu kapsamda ele alınması gerekir. Buna göre aşağıdaki durumların varlığında ihtiyati haciz uygulanması gerekir.

- Amme alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadıyla mallarından bir kısmını veya tamamını,

- Mülkünden çıkararak, telef ederek yahut değerden düşürerek gerçek surette,

- Gizleyerek, kaçırarak muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirerek veya aslı olmayan borçlar ikrar ederek yahut alındılar vererek gerçeğe aykırı surette, varlığını yok eder veya azaltır ve geri kalan mallar borcu karşılamamasına sebebiyet verilmesi

A.1.4. Teminat gösterme ile ilgili hükümlere uyulmaması

6183 Sayılı A.A.T.U.H.K'nun 8 inci maddesine göre "Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur" demektir. Bu hükme göre bu kanunun 9 uncu maddesinde teminat göstermeye gerektiren durumların varlığında teminat göstermesi istenilir. İstenilecek teminatın verilmesinde 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 14 üncü maddesindeki süreler geçerli olacaktır. Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir. Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.

Verilen bu süre içerisinde teminat göstermeyen veyahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse ihtiyati haciz talep edilir. 10'uncu maddeye

⁶-İzmir 2. Vergi Mahkemesinin 26.05.2011 tarih ve Esas No:2011/34 Karar No:2011/1044
⁷-Danıştay 7. Dairesininin 27.01.1986 tarih ve Esas No:1884/1530, Karar No:1984/00246

İZMİR DAYANISMA

göre teminat sağlayamayanlar muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilir. Şahsi kefalet tespit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli mukavele ile tesis olunur. Şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesi muhtardır. Amme alacağını ödeyen kefile buna dair bir belge verilir.

Bu durumda, vergi incelemesi tamamlanıp, tarhiyat yapıldıktan sonra 6183 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca teminat istenmesi ve verilen süre beklenmeden teminat gösterilmemesi nedeniyle ihtiyati haciz uygulanması mümkün olmadığından, dava konusu işlemde ve bu işleme karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.⁸

A.1.5. Mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunması

6183 Sayılı Kanunun 59 uncu maddesine göre, mal bildirimini, borçlunun gerek kendisinde, gerekse üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarın, nev'ini, mahiyetini, vasfını, değerini ve her türlü gelirlerini veya haczi kabil mal veya geliri bulunmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceğini yazı ile veya sözle tahsil dairesine bildirmesidir.

Madde metninden de anlaşıldığı üzere, içeriği itibariyle yasaya uygun bir bildirimden söz edilebilmesi için borçlunun bu beyanında;⁹

- a) Çeşit, mahiyet ve vasıflarını da göstermek suretiyle borcuna yetecek miktardaki mal, alacak ve haklarını,
- b) Her türlü kazanç ve gelirlerini,
- c) Yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını,
- d) Borcunu ne surette ödeyebileceğini, bildirmiş olması gerekir.

Bunun yanında aynı Kanunun 111 inci maddesi de gerçeğe aykırı bildirimde bulunanların,

yaşayış tarzları mal bildirimine uymayanlar hakkında hapis cezası öngörülmektedir. Buna göre, gerçeğe aykırı bildirimde bulunma, borçlunun "başkasına ait mal, alacak ve hakları kendisine aitmiş gibi göstermesi" veya "kendisine ait mal, alacak ve hakları" gizlemesidir.

Mal bildirimini, cebren takip ve tahsil hükümlerini düzenleyen ikinci kısımda düzenlenen bir konu ve ödeme emrinin tebliğinden sonra bildirilmesi gereken bir beyandır. 6183 Sayılı Kanunun 13/5 bendinde düzenlenen mal bildirimini düzenlemesi ise amme alacaklarının korunma yöntemleri ile ilgili olup birbirinden bağımsızdır.

Bu anlamda 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 337 inci maddesine göre, müddeti içinde beyanda bulunmak üzere mazereti olmaksızın icra dairesine gelmeyen veya yazılı beyanda bulunmayan borçlular, alacaklının şikâyeti üzerine, icra mahkemesi tarafından on günden bir aya kadar hafif hapis cezasıyla cezalandırılırlar" hükmü yer almaktadır.

Özel hukuka göre (İİK), mal bildirimine çağrılan borçlu mal beyanına uymamışsa bu durum aynı zamanda ihtiyati haciz sebebi olarak kabul edilmelidir. Çünkü özel hukuk alanında yaşanan bu olumsuzluk amme idaresi için bir karine teşkil eder. İhtiyati haciz bir koruma yöntemi ve tedbir amaçlı yapıldığı göz önüne alındığında özel kanunlara göre mal bildiriminde bulunmayan ve bundan beri kalan borçlunun bu durumu amme idaresi içinde olumsuz karine oluşturduğundan ihtiyati haciz konulması için yeterlidir.

Bunun yanında ödeme emri tebliğ edildikten sonraki aşamalarda mal bildirimini kurallarına uymamak fiili ise ihtiyati haczin konusu dışında kesin haciz hükümlerini ilgilendiren bir husus olduğu bilinmelidir.

Mal bildirim ödevini yerine getiren amme borçlusunun bu eylemi teminat hükmü yerine

⁸-Danıştay 4.Dairesinin 25.01.2011 tarih ve Esas No:2008/9413, Karar No:2011/342
⁹-Yargıtay Ceza genel Kurulu'nun 26.05.2009 tarih ve Esas No:2009/16-15, Karar No:2009/138

kabul edilemez.¹⁰

A.1.6. Para cezasını gerektiren fiil dolayısıyla kamu davası açılması

6183 Sayılı Kanunun 13 maddesinin 6 numaralı bendine göre, hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılması ihtiyati haciz sebebi olarak sayılmıştır. Bu anlamda, idari ve/veya adli para cezası nedeniyle hüküm verilsin veya verilmesin bu nedenlerle kamu davasının açılmış olması ihtiyati haciz tatbiki için yeterlidir.

Gerek 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu gereğince verilen para cezaları dolayısıyla kamu davası açılması ve gerekse Türk Ceza Kanununa göre adli para cezası gerektiren konularda kamu davası açılması gerektiren durumlar bu anlamda değerlendirilir.

