



İZMİR DAYANIŞMA

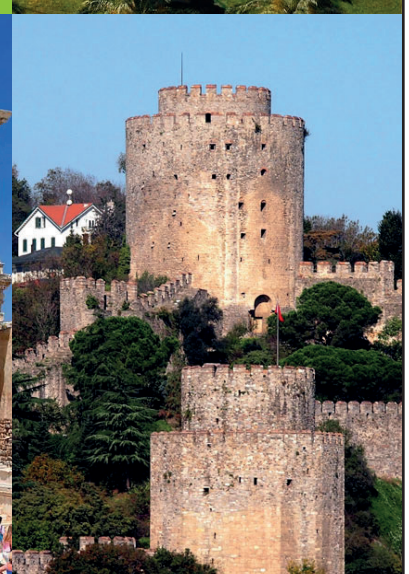
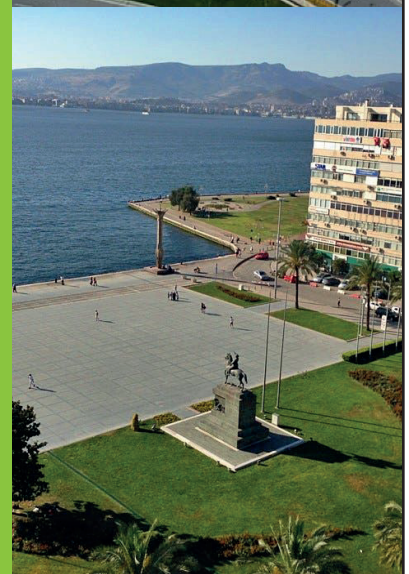
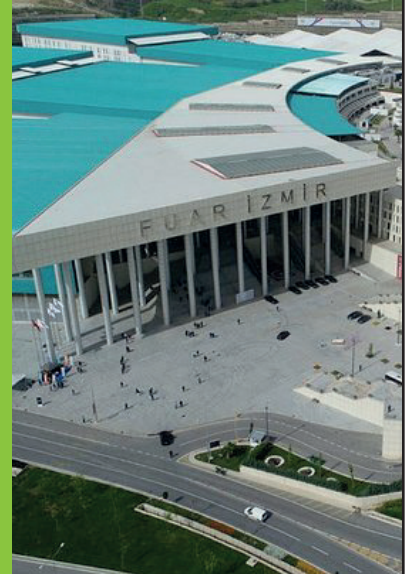
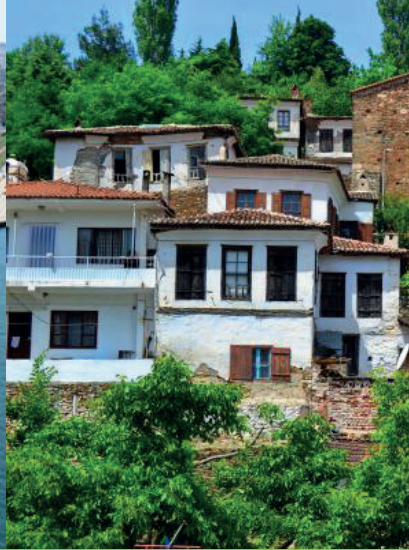
İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF İZMİR

AĞUSTOS 2021



ISSN 2687-5233

SAYI-4 (131-131)



ZMİR DAYANIŞMA

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MUSAVİRLER ODASI
CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF İZMİR



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 MÜFFETİŞİ
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)
+90 232 254 11 11 www.formamatbaa.com

BASIM TARİHİ
24 AĞUSTOS 2021

İZMİR DAYANIŞMA: SAYI - 4

Sürekli Yerel Yayın
(Dayanışma 131)

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.

TELEFON	:0 232 441 96 33 PBX
GENEL İDARE MÜDÜRÜ	:106
VERGİ DANIŞMANI	:127
HUKUK MÜŞAVİRİ	:306
TESMER MÜDÜRÜ	:105
TESMER STAJ	:103-211
EĞİTİM BİRİMİ	:203
ÖZLÜK İŞLERİ	:102-160
MUHASEBE DEPARTMANI	:107

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.izsmmmo.org.tr
e-mail: izsmmmo@izsmmmo.org.tr

“Bugünkü mücadelemizin amacı tam bağımsızlıktır. Bağımsızlığın tam sağlanabilmesi ise ancak mali bağımsızlık ile mümkündür. Bir devletin aslı bağımsızlıktan yoksun olunca o devletin bütün hayati bölümlerinde bağımsızlık sakat durumdadır. Çünkü her devlet organı ancak maliye ile yaşar. Mali bağımsızlığın korunması için ilk şart bütün ekonomik bünye ile uygunluğu ve denk olmasıdır.”

M. Kemal Atatürk



BAŞKAN'DAN

Değerli meslektaşlarım, Değerli okurlar

Toplumsal dinamiklerin ülkemiz ve bizler açısından yeni bir dönemin başlangıcında olduğunu düşünüyorum. İki yıla yakın bir süredir dünyada ve ülkemizde yaşanan Covid 19 salgını sürecinin ekonomi ve sosyal parametrelerde yaşanan değişim ve etkileri yeni bir süreci beraberinde getiriyor.

Salgının kontrol altına alındığı/alınabileceği noktadayız derken yeni mutasyon dönemleri ile belirsizlik sürmekte.Ticari, ekonomik ve sosyal hayatın yerine oturtulabileceği, ya da yarattığı yeni düzenin toplumda kabul görebileceği yeni bir dönem.

E ticaretin gelişmesi, yapay zeka ve bileşim, iletişim sektöründeki gelişmeler yeni bir ticari hayatı ve toplumun alışkanlıklarını bu yönde şekillendireceği gelişmeler yaşıyoruz. Bu değişimin eğitim sistemleri, sağlık sistemi, hukuk düzeni, sosyal devlet olma yolundaki STK gelişmeleri, kişisel hak ve özgürlüklerin sağlanması yönündeki düzenlemeler, devletin sosyo ekonomik yol haritaları, devletler arası ilişkiler, kamusal alan kullanımlarına kadar bir çok konu yeni dünya düzeni oluşmasında adeta start başlangıcında.

Dünya ve ülkemiz olarak tüm bunların farkında olmakla birlikte uzunca bir dönemi bu salgının en önemli etkilerinden olan toplum üzerinde yarattığı psikolojik travmaları da gidermek için çalışacağız açık.

Bizler zor şartlarda çalışarak, üreterek ülkemizin yanında olmaya çalışıyoruz. Meslektaşlarımızı kaybettik, maddi zorlukları bireysel ve odalarımız olarak ,mücbir sebep beklentilerimiz ve kamunun bizi de ilgilendiren konularda paydaş olma talebimiz göz ardı edildiği günler yaşadık.Bu konuda tüm meslektaşlarımızı anlayış ve çabaları için tebrik ediyorum.

Değerli meslektaşlarım. Değerli okurlar

Tüm dünyayı etkileyen ekonomik ve mali krizden çıkış yolları için öncelik bu gelişmelerden en çok etkilenen çalışan kesimin yaşam şartlarının iyileştirilmesi olmalı düşüncesindeyim. Tabii ki üretime ve ihracata dönük yatırım ve ticaretin daha kapsamlı teşvikler ile güçlendirilmesi gerekmektedir. Orta ölçekli ve küçük esnafın zorlu süreç

sonrasında varlığını devam ettirebilmesi için gerekli kaynaklara ulaşması sağlanmalı. Hedeflenen büyüme süreci için bunlar gerekli .Dergimizdeki makalelerin bu yönde olması da bunun göstergesi.

Kamunun giderlerinin karşılanması ve yukarıda belirtilen gerekçeler nedeniyle yeni bir vergi yapılandırılması gündemde.7326 sayılı kanun ile, bazı alacakların yeniden yapılandırılması ile bazı kanunlarda değişiklik yapılmasına ilişkin kanun vergi salına bağlı olmayan cezalar, idari para cezaları, amme alacakları, matrah artışları, SGK ve vergi borçlarının yapılandırılması dahil bir çok konuda düzenleme getirmekte. Her ne kadar başarılı olması ticari akışın düzenine bağlı olsa da bir nefes alma ihtiyacını karşılar görülmekte.

Gündemimizde olan bir diğer konu ise, yaşadığımız depremler, ülkenin birçok yerinde süren doğal afetler, salgın süreci sıkıntıları, toplumsal diğer sorunlar yanında ülkenin tam bir yangın yerine dönüşmesi. Doğal mirasımız olan ve içinde binlerce canlının da yaşadığı ormanlarımızın ülkemizin her yanını kabusla çevirmesi. Kasıtlı yada kasıtsız, dünyada ve bizde olmasına bakmadan bu konuda önceden tedbirlerin alınamaması ve müdahalelerdeki sıkıntı ormanlarımızın yitip gitmesine neden oldu. Ekolojik dengenin de yitirildiği bu yangınların telafisi uzun zaman alacak. Maddi kaybı ise yitirilenlerin yanında hiç kalıyor. Güzel ülkemizin yarınları umutla güzel olsun. Saygılarımla

Vedat ADAK
Başkan

HAKEMLİ YAZILAR

SIFIR ORANLI EMLAK VERGİSİ UYGULAMASINDA
ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

DOÇ.DR.MURAT BATI

12

HAKEMSİZ YAZILAR

TÜM YÖNLERİYLE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇ VE CEZALARI	YADİGAR ŞENÖZ MUHARREM ÖZDEMİR	24
KIRSAL MAHALLE	PROF. DR. CENGİZ ÇAKIR TEMEL N. YILMAZ SÜLEYMAN YURDDAŞER FAZIL ULUSOY	44
VAKIFLARDA BEYAN VE BİLDİRİM SÜRELERİ	EDA KAYA BÜKÜLMEZ	63
7326 SAYILI KANUN KAPSAMINA GÖRE TAŞINMAZLAR İLE AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERİN YENİDEN DEĞERLENMESİ	BÜŞRA KAMACI	65
AŞIRI ŞİŞMANLIK (OBEZİTE) İLE SAVAŞIMDA VERGİLERİN BİR ARAÇ OLARAK KULLANIMI	PROF.DER.İ.MELİH BAŞ	70
MUHASEBE KAYITLARININ BİR BELGEYE DAYANMASININ GEREĞİ VE TİCARİ DAVALARDA TİCARİ DEFTER VE BELGELERİN ÖNEMİ	HÜSEYİN YÖRÜKOĞLU	76
İŞLETME KAYITLARININ DÜZELTİLMESİ NEDENİYLE OLUŞAN FONUN ORTAKLARA DAĞITILMASI DURUMUNDA VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLER	MENDERES ÇETİN	79
VERGİ İNCELEMESİ HANGİ HALLERDE ARAMALI OLARAK YAPILABİLİR?	NAZLI GAYE ALPASLAN	86
ERP (KURUMSAL KAYNAK PLANLAMA)	BEYZA KARABATAN	90
VERGİ MÜKELLEFLERİNİN ÖZEL ESASLARA ALINMASININ VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	ENVER ÇOBAN	103
YENİDEN DEĞERLEME GÖRÜNÜMLÜ ÇAKMA ENFLASYON DÜZELTMESİ	ÖZKAN CENGİZ	116
FINANSMAN GİDER KISITLAMASI	BÜŞRA KÖKSAL	118
BÜYÜME ODAKLI VERGİLENDİRME YAKLAŞIMLARI	İSMAİL TOTUR	125

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 ÇALDAÇ	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	İŞIK ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. REŞAT KARCIOĞLU	ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. NİLGÜN KUTAY	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. CAN ŞIMGA MUĞAN	MODAV BAŞKANI
PROF. DR. MÜNİR ŞAKRAK	MARMARA ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. MEHMET ÖZBİRECİKLİ	MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. SERDAR ÖZKAN	AMERICAN UNIVERSITY OF THE MIDDLE EAST
PROF. DR. ERDAL ÖZKOL	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. YAKUP SELVİ	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. TÜRKER SUSMUŞ	EGE ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. HÜLYA TALU	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. NERGİS TEK	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. TUĞRUL TÜFEKÇİOĞLU	ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. MİNE TÜKENMEZ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ASLI TÜREL	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. AHMET TÜREL	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. HAYRETTİN USUL	KATİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ŞABAN UZAY	ERCİYES ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. GÖKSEL YÜCEL	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. TAMER AKSOY	TOBB EKONOMİ VE TEKNOLOJİ ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. MİNE AKSU	SABANCI ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. MURAT BATI	ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. GÜROL DURAK	YAŞAR ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. İLKER KIYMETLİŞEN	İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. SEÇİL SİGALI	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. DİLVİN YEŞİLOVA	YAŞAR ÜNİVERSİTESİ
DR. ÖĞR. ÜYESİ ÖZKAN BİLGİLİ	İZMİR DEMOKRASİ ÜNİVERSİTESİ
DR. ÖĞR. ÜYESİ ROZİ MİZRAHİ	KATİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
DR. GÖNENÇ DEMİR	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
DR. MASUM TÜRKER	İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ

HAKEMLİ YAZILAR

REFEREED PAPERS

SIFIR ORANLI EMLAK VERGİSİ UYGULAMASINDA ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

Doç. Dr. Murat BATI

Ondokuz Mayıs Üniversitesi

Ali Fuad Başgil Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Ana Bilim Dalı Başkanı

<https://orcid.org/0000-0003-3615-6851>

ÖZET

Emlak Vergisi Kanunu'nda emeklilere, gazilere, işsizlere, şehitlerin dul ve yetimlerine bazı avantajlar sağlanmıştır. Özellikle sahip olunan konutlara yönelik bu uygulama belediyelerce bazen yanlış yorumlandığından sorun çıkabilmektedir. Bu makale, yorum farkından dolayı çıkacak sorunları ortadan kaldırmak amacıyla yazılmıştır.

**Anahtar Kelimeler; Emlak vergisi, muafiyet, Endeksleme
Jel Sınıflandırması; H20, K34.**

SPECIAL CONSIDERATIONS IN ZERO RATE PROPERTY TAX APPLICATION

ABSTRACT

In the Property Tax Law, some advantages are provided to retirees, veterans, the unemployed, and the widows and orphans of martyrs. Problems may arise as this practice, especially for the houses owned, is sometimes misinterpreted by the municipalities. This article was written in order to eliminate the problems that may arise due to the difference in comments.

Keywords; Property tax, exemption

Jel Classification: H20, K34.

1.Giriş

Vergi yasalarımızda gerek sosyal amaçlı gerekse de iktisadi amaçlı ve her yıl bütçe kanunu ekinde yer alan “vergi harcama listesinde 1” bulunan muafiyet ve istisnaların listesi sıralanmaktadır. Tabii bu muafiyet ve istisnalar merkezi bütçe kanununa ilişkindir.

Söz konusu muafiyet ve istisnalar ekonomik teşvik amaçlı olarak üretim kanadına ve/veya gelir dağılımında adalet anlayışı adına kişi, kurum ve kuruluşlara tanınmıştır. Sosyal adalet yönü ağır basan muafiyet ve istisnalar Türk Vergi Sistemi olarak da adlandırılan maddi vergi hukukumuzda ziyadesiyle yer almaktadır. Bunlardan bir tanesi; emeklilere, işsizlere, gazilere, şehitlerin dul ve yetimlerine ve engellilere yönelik sahip olunan tek bir konut için emlak vergisi muafiyetidir. Literatürde ve halk arasında Sıfır Oranlı Emlak Vergisi olarak da bilinen indirimli bina vergisi uygulaması çeşitli koşullarda sahip olunan tek konut için emlak vergisi alınmamasına yöneliktir. Konuta ilişkin emlak vergisinin ödenmemesi için kişilerin bazı şartları taşıması ve konutun bazı özelliklere sahip olunması şartı vardır.

Bu makalede öncesinde Emlak Vergisi Yasası ile genel bilgi verildikten sonra indirimli bina vergisi uygulamasında özellikli ve tereddütlü hususlar açıklanmaya çalışılacaktır.

2.Emlak Vergisi Kanunu

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ² 1970 yılında kabul edilmiş ve emlak vergisi 1986 yılına kadar merkezi idare tarafından toplanırken 3239 ³ sayılı Kanun ile bu verginin toplanması

belediyelere bırakılmıştır.⁴ Emlak vergisinin mükellef sayısı yaklaşık olarak 22 milyon civarındadır.⁵ Söz konusu vergi Bina Vergisi, Arazi Vergisi, Ortak Hükümler ve Değerli Konut Vergisinden oluşmaktadır.

Emlak vergisinin konusunu arazi, arsa, konut ve işyerleri oluşturur. Arsa ve arazi Arazi Vergisi olarak konut ve işyeri ise bina vergisi olarak değerlendirilmektedir. Bina vergisinin konusunu Türkiye sınırları içinde bulunan binalar oluşturmaktadır. Kanunun uygulanmasında yüzer havuzlar, yüzer yapılar, çadırlar nakil araçlarına çekilip takılan karavan tipi seyyar evvel bina sayılmadığından Emlak Vergisine tabii değildirler.⁶ Bu Kanunda önemli olan Türkiye siyasi sınırları dâhilinde bulunan binalardır, bina sahiplerinin yurt dışında olması ya da vatandaş olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Kanuna tabii binaların kullanım şekli, binaların kullanım şekli ve inşaat sınıfı ne olursa olsun vergi kapsamındadır. Diğer taraftan bu binaların mütemmimleri de bina ile vergilendirilmektedir. Ancak binadaki makineler gibi sabit üretim tesisatı bina sayılmadığından vergi dışındadır.⁷ Ancak Danıştay’ın 9’uncu Dairesinin 82/9913 sayılı Esas No’lu ve 84/3523 Karar No’lu kararında kullanım tarzı itibariyle akaryakıt servis istasyonu ile birlik teşkil eden ve otomobillerin giriş çıkışı ile park edilmelerine ayrılan yerler binanın mütemmimi sayılmaktadır.⁸ Arazi vergisi kapsamında değerlendirilen “arazi” yeryüzü parçasını ifade etmektedir. İmar planları ile iskân bölgesine alınmış ve parsellere ayrılmış arazilere “arsa” denilir.⁹ Arazi içinde bulunan göl, kaynak ve

1- <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2021/01/4-2021-Yili-Vergi-Harcamaları-Listesi.pdf>

2- 11.08.1970 tarih ve 13576 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

3- 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

4- Nurettin BİLİCİ; *Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, 31. Baskı, Ankara, 2013, s.191.

5- Şükrü KIZILOL&Ekrem SARISU&Sezgin ÖZCAN&Zuhal KIZILOL; *Gayrimenkul Rehberi, Yaklaşım Yayıncılık*, 10. Baskı, Ankara, 2013, s.388.