Örneğin, 1918 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununa muhalefet sebebiyle haklarında kamu davası açılması ve davanın devam ediyor olması halinde 6183 sayılı Yasanın 13 üncü maddesi 6 numaralı bendine göre, "hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasının müstelzim fiil dolayısıyla kamu davası açıldığı anlamına geldiğinden ihtiyati haciz konulması gerekir."¹¹

4.1.7. İptal davası açılmasını gerektiren durumların varlığı

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda kamu alacaklarının güvence altına alınması amacıyla bazı güvenlik önlemleri kabul edilmiş, ihtiyati haciz ve kamu borçlusunun yaptığı bazı tasarrufların hükümsüz sayılması bu önlemler arasında yer almıştır.¹²

6183 sayılı Kanun'un ihtiyati haciz nedenlerini gösteren 13 üncü maddesinin 7 inci bendinde, iptali istenen muamele ve tasarrufun konusunu oluşturan mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarmanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere aynı kanunun 27, 29 ve 30

uncu maddelerinin uygulanmasını gerektiren hallerin varlığı, ihtiyati haciz nedeni olarak sayılmıştır.

Öte yandan, 6183 sayılı Kanun'un 27, 28, 29 ve 30 uncu maddelerinde, kamu borçlusunun kamu alacağının tahsiline engel olmak için yaptığı bazı işlemlerin hükümsüz sayılması düzenlenmiş, 30 uncu maddede; borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde, kamu alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkân bırakmamak maksadıyla borçlu tarafından yapılan bir taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi lazım gelen kimselerle yapılan bütün muamelelerin tarihleri ne olursa olsun hükümsüz sayılması kabul edilmiştir.

Kanunun 24 üncü maddesinde ise bu tür tasarrufların iptali için genel mahkemelerde dava açılması öngörülmüştür. Bu davanın amacı, borçlunun mal kaçırmak maksadıyla yapmış olduğu hukuki işlemleri davacı kamu alacaklısı açısından hükümsüz sayarak, borçlunun iptali istenen işlemler aracılığıyla mal varlığından çıkarmış olduğu mallar üzerinden, cebren takip yoluyla, kamu alacağının tahsiline olanak sağlamaktır.

Bu hüküm aynı zamanda Kanunun 24'üncü ve müteakip maddelerinde düzenlenen iptal davalarına ilişkin hükümler çerçevesinde iptal davası açılması halinde iptale konu malların elden çıkarılmasını önlemek amacıyla düzenlenmiş olup, bu bent uyarınca tatbik edilen ihtiyati haciz, ihtiyati tedbir niteliği taşımaktadır.

İptal davası açılabilmesi için gerekli koşulların varlığı halinde durumun alacaklı amme idarelerinin dava açmaya yetkili birimlerine bildirilmesi ve davanın açılması halinde söz konusu bent hükmüne göre ihtiyati haciz kararı alınması mümkündür. İhtiyati haciz kararı üzerine, iptal davasına konu mal üzerine ihtiyati haciz tatbik edilecek, söz konusu mal

¹⁰-Danıştay 4.Dairesinin Esas No:2008/9594, Karar No:2011/10534

¹¹-Danıştay 10. Dairesinin 26.11.1990 tarih ve Esas No:1988/928, Karar No: 1990/2779

¹²-Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulunun 24.09.1993 tarih ve Esas No:1993/104, Karar No:1993/88

İZMİR DAYANIŞMA

elden çıkarılmış ise elden çıkaranın diğer malları üzerine ihtiyati haciz uygulanacaktır. Bunun yanı sıra, iptal davasına konu malların iptal davasına taraf olmayan kişilerin mülkiyetine geçmesini önlemek amacıyla açılacak davalarda, ayrıca 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun¹³ 101'inci ve devamı maddelerinde düzenlenen ihtiyati tedbir talebinde de bulunulması gerekmektedir.

A.2. İhtiyati hacze yetkili mercii

6183 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinde; 7 bent halinde gösterilen hallerden herhangi birinin mevcudiyeti halinde, hiç bir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla borçlunun mallarına ihtiyati haciz tatbik edileceği düzenlenmiştir.

6183 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine istinaden alınacak ihtiyati haciz kararlarının haciz varakalarına dayanması gerekmekte olup, ihtiyati haciz kararı verme yetkisi alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memuruna aittir.

Mahalli en büyük memurluğu kavramını tanımlayan düzenleyen 5345 sayılı Gelir İdaresi Teşkilat Kanununun 33 üncü maddesi ise, 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname¹⁴ ile yürürlükten kaldırılmıştır.

[4] Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi¹⁵ Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar İle Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında düzenlemeler içermektedir. Kararnamenin Atıflar ve Değişiklikler başlıklı 798 inci maddesinin [c] bendinde, mahalli en büyük memurunun kim olduğuna dair özel düzenlemeler yer almıştır.

Buna göre, diğer mevzuatta;

- Gelirler Genel Müdürlüğüne yapılmış olan atıflar ilgisine göre Gelir İdaresi Başkanlığına;
- Gelirler Genel Müdürlüğüne yapılmış atıflar Gelir İdaresi Başkanına;

•Başkanlığın görev alanına giren konularda Maliye Bakanlığına yapılmış olan atıflar Gelir İdaresi Başkanlığına;

•Mülki idare amirlerine, mahallin en büyük memuruna, ilin en büyük mal memuruna,

•Defterdara ve defterdarlığa yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına,

•Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü veya müdürlüğüne;

•Gelir müdürlüğüne, takdir komisyonu başkanı veya başkanlığına, tahsil dairesine, mal müdürü ve müdürlüğüne yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına veya ilgili müdür veya müdürlüğüne, yapılmış sayılır.

Bunun yanında 7226 sayılı Kanunun 25 inci maddesi¹⁶ ile 5345 Sayılı Kanunun 33 üncü maddesinde yeniden düzenlemeye gidilmiştir. Buna göre,

•Başkanlığın görev alanına giren konularda mülki idare amirlerine, mahallin en büyük memuruna, ilin en büyük malmemuruna, defterdara ve defterdarlığa yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına,

•Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü veya müdürlüğüne;

•Gelir müdürlüğüne, takdir komisyonu başkanı veya başkanlığına, tahsil dairesine, mal müdürü ve müdürlüğüne yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına veya ilgili müdür veya müdürlüğüne yapılmış sayılır.”

Bu bilgiler ışığında vergi kanunlarının uygulanmasında mahalli en büyük memuru tabirinden anlaşılması gereken illerde Vali, İlçelerde Kaymakam değil Vergi Dairesi Başkanıdır. Bunun yanında Vergi Dairesi Başkanlığının kurulmadığı illerde ise mahalli en büyük memuru ise Defterdar yerine Vergi Dairesi Müdürü olarak belirlenmiştir.

İhtiyati hacze yetkili makam olarak amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararı

13-01.07.1927 tarihli ve 622 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

14-09.07.2018 tarih ve 30473 Sayılı 3. Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

15-15.07.2018 tarih ve 30479 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

16-26.03.2020 tarih ve 31080 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

ile tatbik edileceği hüküm altına alındığından uygulamada ikili ayırım söz konusu olmuştur.

a)Vergi Dairesi Başkanlığının kurulduğu 29 ilde Vergi Dairesi Başkanı mahalli en büyük memuru olarak sayıldığından ihtiyati hacze yetkilidir,

b)Vergi Dairesi başkanlığının kurulmadığı yerlerde Defterdarlık şeklinde örgütlenen diğer 52 ilde ise, mahalli en büyük memur tabirinden Defterdar yerine Vergi Dairesi Müdürünü anlamak gerekir.

[14]No'lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin geçici 1 inci maddesi¹⁷ ile Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde Vergi Dairesi Müdürlerinin çalışma yerleri ile ilgili düzenleme yapılmıştır. Buna göre, vergi dairesi başkanlığı kurulmayan illerde vergi dairesi başkanlığı ya da vergi dairesi başkanlığı görev ve yetkilerini haiz vergi dairesi müdürlükleri kuruluncaya kadar, gelir müdürlükleri, vergi dairesi müdürlükleri, takdir komisyonları ile mal müdürlüğü bünyesindeki bağlı vergi daireleri, defterdarlık birimi olarak faaliyetlerine devam eder.

[1]No'lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin¹⁸ 243 üncü maddesine göre Defterdar, bulunduğu ilde Bakanlığın en büyük memuru ve il ve bağlı ilçeler teşkilatının amiri olup, işlemlerin mevzuat hükümlerine göre yürütülmesi, denetlenmesi, merkez ve taşradan sorulan soruların cevaplandırılması, kanuna aykırı hareketi görülenler hakkında takibatta bulunulması, atamaları ile görevli ve sorumludur.

Tüm bu bilgiler ışığında Defterdar, bulunduğu ilin Bakanlığın en büyük memuru olup Vergi Dairesi Müdürü Defterdarlığa bağlı olarak çalışmakta ve faaliyet göstermektedir. Ancak, 4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin, 798 inci maddesinin [c] bendinde yer alan özel düzenleme gereğince Defterdarlığa bağlı çalışılan yerlerde Vergi Dairesi Müdürü

mahalli en büyük memuru olarak ihtiyati hacze yetkili olarak belirlenmiştir.

Bunun yanında Genel bütçeye dâhil gelirlerde ihtiyati haciz yetkisi Vergi Dairesi Başkanına ait iken alacaklı amme idaresinin il özel idaresi olması halinde, ihtiyati hacze karar verme yetkisi valiye; belediye olması halinde ise belediye başkanına aittir. İhtiyati haczin tatbikinde tek yetkili olan Vergi Dairesi Başkanı olup bu yetkisini Grup Müdürü ve/veya Müdüre devredemez.

A.3. İhtiyati hacizde uygulama süresi

6183 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine göre ihtiyati haciz, aynı maddede hükme bağlanan hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir süreyle mukayyet olmaksızın derhal tatbik edilmesi istenilmiştir. Bu nedenledir ki ihtiyati hacizlerde belli bir süre olmayıp şartların varlığında hemen uygulanması sağlanmalıdır.

Tahsilat Genel Tebliğinde de, 6183 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin [1] numaralı bendi gereğince uygulanacak ihtiyati hacizlerde, borçlu tarafından teminat gösterilinceye kadar beklenilmesi zorunlu olmayıp, gerek teminat olarak verilecek değerlerin haczedilebilmesini sağlamak gerekse teminat istenmesine ilişkin yapılacak tebligatlarda geçecek sürede amme alacağının güvence altına alınmasını temin etmek üzere, ihtiyati hacze ilişkin işlemlere derhal başlanması gerektiği ifade edilmiştir. İhtiyati haciz hiç bir süreye bağlı olunmaksızın borçlunun menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarına derhal uygulanacak olmakla birlikte, bazı hallerde borçlunun bu varlıklarının tespiti zaman almakta ve bu süre zarfında da amme borçluları mallarını kaçırabilmektedir.

İhtiyati hacizde mal varlığı araştırmaları ile bu şekilde zaman kaybına meydan verilmemesi bakımından, mükelleflerin hesap ve işlemleri üzerinde inceleme yapan vergi incelemesine

17-24.07.2018 tarih ve 30488 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
18-10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

İZMİR DAYANISMA

yetkililerce, mükellefler hakkında 6183 sayılı Kanunun 9 ve 13 üncü maddeleri gereğince işlem yapılması gerektiğine kanaat getirilmesi halinde, yapılacak ilk hesaplara göre belirlenecek tutarın yanı sıra inceleme sırasında tespit olunan mükellefe ait mal, alacak ve hakların da vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.¹⁹

Örneğin,Çamlıca Vergi Dairesi Müdürlüğü, mükellefin hesapları üzerinde gerçekleştirmiş olduğu incelemede, Katma Değer Vergisi beyanı, Ba-Bs bildirimleri ile yasal defterleri arasında uyumsuzluk tespit etmiştir. Bu tespitin vergi ziyasına sebebiyet verdiğinin anlaşılması üzerine A.A.T.U.H.K'nun 13/1 bendine göre ihtiyati haciz sebepleri oluşmuş demektir. Vergi Dairesi Müdürünün yazılı talebi üzerine mahalli en büyük memuru olan Vergi Dairesi Başkanının onayı ile aynı gün ihtiyati haciz tatbik edilmesi gerekir.