6- Şükrü KIZILOL&Metin TAŞ; *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s.333.

7- Mualla ÖNCEL &Ahmet KUMRULU,&Nami ÇAĞAN; *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, 19. Baskı, Ankara, 2010, s.359.

8- Mualla ÖNCEL ve Diğerleri; a.g.e., s.360.

9- Şükrü KIZILOL&Metin TAŞ; a.g.e., s.333.

ağaçlarda arazi olarak değerlendirilir.¹⁰ Buna ilaveten 16 Seri No'lu Emlak Vergisi Genel Tebliğine¹¹ istinaden belediye sınırları dışında kalan parsellenmemiş araziler de ilgili Tebliğ'in yer alan bazı şartlar doğrultusunda arsa sayılmaktadır.

Emlak Vergisinde vergiyi doğuran olay birkaç husus dikkate alınarak açıklanmalıdır. Malik olma, intifa hakkı tesisi ve bunun sürmesi ile malik gibi tasarruf etme emlak vergisi açısından vergiyi doğuran olayı ifade etmektedir. Malik olma ve intifa hakkı sahibi olma hukuken saptanması kolay unsurlar olmasına karşın malik gibi tasarrufta bulunma mutasarrıfın niyet unsuru ile zilyetlik unsurları dikkate alınarak değerlendirilmelidir.¹²

2002 yılına kadar Emlak Vergisi matrahı mükellefin dört yılda beyana davet edilmesi üzerine beyanı üzerine tarh edilirdi. Ancak matrahın saptanması çeşitli zorluklar ve maliyet unsurunun saptanmasında ki güçlükler ile vergileme maliyetinin artması ile 2002 yılı itibarıyla kaldırılmıştır.¹³ Arazi ve bina vergisinde matrah Emlak Vergisi Kanun'un 7 ve 17'nci maddelerinde hükmedilmiş ve emlak vergi değeridir denilmiştir.¹⁴

Binalar için vergi değeri, Maliye ve Bayındırlık ve İskân Bakanlıklarınca ortaklaşa tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile takdir olunan arsa ya da arsa payı değeri esas alınarak vergi dairelerince hazırlanan tüzük hükümlerinden yararlanılarak hesaplanan bedeldir. Ev ve işyerlerinin emlak vergisi hesaplanırken, evin ya da işyerinin,

üzerine inşa edildiği arsanın metrekare birim değeri ve arsa payının kaç metrekare olduğu, binanın; betonarme, karkas, yığma ya da ahşap olma durumuna ve inşaat sınıfına göre belirlenen metrekare maliyet bedeli, binanın (apartman dairesi ya da iş yerinin) dıştan dışa yüzölçümü, aşınma payı indirimi ve kalorifer ve asansör farkı. Buna göre; binanın betonarme, karkas ya da yığma olma durumuna ve inşaat sınıfına göre; Binanın vergi değerinin hesabı aşağıdaki şekilde yapılacaktır: binanın dıştan dışa yüzölçümü ile bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini gösteren cetvelde yer alan ortalama rakam ile çarpılacak, bu çarpım sonucu bulunacak rakama, varsa asansör, kalorifer veya klima tesisatı farkı eklenecek. Eklenecek asansör farkının oranı % 6, kalorifer veya klima farkının oranı % 8'dir. bu şekilde bulunan toplam değerden, Emlak Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesine göre çıkarılan Tüzük'ün 23'üncü maddesinde belirtilen aşınma payı düşülür. Arsa ve arazilere ait takdir komisyonları tarafından takdir edilen asgari ölçüde birim değerlere göre hesaplanan bedeldir. Arsa ve araziler için asgari ölçüde birim değer tespiti, takdir komisyonlarınca, arsalar için ise her mahalle arsa sayılacak parsellenmemiş arazide, her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valiliklerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide ise her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla yapılır.¹⁵

10- Mualla ÖNCEL ve Diğerleri; a.g.e., s.359.7

11- 03.07.1984 tarih ve 18447 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

12- Mualla ÖNCEL ve Diğerleri; a.g.e., s.361.

13- Mualla ÖNCEL ve Diğerleri; a.g.e., s.362.

14- Vergi değeri Kanun'un 29'uncu maddesinde "Vergi değeri; a) Arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre, b) Binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskân Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle, hesaplanan bedeldir." Şeklinde hüküm altına alınmıştır.

15- Şükrü KIZILOL&Metin TAŞ; a.g.e., s.336.&Şükrü KIZILOL ve Diğerleri; a.g.e., s.421-422&424.

Emlak Vergisine uygulanacak oran Kanun'un 8 ve 18'inci maddelerinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre bina vergisinin oranı meskenlerde binde bir, diğer binalarda ise binde ikidir. Arazi vergisinin oranı binde bir, arsalarda ise binde üçtür. Bu oranlar, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununun¹⁶ uygulandığı büyük şehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde % 100 artırımlı uygulanır.

Emlak vergisinde ödeme ile ilgili hususlar Kanun'un 30'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre emlak vergisi, birinci taksiti, Mart, Nisan ve Mayıs aylarında, ikinci taksiti Kasım ayı içinde olmak üzere iki eşit taksitte ödenir. Kanun'un "Ödeme Süresi" başlıklı 30'uncu maddesinin son fıkrasında, Devir ve ferağ yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden devreden ve devralan müteselsilen sorumlu tutulurlar. Devralanın mükellefe rücu hakkı saklıdır. Tapu daireleri devir ve ferağ işlemi, işlemin yapıldığı ayı takip eden ayın 15'inci günü akşamına kadar ilgili belediyelere bildirir. Aynı Kanun'un bu maddesinin uygulanmasına ilişkin olarak 17 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde¹⁷ gerekli açıklamalara yer verilmiştir. Tebliğin "Vergi İlişği" başlıklı 3'üncü maddesinde, Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin son fıkrası hükmü değiştirilerek, devir ve ferağdan önce vergi ilişkisinin [Emlak vergisinin ödenmiş olup olmadığının] aranılmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu değişiklik ile devir ve ferağ yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden

devreden ve devralan için mütesilsil sorumluluk esası getirilmiştir. Devralanın ödeyeceği vergiden dolayı devredene rücu hakkı saklı bulunmaktadır. Ayrıca, devir ve ferağ işlemi, işlemin yapıldığı ayı takip eden ayın 15'inci günü akşamına kadar tapu daireleri tarafından yollama belgeleri ile ilgili belediyelere bildirilecektir. Devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş Emlak Vergilerinin, tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri mevcut mevzuat çerçevesinde belediyeler tarafından yapılacaktır. Emlak vergisinin, mükelleflerin bu vergi bakımından bağlı bulunduğu belediyelere ödenmesi esas olmakla beraber, banka veya posta yolu ile de ödenmesi mümkündür.¹⁸