A.4. İhtiyati haciz kimlere uygulanır

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 3 üncü maddesinde, amme borçlusunu veya borçlu teriminin, amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefilini ve yabancı şahıs

ve kurumlar temsilcilerini ifade edeceği belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 13 üncü maddesinde de, ihtiyati haciz sebepleri yedi bent halinde sayılmış, bu hallerden herhangi birisinin mevcudiyeti halinde de hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahallin en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre derhal ihtiyati haciz tatbik olunacağı açıklanmıştır.

Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden; kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla söz konusu tedbirin, kanunda öngörülen koşulların gerçekleşmesi şartıyla sadece asıl borçlu mükellef veya sorumlu hakkında değil, bunların kanuni temsilcileri ve ortakları hakkında da uygulanmasının mümkün olduğu anlaşılmaktadır.²⁰

A.5. İhtiyati haciz kararına itiraz

A.5.1. İtiraz makamı ve süresi

6183 Sayılı Kanunun 15 inci maddesine göre haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 15²¹ gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu (Vergi Mahkemesi) nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler.

İHTİYATİ HACİZ

15 GÜN İÇİNDE

VERGİ MAHKEMESİ

Vergi davalarında ihtilafların görüm ve çözümünde uygulanacak hükümleri düzenleyen ve 213 sayılı Kanunda yer alan hükümler de 2577 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılması nedeniyle, ihtiyati hacze karşı dava açılması halinde, bu davaların görüm ve çözüm usulleri 2577 sayılı Kanunda yapılan düzenlemelere tabi kılınmıştır. Bu itibarla, ihtiyati haciz sebeplerine karşı açılacak davaların;

- Haczin tatbik edildiği tarihten,
- Gıyapta yapılan hacizlerde ise haczin tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi mahkemesinde dava açılması gerekmektedir.

19-Seri A: No:1 Tahsilât Genel Tebliği

20-Danıştay 4.Dairesinin Esas No:2008/7216, Karar No:2011/7431

21-28.11.2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile bu fıkra da yer alan "7" ibaresi "15" olarak değiştirilmiş olup aynı Kanunun 123 üncü maddesi uyarınca söz konusu değişiklik 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Buna göre, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun²² 15 inci maddesinde; İdare ve vergi mahkemelerinin görev alanına giren ve kanunlarla çeşitli kurul ve komisyonlara verilmiş bulunan görev ve yetkiler, bu mahkemelerin göreve başladığı tarihte sona erdiği ve vergi itiraz komisyonlarının ve vergiler temyiz komisyonunun kuruluşuna ilişkin hükümler yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu nedenle anılan kanun hükmü gereğince Vergi İtiraz Komisyonları kaldırıldığından ihtiyati haciz işlemlerine karşı dava açma yeri Vergi Mahkemeleri olarak anlaşılmalıdır.

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun²³ 7 inci maddesine göre; Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış

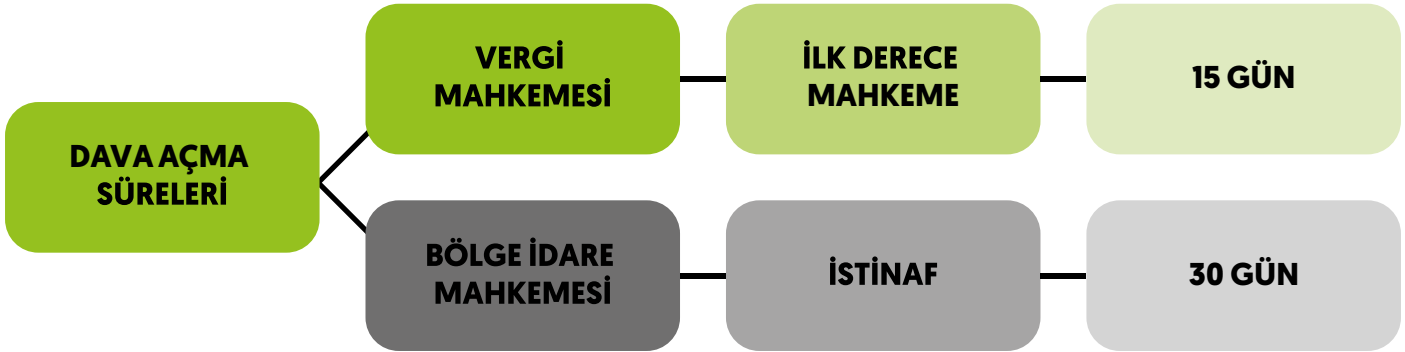
[60] ve vergi mahkemelerinde otuz [30] gündür.

Bu nedenledir ki İhtiyati hacze ilişkin 6183 Sayılı Kanun'un 15 inci maddesinde özel dava açma süresi öngörüldüğü için Vergi Mahkemesinde dava açma süresi 15 gündür.

A.5.2. İhtiyati hacze karşı istinaf ve temyiz yolları

A.5.2.1. İstinaf

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45 inci maddesi İstinaf, 46 ıncı maddesi de temyiz sürecini ele almıştır. Buna göre, Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir.



Ancak, konusu 5.000 Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz. Bölge idare mahkemelerinin 46 ıncı maddeye göre temyize açık olmayan kararları kesindir. Bu kararlar, dosyayla birlikte kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilir ve bu mahkemelerce yedi gün içinde tebliğe çıkarılır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun EK 1 inci maddesine göre, kanunda öngörülen parasal

sınırlar; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca yeniden değerlendirilmesinde artırılması suretiyle uygulanır hükmü yer aldığından 2020 yılı için konusu 7.000 Türk Lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz. 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 7 inci maddesinde de, tek hâkimle çözümlenecek

²²-20.01.1982 tarih ve 17580 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
²³-20.01.1982 tarih ve 17580 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

davalar düzenlenmiştir. Buna göre,
a)53.000 Türk Lirasını aşmayan vergi davalarına tek hâkimle,

b)53.000 Türk Lirasını aşması halinde davaya heyet halinde bakılacaktır.

Vergi mahkemesinin tek hâkimle veya heyet halinde vereceği kararlara karşı 30 gün içerisinde istinaf yoluna başvurulması mümkündür.