Emlak Vergisi Kanunu'nun "Beyanname Verme Süresi"ni düzenleyen 23. maddesi başlığı ile birlikte yeniden düzenlenmiştir. 2002 yılından itibaren yapılan bu düzenleme ile genel beyan esasına göre dört yılda bir gayrimenkul sahiplerinden beyanname alınması uygulaması kaldırılmış olup, bildirim verilmesi uygulamasına geçilmiş bulunmaktadır. Buna göre, mükellefler sahip oldukları bina, arsa ve araziler için 2002 yılında ve takip eden yıllarda genel beyanda bulunmayacaklar ve beyanname vermeyeceklerdir. Bildirim verilmesi uygulamasına geçilmesi ile birlikte ceza tatbiki de değişmektedir.¹⁹ Emlak Vergisi Kanunu'nun "Bildirim Verme ve Süresi" başlıklı 23'üncü maddesinde²⁰ hüküm altına alınmıştır. Ancak, (a) ve (b) bentlerinde belirtilen değişiklikler bütçe yılının son üç ayı içinde ortaya çıkarsa, bildirim, değişikliklerin doğduğu tarihten itibaren üç ay içinde ilgili

16- 23.07.2004 tarih ve 25531sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

17 -31.12.1985 tarih ve 18975 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

18- Saim GÜREŞ; Emlak Vergisinde Ödeme Süreleri İle Gayrimenkulün Satılması Halinde Mükellefiyet Durumu, Yaklaşım Dergisi, sayı 158, Şubat 2006, s.56.

19- Saim GÜREŞ; Emlak Vergisinde Bildirim Verilmesi ve Süreleri, Vergi Değerini Değiştiren Sebepler, Yaklaşım Dergisi, Sayı 167, Kasım 2006, s.78.

20- Emlak Vergisi Kanunu'nun "Bildirim Verme ve Süresi" başlıklı 23'üncü maddesi; "Emlak vergisi mükelleflerinin sadece; a)Yeni inşa edilen binalar için inşaatın sona erdiği veya inşaatın sona ermesinden önce kısmen kullanılmaya başlanmış ise her kısmın kullanılmasına başlandığı, b)Emlak Vergisi Kanunu'nun "Vergi Değerini Tadil Eden Sebepler" başlıklı 33. maddesinin 1 ila 7 numaralı fıkralarında belirtilen vergi değerini değiştiren sebeplerin ortaya çıkması durumlarında da, değişikliklerin ortaya çıktığı, bütçe yılı içerisinde gayrimenkulün bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye "Emlak Vergisi Bildirimini" vermeleri gerekmektedir." şeklinde hüküm olunmuştur.

belediyeye verilecektir. Geçici ve daimi muafiyetten yararlanan bina, arsa ve araziler için de bildirim verilmesi gerekmektedir.²¹ Devlete ait araziler için bildirim verilmez. Mükelleflerce aynı belediye sınırları ve mücavir (komşu) alan sınırlarında aynı yıl içinde edinilen aynı cins, birden fazla gayrimenkulün tek bir bildirim ile bildirilmesi mümkündür. Elbirliği (iştirak halinde mülkiyette), ortaklar ortaklaşa, imzalı bir bildirim verebilecekleri gibi ayrı olarak da bildirim verebilirler. Paylı (müşterek) mülkiyette ise her bir ortak tarafından belirlenmiş paylar için ayrı ayrı bildirim verilmesi gerekmektedir.

Emlak Vergisi'nin mükellefi Kanun'un 3'üncü maddesinde "Bina Vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi,²² her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler öder. " şeklinde hüküm altına alınmıştır. Medeni Kanun'un 683'üncü maddesine istinaden malik, emlak üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahip olan kişi olarak tanımlanmıştır.²³ Eğer bir binanın ya da arazinin hem sahibi hem de intifa hakkı sahibi varsa emlak vergisinin mükellefi intifa hakkı sahibidir. Başka bir anlatımla, emlak vergisinin mükellefi, öncelikle intifa hakkı sahibidir. Eğer intifa hakkı sahibi yoksa gayrimenkulün maliki, emlak vergisi mükellefi olacaktır. Hem intifa hakkı sahibi hem de gayrimenkulün maliki yoksa bu durumda gayrimenkule malik gibi tasarruf eden kişi emlak vergisinin mükellefi olacaktır. Gayrimenkule paylı mülkiyet halinde sahip olanlar hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyette ise, sahipleri ödenecek vergiden müteselsilen (zincirleme) sorumludurlar.²⁴

3.Genel Olarak İndirimli Bina Vergisi

Konuta ilişkin emlak vergisinin ödenmemesi için Emlak Vergisi Kanunu m.8 uyarınca aşağıda sayılan kişiler arasında bulunması gerekmektedir. Bunlar;

- a) Gaziler
 - b) Engelliler.
 - c) Şehitlerin dul ve yetimleri
 - d) Hiçbir geliri olmayanlar/işsizler
 - e) Sadece Türkiye'de kanunla kurulu bir sosyal güvenlik kurumundan emekli, dul, yetim, ölüm ve maluliyet aylığından ibaret bulunanlar;
- Bu kişilerden; gaziler, engelliler ve şehitlerin dul ve yetimlerin başka bir geliri olsa dahi bu muafiyetten yararlanabilirken, işsizler ile emekli gibi sosyal güvenlik kurumundan aylık alanların kira ticari kazanç gibi başka bir gelirin olmaması gerekmektedir. Yani gaziler, şehit dul ve yetimleri ile engelliler çalışsalar dahi ya da faiz geliri olsa dahi ya da şirket ortağı olsalar dahi sahip oldukları 200 m²'yi aşmayan tek konut için emlak vergisi ödemezler. Bu kişilerin kim olduklarını detaylandıralım;

3.1.Gaziler İle Şehitlerin Dul ve Yetimlerine İlişkin

Gaziler ile şehitlerin dul ve yetimleri sahip oldukları konuttan dolayı emlak vergisi ödemezler. Bu kişilerin ayrı bir gelirlerinin olması bu uygulamadan yararlanmalarına engel değildir. Koşulumuz; gaziler ile şehitlerin dul ve yetimlerine ait Türkiye'de TEK konutu olacak ve bu konut 200 m²'yi geçmeyecek. Başka bir gelirin olması önemi yoktur.