Ancak, 2577 Sayılı İYUK 46 ıncı maddesinin [b] bendine göre, konusu 176.000Türk lirasını aşmayan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar temyize konu edilemez. Bölge idaresi mahkemesinin [istinaf] vereceği kararlar kesindir.

Örneğin, Vergi Dairesi Müdürlüğü, tahakkuk eden 60.000 TL'lik kurumlar vergisi borcu için haciz varakasına istinaden ihtiyati haciz tatbik etmiştir.

İhtiyati hacze karşı 15 gün içerisinde vergi mahkemesi nezdinde dava açılmıştır. Davaya konu tutar 60.000 TL olduğundan davaya vergi mahkemesinin heyet halinde karar vermesi gerekir. Vergi mahkemesi kararına karşı 30 gün içinde bölge idare mahkemesi nezdinde istinaf yoluna başvurulabilir. Bölge idare mahkemesinin istinaf yoluyla verdiği karar kesindir. Dava konusu tutar 176.000 TL aşmadığı için temyiz yoluna başvurulamaz.

A.5.2.2. Temyiz

2577 Sayılı İYUK 46 ıncı maddesinin [b] bendine göre, konusu 176.000 Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar temyize konu edilebilir.

Dava konusu tutar 176.000 TL aşması halinde ilk derece davaya bakan vergi mahkemesi konuyu heyet halinde değerlendirmesi gerekir. Vergi mahkemesinin heyet halinde vereceği kararlar bölge idare mahkemesi nezdinde istinafa konu edilebilir. İstinafın

vereceği kararlarda, Danıştay nezdinde temyize konu edilebileceğinden 3 aşamalı yargılama süreci getirilmiştir.

A.5.2.3. Mürafaa(Duruşma)Talebi

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanununun 17 inci maddesinin 1 numaralı bendi uyarınca taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır.

Buna göre, Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve 25.000 Türk Lirasını aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı 25.000 Türk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır.”

Temyiz ve istinaflarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır. Duruşma talebi, dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yapılabilir. Duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir.

A.6. İhtiyati haczin kaldırılması

Borçlu, 6183 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin 5 inci bendinde yazılı haczedilmiş menkul mallar hariç olmak üzere, mezkûr maddeye göre teminat gösterdiği takdirde ihtiyati haciz, haczi koyan merci tarafından kaldırılır.

İhtiyati haciz işlemi devam ederken ulusal yayın kuruluşu firmanın teminat olarak televizyon lisans ve yayın haklarını teminat göstermeleri 6183 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinde 5 inci maddesindeki menkul mallar olarak hariç tutulduğundan ihtiyacı haczin kaldırılması mümkün değildir.²⁴

6183 sayılı Kanununun 13 üncü maddesi kapsamında tatbik edilmiş ihtiyati haciz, Kanununun 74/A maddesine dayanılarak kaldırılmayacaktır. Ancak, ihtiyati haczin Kanununun 16 ncı maddesi kapsamında teminat alınması halinde kaldırılacağı tabiidir.

6183 sayılı Kanununun 74/A maddesi kapsamında haczin kaldırılması halinde aynı mala, haczin kaldırıldığı tarihten itibaren üç ay müddetle Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince haciz tatbik edilmeyecektir. Ancak, 6183 sayılı Kanununun 13 üncü maddesi çerçevesinde ihtiyati haciz tatbiki gerektiren hallerde, bu mala ihtiyati haciz tatbik edilmesi mümkündür.²⁵

A.6.1. İhtiyati hacze karşı dava açılması

İhtiyati haciz işlemleri ile ilgili olarak açılan davalarda, mahkemelerce ihtiyati haczin kaldırılmasına karar verilmesi halinde, bu kararın kesinleşmesi beklenilmeksizin, kararın gereklerine göre işlem tesis edilmesi icap etmektedir.²⁶

A.6.2. Tarhiyatın kısmen veya tamamen terkinine karar verilmesi

İhtiyati hacze karşı dava açılmadığı halde, bu haczin dayanağı olan tarhiyata karşı açılmış davada mahkemece tarhiyatın kısmen veya tamamen terkinine yönelik karar verilmesi halinde, bu tarhiyata ilişkin ihtiyati haczin, mahkemece terkinine karar verilen tutarlar dikkate alınarak kaldırılması gerekmektedir.

İhtiyati haciz kararı ve teminat istem yazısının dayanağının söz konusu tarhiyata konu vergi ve cezalar olduğu, söz konusu işlemlerle bunların güvenceye kavuşturulması amaçlandığına göre işlemlerin sebebini oluşturan tarhiyatın yargı kararıyla kaldırılmasının, bu davaya konu yapılan işlemleri etkileyeceğinde kuşku bulunmamaktadır.²⁷

A.6.3. İhtiyati haciz işlemine karşı yürütmeyi durdurma kararının alınması

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/4 fıkrasına göre, Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün

tahsil işlemlerini durdurur.

Mükelleflerin vergi tarhiyatına karşı ilk derece mahkeme olan vergi mahkemesi nezdinde dava açmaları halinde yürütmenin durdurma kararı talep etmelerine ve yönde karar almalarına gerek olmaksızın tahsil işlemi durmakta ve mahkemenin vereceği karara göre işlem tesis edilmektedir.

Ancak, mükelleflerin ihtiyati haciz kararına karşı vergi mahkemesinde dava açmaları halinde tarhiyat işlemlerinde olduğu gibi tahsilât durmayacak malları üzerinde tedbiren haciz uygulanmaya devam edecektir.

Anayasa Mahkemesi Başkanlığı²⁸ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28. maddesinin [1] numaralı fıkrasında yer alan "Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir." hükmünü iptal etmiştir.

Kararında, kişilerin, devlete güven duymaları, maddî ve manevî varlıklarını korkusuzca geliştirebilmeleri, temel hak ve özgürlüklerden yararlanabilmeleri ancak hukuk güvenliği ve üstünlüğünün sağlandığı bir hukuk düzeninde gerçekleşebilir. Hukuk devletinin sağlamlaştırmakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kişilerin, hukuk düzeninin koruması altındaki haklarını elde etmeleri için gereken her türlü önlemin alınmasını zorunlu kılar. Ayrıca, Devletin, yargı denetimini yaygınlaştırarak adaletin gerçekleştirilmesini sağlaması hukuk devleti ilkesine yer veren Anayasa'nın 5. maddesinin de bir gereğidir.

Anayasa'nın 125 inci maddesinin beşinci fıkrasında ise idari işlemin uygulanmasıyla tafisi güç veya imkânsız zararların doğacağı durumlarda, mahkemelere yürütmenin durdurulması kararı verme yetkisi tanınarak kişilere hak arama özgürlüklerini daha etkili biçimde kullanabilme olanağı sağlanmıştır.

25-Seri:A, No:1 Tahsilat Genel Tebliği 14.06.2018 tarih ve 30451 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

26-Tahsilat Genel Tebliği Seri: A, No: 9 23.12.2017 tarih ve 30279 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

27-Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulunun 29.11.2002 tarih ve Esas No: 2002/360, Karar No: 2002/418

28-10.07.2013 tarih ve Esas Sayısı: 2012/107 ve Karar Sayısı: 2013/90 Kararı

İZMİR DAYANIŞMA

Bu nedenle, haciz ve ihtiyati hacze ilişkin idari işlemlerin yürütmesinin durdurulmasına ilişkin mahkeme kararlarının derhal uygulama zorunluluğunun ortadan kaldırılması, kişilerin telafisi imkânsız veya zor zararlarla karşılaşmalarına yol açacak niteliktedir.

Bu nedenle ihtiyati haciz, haciz ve ödeme emri gibi tahsilâta müteallik konularda Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçmeyecektir.

A.6.4. İhtiyati haczi kaldıran diğer haller

6183 sayılı Kanunun 37 ve takip eden maddeleri gereğince ihtiyati hacze konu amme borcunun ödenmesi, ihtiyati haczin kesin hacze dönüşmesi ve yargı mercilerince ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili karar verilmesi hallerinde de ihtiyati haczin, haczi koyan merci tarafından kaldırılması gerekecektir.

Vergi incelemesi sonuçlanıp, kesin rakamlar belirlenerek bulunan matrah farkı nedeniyle tarhiyat yapılması halinde ise, anılan maddeye göre teminat istenmesine hukuken olanak bulunmadığı gibi, aynı Kanunun 13/1 inci maddesi uyarınca ihtiyati haciz uygulanması da mümkün değildir.²⁹

B. İHTİYATİ HACİZ İLE KESİN HACİZ ARASINDAKİ FARKLAR

İhtiyati haciz ile kesin haciz, her iki işleme ilişkin usul aynı olmasına rağmen mahiyetleri ve amaçları itibariyle birbirinden farklıdır.³⁰

İhtiyati haciz, gelecekte kesin olarak tahakkuk edecek veya tahakkuk etmiş ancak ödeme süresi gelmemiş tüm amme alacaklarını ödenmesinin garanti edilmesine ilişkin olarak düzenlenen bir müessesedir. İhtiyati haciz işlemlerinin esası, gelecekte kesin olarak tahakkuk edecek veya tahakkuk etmiş ancak ödeme süresi gelmemiş tüm amme alacaklarının tahsil güvenliğinin sağlanması amacına dayanır.

Kesin haciz ise doğrudan amme borçlusunun mal varlığının haczedilmesi ve satılması suretiyle amme alacağının tahsilinin sağlanmasını amaç edinir. Kesin haciz, tahakkuk etmiş ve ödeme süresi geçmiş olan amme alacakları için geçerli olan bir cebri tahsil yoludur.

Bununla beraber ihtiyati haciz, her ne kadar gelecekte kesin olarak tahakkuk edecek veya tahakkuk etmiş ancak ödeme süresi gelmemiş amme alacakları için geçerli ise de bu tür amme alacakları için belirlenmiş olan ödeme sürelerinde borcun ödenmemesi durumunda borç ihtiyati hacizden kesin hacze dönüşür.

| KESİN HACİZ | İHTİYATİ HACİZ |
|---|--|
| Tahakkuk etmiş ödeme süresi geçmiş amme alacaklarında geçerlidir | Tahakkuk etmiş henüz vadesi geçmemiş amme alacaklarında geçerlidir. |
| Ödeme emri çıkartılmış olması gerekir. | Ödeme emri tebliğ edilmeyen alacaklarda uygulanır. |
| Haczedilen mallar paraya çevrilir | Haczedilen mallar paraya çevrilemez |
| Tahakkuk etmiş alacaklar olması gerekir | İleride tahakkuk edecek alacaklar için uygulanabilir. |
| Süre belli edilmediğinden dava açma 30 gündür | Dava açma süresi 15 gündür |
| Kesin Hacze yetkili makam Vergi Dairesi Başkanı ve tevkil edeceği memur | İhtiyati hacze yetkili makam Vergi Dairesi Başkanı |
| Kesin Hacze ilişkin yetki devredilebilir. | İhtiyati hacze ilişkin yetki devredilemez. |
| Vergi Mahkemesine dava açılması tahsilât işlemini durdurmaz. | Vergi Mahkemesine dava açılması tahsilât işlemini durdurmaz. |
| İhtiyati haczin kaldırılmasında kararın nihai kesinleşmesi beklenmez | İhtiyati haczin kaldırılmasında kararın nihai kesinleşmesi beklenmez |
| Hususi kanunlarına göre tahakkuk eden tutar için kesin haciz tatbik edilir. | İhtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz tatbik edilir. |

29-Danıştay 4. Dairesinin 25.01.2011 tarih ve Esas No: 2008/9413, Karar No: 2011/342

30-ÖZDEMİR Muharrem. GÜZEL Ahmet. Amme Alacaklarının Tahsil Usul ve Esasları. Nobel yayınevi. 2007

C. İHTİYATİ HACZİN SONUÇLARI

İhtiyati haczin amacı, teminat işlemleri gibi tahakkuk edecek veya tahakkuk etmiş ancak ödeme süresi gelmemiş amme alacaklarını güvence altına almaktır. Bu yönüyle ihtiyati haczin en önemli sonucu amme alacağının gelecekte tahsilinin sağlanmasıdır.