Örnek 1; Bir şehidin oğluna ait İstanbul Bakırköy'de 140 m² tek konut bulunmaktadır. Bu kişi aynı zamanda market işletmektedir.

21- Şükrü KIZILOL ve Diğerleri; a.g.e., 389.

22- İntifa Hakkı; Yararlanım Hakkı; başkasına ait bir malda, kullanma ve ürünlerinden yararlanma yetkilerine sahip olmayı içeren irtifak hakkı çeşidi; örneğin bir ev üzerinde intifa hakkına sahip olan, o evin kiralarından yararlanır, evin maliki ise yalnızca çıplak mülkiyete sahiptir. [Ejder YILMAZ; Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, 5. Baskı, Ankara, 1996, s.393.]

23- Doğan ŞENYÜZ&Mehmet YÜCE&Adnan GERÇEK; Türk Vergi Sistemi, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 7. Baskı, Bursa, 2012, s.352.

24- Şükrü KIZILOL ve Diğerleri; a.g.e., 399.

Başka bir geliri olsa dahi bu uygulamadan yararlanacaktır. Yani sahip olduğu konut 200 m²'den küçük olduğu için emlak vergisi muafiyetinden yararlanacaktır.

3.2.Engelliler

Engelliler sahip oldukları konuttan dolayı emlak vergisi ödemezler. Bu kişilerin ayrı bir gelirlerinin olması bu uygulamadan yararlanmalarına engel değildir. Bu kişiler engelli kartlarını belediyeye ibraz etmeleri yeterlidir. Engelli kartı olmayanlar için ise tam teşekküllü hastane raporunu belediyeye sunmaları yeterlidir. Engelli sayılma oranı ise en az %40'tır. Bazı belediyeler oranı yüksek tutuyor. Hata yapıyorlar, uyarınız belediye yetkililerini. Koşulumuz; Engellilere ait Türkiye'de TEK konutu olacak ve bu konut 200 m²'yi geçmeyecek. Başka bir gelirin olması önemi yoktur.

Örnek 2; %90 görme engelli Sacide Hanıma ait İstanbul Suadiye'de 180 m² tek konut bulunmaktadır. Sacide Hanım aynı zamanda Bir üniversitede ücret karşılığı çalışmaktadır. Başka bir geliri olsa dahi bu uygulamadan yararlanacak yani sahip olduğu konut 200 m²'den küçük olduğu için sıfır oranlı emlak vergisinden yararlanacaktır.

3.3.Hiçbir Geliri Olmayanlar

18 yaşını doldurmuş kişilerin ticari, zirai, doktorluk gibi serbest meslek kazancı, ücret, 2021 yılı için 53 bin TL'yi aşmayan faiz/repo kazancı, tutar ne olursa olsun kira gibi geliri olmayanlar sahip oldukları 200 m²'yi aşmayan tek konut için sıfır oranlı emlak vergisinden yararlanırlar. Yani emlak vergisi ödemezler.

Örnek 3; 19 yaşında işsiz ve başka da geliri olmayan Berke sahip olduğu 150 m²'lik tek konut için emlak vergisi ödemeyecektir.

Dikkat; hiçbir geliri olmayıp ve 18 yaşını doldurmamış olup mülkiyetinde bulunan tek konut için muafiyetten yararlanılamaz. Ama bu çocuğa bakmakla yükümlü olan veli ya da vasinin de hiçbir geliri yok ise o zaman çocuğa ait olan bu konut için sıfır oranlı emlak vergisinden yararlanılır.

Örnek 4; Babası ölen 6 yaşında Cemal'e 120 m² bir konut kalmıştır. Velisi olan annesinin de hiçbir geliri yoktur. Bu durumda Cemal 18 yaşını doldurmamasına rağmen sıfır oranlı emlak vergisinden yararlanacak yani emlak vergisi ödemeyecektir.

18 yaşını doldurmamış ya da doldurmuş kişi ölen anne/babasından dolayı aylık alıyorsa yine sıfır oranlı emlak vergisinden yararlanacaktır.

3.3.1.Gelirin Olmadığının İspatı

Hiçbir geliri olmayanların bu muafiyetten yararlanabilmeleri için bu durumu belediyeye bildirmeleri ve akabinde hiçbir geliri olmadıklarına ilişkin belediyeden alacakları ya da 44 seri nolu Emlak Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan "Hiçbir Geliri Olmayanların Tek Meskenlerine Ait Taahhüt Belgesi"ni doldurup vermeleri gerekmektedir.

Ayrıca ikametgâhının bulunduğu yer vergi dairesinden vergi mükellefiyetinin olmadığına, Emekli Sandığı/Bağkur/SGK'dan sigortalı olmadıklarına ilişkin belgeleri de aynı belediyeye vermeleri gerekmektedir. Yeşil kart, Emekli Sandığı/Bağkur/SGK'dan alınan belge yerine geçer ayrıca Emekli Sandığı/Bağkur/SGK'dan belge almalarına gerek yoktur.

Ancak 57 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde; belediyelerce sunulan bilgilerin teyit edilmesi hatta tapu kayıtları, emeklilik durumlarını da sorgulamaları gerektiği belirtilmiştir. Yani "siz belediyeye durumunuzu yazılı olarak bildirin belediye teyit eder" diyor.

3.4.Sosyal Güvenlik Kurumlarından Aylık Alanların Durumu

Türkiye’de kanunla kurulmuş olan sosyal güvenlik kurumlarından emekli, yaşlılık, malullük, dul, yetim ve ölüm aylıklarını kapsamaktadır. Yani bu aylıklardan birini alanlar emlak vergisi ödemeyebilir. Özetle bu madde, sadece emeklileri kapsamamaktadır. Bunun için ilk şartımız aylık alınan kurumun Türkiye’de kanunla kurulmuş bir sosyal güvenlik kurumu olmasıdır. Emekli Sandığı, SSK, Bağkur, TOBB’un Emekli Sandığı Vakfı gibi kurumlardan aylık alınması gerekmektedir. Konuyu sadece emekli aylığı olarak görmemek lazım.

İkinci koşul bu kişilerin gelirleri, bu kuruluşlardan elde edilen aylık gelirinden ibaret olunmasıdır. Yani kiralardan, avukatlıktan, ara sıra da olsa doktorluk hizmetinden, market işletmeciliği gibi ticari bir faaliyetten bir gelirin olmaması gerekmektedir. Ancak faiz, repo gibi kazanç varsa ve bu tutar 2021 yılı için 53 bin TL’yi (2020 yılı için 49 bin TL) aşmazsa sıfır oranlı emlak vergisinden yararlanabilir. Aşarsa yararlanamaz.

Örnek 5; Ankara Eryaman’da 170 m2 tek konuta sahip emekli Ahmet Amca SGK emeklisi olup yıllık 25 bin TL faiz gelirinden başka geliri bulunmamaktadır. Buna göre Ahmet Amca elde ettiği faiz geliri 53 bin TL’yi aşmadığı için hiçbir geliri yok sayılacak ve sıfır oranlı emlak vergisinden yararlanacaktır.

Örnek 6; Bağkur emeklisi Erol Amca, emeklilik sonrası bir market açarak işletmeye başlamıştır. 2021 yılında yıllık 25 bin TL gelir elde etmiştir. Erol Amca market işletiminden dolayı gelir elde ettiği yani ticari kazanç elde ettiği için (tutar [TL] ne kadar olursa olsun) sıfır oranlı emlak vergisinden yararlanamayacaktır.

Diğer koşul sosyal güvenlik kurumundan aylık alanın konutunun tek olması, bu konut brüt

200 m2’yi geçmeyecek ve bu konut Türkiye’de bulunacak. Ancak gelir getirmeyen dükkân, arsa, arazi varsa gelir getirmemek şartıyla bu muafiyetten yararlanılabilir.

Örnek 7; İstanbul Üniversitesinden emekli Profesör Binhan Hocanın emekli aylığı dışında başka geliri yoktur. Binhan Hocaya ait Ayvalık’ta bir arsa bulunmaktadır. Bu arsayı herhangi bir kimseye kiraya vermemiştir. Buna göre Binhan Hoca sahip olduğu tek konut için sıfır oranlı emlak vergisinden yararlanacaktır.

Sosyal güvenlik kurumlarından aylık alan kişilerin eşi, anne/babasının, çocuklarının, kardeşlerinin vs gelirlerinin olması sosyal güvenlik kurumundan aylık alan kişiyi etkilemeyecektir.

Örnek 8; SGK’dan emekli Ayşe Hanıma ait tek konut bulunmaktadır. Eşi Ahmet Bey ise banka müdürü olup aylık yüklü bir maaş almakta, ayrıca Ahmet Beye ait ve kirada 2 konut 2 de dükkân bulunmaktadır. Bu durum Ayşe Hanımı bağlamayacak olup sıfır oranlı emlak vergisinden yararlanacaktır.

Eşler aynı tek konuta hisseli sahiplerse, hisseleri orandan sıfır oranlı emlak vergisinden yararlanabilirler. Konuta hisseli sahip olunması halinde ise evin toplam brüt alanı dikkate alınacağından, toplam brüt alan 200 m2’yi aşarsa, bu muafiyetten yararlanılmayacaktır. Örneğin emekli olan eşi ile birlikte satın aldığı 300 m2’lik konuttan dolayı eşiyile birlikte yarı yarıya ortak olan eş, kendi hissesine isabet eden metre kareyi değil evin brüt toplamı dikkate alınarak değerlendirileceğinden bu muafiyetten yararlanamayacaktır.

Örnek 9; SGK’dan emekli aylığı dışında geliri olmayan Ayşe Hanım ile hala bir kurumda ücret karşılığı çalışan eşi Ali Bey yarı yarıya

hisseli 180 m2 konut için yıllık 1.800 TL emlak vergisi ödenmektedir. Ayşe Hanım kendisine isabet eden yani ödenen tutarın yarısını (900 TL) sıfır oranlı emlak vergisinden yararlandığı için ödemeyecektir. Diğer yarısını ise Ali Bey ödeyecek ve yıllık 1.800 TL yerine toplamda sadece 900 TL emlak vergisi ödenecektir. Yani ev hanımı Ayşe Hanım ile çalışan eşi yarı yarıya hisseli 180 m2'lik bir konut için (brüt alan 200 m2'yi aşmadığından) çalışan eş hissesi oranında emlak vergisini öderken ev hanımı Ayşe Hanım hissesine isabet eden kısım için emlak vergisi ödemeyecektir.

Ev hanımı Ayşe Hanım iki ayrı eve düşük oranlı da olsa hisseli sahipse muafiyetten yararlanamayacaktır. Duayen vergi hukukçu hocamız rahmetli Prof.Dr.Şükrü Kızılot'un bir yazısında dediği gibi; "iki yarım hisse bir ev etmesine rağmen yasa bunu kabul etmiyor." Gerçekten de öyle" iki yarım bir etmiyor bazen"

Kat irtifaklı arsa tapusu olan konut sahipleri de bu muafiyetten yararlanır. Sıfır oranlı emlak vergisi için, binaya ait iskân belgesinin alınması şartı yoktur.

Ve daha da önemlisi, İstanbul'da çok fazla olan sadece arsa tapulu konutlar için de bu hükümlerden yararlanılır.

Ancak yabancı bir Sosyal Güvenlik Kurumundan emekli olan kişi muafiyetten yararlanamaz. Kanun hükmüne göre "Kanunla Kurulan Sosyal Güvenlik Kurumları" ibaresinden yola çıkarsak hayır yararlanamaz. Yani İngiltere'ye çalışmak için giden Fuat amca orada emekli olup Türkiye'ye dönerse Türkiye'de sahip olduğu konut için emlak vergisi ödeyecektir. Yani yabancı ülkelerde kurulan bu gibi sosyal güvenlik kuruluşlarından emekli olan kişilerin, Türkiye'de brüt 200 m2'yi geçmeyen tek meskene sahip olsalar bile, bina vergisi indiriminden yararlanmaları mümkün değildir

4.Kira Gelirinin Varlığının Uygulamaya Etkisi

Kira geliri elde edilmesi muafiyetten yararlanmaya engeldir. Kira tutarı önemli değildir. Ne kadar olursa olsun muafiyetten yararlanılamaz.