Kesin hacizde olduğu gibi ihtiyati haciz de menkul ve gayrimenkul mallarla hakların haciz varakasına bağlanmasına dayanır. Amme alacağının zamanında ödenmemesi durumunda 6183 sayılı Kanunun 74 ve takip eden maddelerine göre ihtiyati haciz kapsamındaki mal veya haklar paraya çevrilerek alacak tahsil edilir.

Hakkında ihtiyati haciz işlemleri uygulanan amme borçlusu, alacaklı amme idaresinin muvafakatini almaksızın hacizli mallarda tasarrufta bulunamaz. Haczedilmiş olan mal üzerinde üçüncü şahsın zilyetlik hükümlerine istinaden hüsnüniyetle elde ettiği haklar saklıdır. 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre, ihtiyati veya kat'i haczin borçlunun her türlü mal, hak ve alacaklarına tatbik edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, borçlu olan bir şahsın bankalarda bir alacak ve hakkı bulunmamasına rağmen ileride borçlu adına doğacak alacaklar için bankalara haciz veya ihtiyati haciz bildirisini tebliğ edilmesi, haczin "borçlunun mal varlığını hedef tutması" esasına aykırı düşecektir.

Amme alacağından borçlu olan bir şahsın, bankalarda alacak ve hakkının bulunmamasına rağmen ileride tahakkuk edecek alacağından istifade etmek üzere geleceğe yönelik olarak bankalara haciz veya ihtiyati haciz tebliği, muhtemel bir alacak niteliğinde dahi tanımlanamayacak bir durum oluşturması ve bankanın bu hacizleri sürekli izlemesi veya banka tarafından yapılan tüm işlemlerde bir süreye de bağlı kalınmaksızın borçlu adına mal, hak ve alacak doğup doğmadığının takip edilmesi, doğması halinde haciz veya ihtiyati haciz uygulanmasını gerektirir ki bankalara böyle bir külfet yüklemeye imkân

bulunmamaktadır.

Bu nedenle, bankalara yapılacak haciz ve ihtiyati haciz tebliğlerinin sadece tebliğ tarihi itibarıyla amme borçlularının mevcut olan varlıklarını konu alması ve bu kişilerin ileride doğabilecek alacakları için haciz ve ihtiyati haciz tebliğinde bulunulmaması icap etmektedir.

Bankacılık sisteminde, POS cihazı kullanan müşteri ile banka arasında yapılan sözleşmelere dayanan bankalar nezdindeki hesaplar banka ile müşterisi arasında devamlılık arz etmektedir. Dolayısıyla bu hesaplar her zaman için banka nezdinde alacak doğmasına (muhtemel alacak) müsait hesaplar olarak değerlendirildiğinden bu hesaplara ileriye matuf olmak üzere haciz konulması mümkün bulunmaktadır.

İhtiyati haciz kat'i hacze dönüştürülmediği sürece, ihtiyaten haczedilen malların satılarak paraya çevrilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, ihtiyaten haczedilen malların bozulması, çürümesi gibi nedenlerle korunmasının mümkün olmadığı veya beklediği zaman önemli bir değer düşüklüğüne uğrayacağına anlaşılmaması hallerinde, bu mallar derhal paraya çevrilerek, elde edilen tutarlar teminat olarak muhafaza edilecektir.

İhtiyaten haczolunan mallar istenildiği zaman para veya ayın olarak verilmek ve bu hususu temin için malların kıymetleri depo edilmek yahut tahsil dairesinin bulunduğu mahalde ikametgâh sahibi bir şahıs müteselsil kefil gösterilmek şartıyla borçluya ve mal üçüncü şahıs yedinde haczolunmuşsa bir taahhüt senedi alınarak kendisine bırakılabilir. [A.A.T.U.H.K Md.14]

Bu bilgiler ışığında ihtiyati haciz uygulamalarından doğan sonuçlar ana başlıklar halinde aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- a)** İhtiyati haciz uygulaması amme alacağını asli koruma yöntemlerindedir,
- b)** İhtiyati haciz sonucu haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar üzerinde amme idaresinin tasarruf yetkisi bulunmamaktadır,
- c)** İhtiyati haciz uygulaması ödeme emrinin

tebliği ile beraber hükümsüz hale gelir ve kati haciz uygulaması başlatılır,

d)İhtiyati haciz mutlak suretle haciz varakasına dayanılarak yapılması gerekir,

e)İhtiyati haciz kat'i hacze dönüştürülmediği sürece, ihtiyaten haczedilen malların satılarak paraya çevrilmesi mümkün değildir,

f)İhtiyaten haczedilen mallar hacizli mallar deposuna götürülmeksizin müteselsil kefil gösterilmek şartıyla borçluya bırakılabilir,

g)Menkul mallar hariç olmak şartıyla teminat gösterilmesi halinde ihtiyati haciz koyan merci tarafından kaldırılır,

h)Şahsın bankalarda bir alacak ve hakkı bulunmamasına rağmen ileride borçlu adına doğacak alacaklar için bankalara haciz veya ihtiyati haciz bildirisini tebliğ edilmesi mümkün değildir,

i)İlk derece vergi mahkemesinin ihtiyati haczi kaldırmaya dönük kararına istinaden nihai kesinleşme kararı beklenmeksizin işlem tesis edilir ve ihtiyati haciz kaldırılır,

j)Yargı organlarınca tarhiyatın terkinine karar verilmesi halinde terkin kararının kesinleşmesi beklenilmeksizin ihtiyati haczin kaldırılması gerekir,

k)İhtiyati haciz ile ilgili davalarda vergi mahkemesinin kararları kesin olmayıp her zaman istinaf ve temyiz yolu açıktır,

l)İhtiyati haciz işlemine karşı vergi mahkemesinde dava açılması tarhiyatta olduğu gibi tahsilâtı durdurmaz. İhtiyati haciz devam eder.

D. İHTİYATİ HACİZ İLE İLGİLİ ÖRNEK OLAYLAR

Örnek: Takdir komisyonu, sahte fatura düzenleme fiili nedeniyle vergi ziyai cezası kesilmesi için takdir komisyonu kararını Vergi Dairesi Müdürlüğüne göndermiştir. Vergi/Ceza ihbarnamesi borçluya tebliğ edilmiştir. Borçlu ihbarnamenin kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açmıştır. İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanununun 27/4 maddesine göre, vergi uyuşmazlıklarından

doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durduracağından tarh edilen vergi tahakkuk etmemiştir.

Amme idaresi 6183 Sayılı Kanununun 13 maddesinin 1 numaralı bendine göre vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiren haller mevcut olduğu için bu aşamada ihtiyati haciz tatbik edebilecektir. Ancak tahakkuk işlemi gerçekleşmediği için ilk hesaplara göre tespit edilecek matrahlar üzerinden ihtiyati tahakkuk işlemi yapılacak ve ihtiyati tahakkuka ise derhal ihtiyati haciz uygulanacaktır.

Örnek: Mükellef, 2019/Temmuz dönemine ait KDV beyanını kanuni süresi içerisinde Vergi Dairesi Müdürlüğüne vermiş ve 10.000 TL KDV tahakkuk ettirilmiştir.

Mükellef tahakkuk eden Katma Değer Vergisini kanuni süresinde ödemiştir. Yapılan araştırmalarda borçlunun belli ikametgâhının olmadığı tespit edilmiştir. İhtiyati haciz, tahakkuk etmiş henüz vadesi geçmemiş bulunan ya da geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş olan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla yapılan hacizdir.

Buna göre, tahakkuk etmiş ancak ödeme emri tebliğ edilmeyen bu alacak için ihtiyati haciz işlemi uygulanabilecektir. Ortada tahakkuk eden 10.000 TL'lik KDV olduğu için ihtiyati tahakkuka gerek olmaksızın bu tutar kadar ihtiyati haciz tatbik edilecektir.

Örnek: Vergi Müfettişi 30.07.2019 tarihinde mükellefin 2019 yılı kurumlar vergisi beyannamesi ve Ba- Bs bildirimleri üzerinden vergi incelemesi yapmaktadır. Yapılan incelemede Bs formunda bildirilen 55.000 TL'lik kazancın kayıtlara yansıtılmadığı tespit edilmiştir.

Sözü edilen beyan ve bildirimler, 2019 kurumlar vergisi matrahının doğru ve kesin tespitine imkân vermeyecek derecede karışık, usulsüz ve ihticacasalih olmadığını göstermektedir.

Ancak 2019 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin 25.04.2020 tarihinde verileceği düşünüldüğünde ileride tahakkuk edecek bir vergi karşımıza çıkmaktadır.

Bu nedenle ihtiyati haciz ileride tahakkuk edecek alacaklar için de uygulandığı düşünüldüğünde 25.04.2020 beyan tarihi beklenilmeden tespit yapıldığı 30.07.2019 tarihinde beyan dışı bırakıldığı anlaşılan 55.000 TL'lik kazanç dolayısıyla vergi ziyai cezası kesilmesi gerekeceğinden derhal ihtiyati tahakkuk işlemi yapılacak ve bu tutar kadar da ihtiyati haciz işlemi yapılacaktır. Bunun yanında 2019 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihi olan 25.04.2020 tarihi geldiğinde ihtiyati tahakkuk kesin tahakkuka göre düzeltilecektir.

Örnek: Vergi Müfettişi 2019 yılı defter ve belgeler üzerinde yaptığı incelemeler sonucunda mükellefin sahte fatura kullandığını tespit etmiştir. Vergi İnceleme Raporuna istinaden düzenlenen ihbarname ile 200.000 TL'lik vergi, mükellefe tebliğ edilmiştir. İhbarnameye karşı dava açma hakkı kullanılmadığı için vergi 30.08.2020 tarihinde tahakkuk etmiştir.

Tahakkuk tarihinde itibaren 1 aylık ödeme vadesi geçmeden mükellef üzerine kayıtlı gayrimenkulü ivazsız bir şekilde 25.09.2020 tarihinde arkadaşının üzerine geçirdiği anlaşılmıştır. Mükellefe 03.10.2020 tarihinde ödeme emri tebliğ edilmiştir.

İhtiyati haciz, tahakkuk etmiş ancak ödeme emri tebliğ edilmemiş amme alacakları için geçerli olduğundan ihtiyati haciz tatbik edilemeyecektir.

E. EL NETİCE

İhtiyati haciz, ileride tahakkuk edecek olan tahakkuk etmiş henüz vadesi geçmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş olan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan haciz olarak tanımlanmakta olup 6183 sayılı Kanunda

düzenlenen bir koruma müessesesidir.

•Amme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkında Kanununun 13 uncu maddesinde (7) bent halinde sayılan hallerden herhangi birinin mevcudiyeti halinde hiçbir duraksamaya mukayyet olmaksızın mahalli en büyük memurunun kararıyla "İhtiyati Haczin" tatbik olunması gerekir,

•7226 sayılı Kanunun 25 inci maddesi ile 5345 Sayılı Kanunun 33 üncü maddesinde yeniden yapılan düzenlemeyle, Vergi Dairesi Başkanlığının kurulduğu 29 ilde mahalli en büyük memuru sıfatı ile Vergi Dairesi Başkanı, Vergi Dairesi Başkanlığının kurulmadığı diğer 52 ilde ise, Vergi Dairesi Müdürü ihtiyati hacze yetkilidir.

•6183 Sayılı Kanunun 15 inci maddesine göre haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde Vergi Mahkemesi nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler.

•2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun EK 1 inci maddesine göre konusu 7.000 Türk lirasını geçmeyen ihtiyati haciz davaları hakkında vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz.

•2577 Sayılı İYUK 46 inci maddesinin (b) bendine göre, konusu 176.000 Türk lirasını aşan ihtiyati haciz davaları hakkında açılan davalar temyize konu edilebilir. Filhakika, 176.000 Türk lirasını aşmayan ihtiyati haciz davaları temyize konu edilemez. Bölge idaresi mahkemesinin (istinaf) vereceği kararlar kesindir.

•2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanununun 17 inci maddesinin 1 numaralı bendi uyarınca taraflardan birinin isteği üzerine ihtiyati haciz işlemlerine karşı duruşma talep edilebilir. Buna göre, dava konusu tutar 25.000 Türk Lirasını aşan ihtiyati haciz davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır.

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.

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