Ancak sahip olunan mesken kiraya verilip mesken sahibi de kiraya çıkarsa o zaman muafiyetten yararlanılabilir. Ama sahip olunan tek konutu kiraya verip başkasının evinde kira vermeden oturulursa o zaman kira geliri var kabul edilir ve muafiyetten yararlanılamaz.

Örnek 10; Emekli aylığından başka geliri olmayan SGK'dan emekli Derya Hanım oturduğu evi kiraya verip sahilde daha ferah bir daireyi kiralayarak oraya taşınmıştır. Bu durumda Derya Hanım muafiyetten yararlanmaya devam edecektir.

Örnek 11; Emekli aylığından başka geliri olmayan SGK'dan emekli Zühal Hanım oturduğu evi kiraya verip oğlunun yanına ve oğlunun sahip olduğu eve taşınmıştır. Bu durumda Zühal Hanım, kira geliri olduğu gerekçesiyle muafiyetten yararlanmayacaktır.

Örnek 12; Emekli aylığından başka geliri olmayan SGK'dan emekli Nesrin Hanım oturduğu evi kiraya verip kızının yanına ve kızının da kira ödediği eve taşınmıştır. Bu durumda Nesrin Hanım, kira geliri olduğu gerekçesiyle muafiyetten yararlanmayacaktır.

Örnek 13; Emekli aylığından başka geliri olmayan SGK'dan emekli Nazmi Amca oturduğu evi kiraya verip kızının yanına ve kirayı da Nazmi Amcanın üstlendiği eve taşınmıştır. Bu durumda Nazmi Amca muafiyetten yararlanmaya devam edecektir.

Eşin, anne, babanın ya da çocukların gelir durumu muafiyetten yararlanmanıza engel değildir. Mükellefiyet şahsa bağlı olduğundan eşinizin, annenizin, babanızın, çocuklarınızın

ya da kardeşlerinizin durumu sizin muafiyetten etkilenmenizi etkilemez.

Örnek 14; Emekli öğretmen Ali Bey ve aktif/hala çalışan eşi Profesör Ayşe hoca, Ali Beye ait Sarıyer’de 180 m2’lik bir konutta mühendis oğluyla birlikte oturmaktadırlar. Ali Beyin emekli maaşı dışında başkaca geliri bulunmamaktadır. Ancak Prof.Dr.Ayşe Hanımın mülkiyetinde aktif kira getiren 3 dairesi, 2 dükkanı, bankada yüklüce mevduatı ve bir ticari şirkette ortaklığı, mühendis çocuğa ise ait kirada 2 daire bulunmaktadır. Ali beyin mülkiyetinde olan ve ailecek oturdukları Sarıyer’deki bu konut için Ali Bey emlak vergisi muafiyetinden yararlanacaktır.

5.Ev Hanımlarının Durumu

Ev hanımlarının da hiçbir gelirleri yok ise bunu belediyeye “Hiçbir Geliri Olmayanların Tek Meskenlerine Ait Taahhüt Belgesi”ni doldurup verirlerse muafiyetten yararlanabilirler. Ancak ev hanımının, yukarıda sayıldığı gibi hiçbir gelirin, sahip olduğu konutunun da kirada olmaması gerekmektedir.

Örnek 15; Hiçbir geliri olmayan ev hanımı Fatma Hanım sahip olduğu 190 m2 konutta banka müdürü eşi ve öğretmen kızıyla birlikte oturmaktadır. Başka geliri olmayan ev hanımı Fatma Hanım sıfır oranlı emlak vergisinden yani muafiyetten yararlanacaktır.

6. İndirimden Yararlanılacak Konuta/Binaya İlişkin Şartlar

Sahip olunan binanın, hem mesken yani konut olması hem tek mesken olması ve hem de brüt 200 m2’yi geçmemesi şarttır. Bu üç şart birlikte sağlanacaktır. Bu koşul gaziler, engelliler, şehitlerin dul ve yetimleri, işsizler ve sosyal güvenlik kurumundan aylık alan HERKES için geçerlidir.

Kanun maddesinde yer alan indirimli bina

vergisi uygulaması, sadece mesken (konut) vasıflı binalar için uygulanmaktadır. Bu nedenle, konut olmayan ya da konut vasfını kaybeden binalar için indirimli bina vergisi oranı uygulanması mümkün değildir. Maliye Bakanlığı’nın verdiği bir özalgede; fiilen de olsa işyeri olarak kullanılan binanın konut vasfını kaybettiği gerekçesiyle bu indirimli orandan yararlanamayacağı belirtilmiştir.

Konutun belli bir kısmı, depo, dükkân gibi bir şekilde başkasına kullanırsa bile “konutumuz” konut vasfını kaybettiğinden hem de kira geliri alındığı varsayımıyla bu indirimden yararlanılamayacaktır. Yani emlak vergisi ödenecektir.

Örnek 16; SGK emeklisi Ahmet Amcanın emekli maaşından başka bir geliri bulunmamaktadır. Emekli ikramiyesi ile tasarruflarını biriktirip bir apartman dairesi almıştır. Odalardan birini binanın altında bulunan kırtasiyeye depo olarak kullanması için aylık 500 TL’ye kiraya vermiştir. Emlak vergisi ödeyecek mi? Bir odayı dahi kiraya verdiği için, konut, “konut vasfını” kaybettiğinden emlak vergisi ödeyecektir.

Özetle bir binanın kısmen veya tamamen mesken olarak kullanılmaması ya da mesken dışında bir amaca tahsis edilmesi halinde indirimli binavergisi oranı (sıfır) uygulamasından faydalanabilmesi mümkün değildir.

7.Birden Fazla Meskene Sahip Olunması Durumunda

Ev hanımlarının 200 m2’yi aşmayan tek bir konutu var ise ve babadan, eşten kalan aylık ve/veya 2021 yılı için 53.000 TL’yi aşmayan faiz geliri hariç başka da geliri yok ise ve kocasının ne iş yaptığına bakılmaksızın emlak vergisi ödemeyecektir. Ancak ikinci bir evi olursa ikisi için de emlak vergisi ödemek zorundadır. Bu durumda iki konut için de emlak vergisi ödemek zorunda kalacaktır.

8. Bankadan Faiz, Repo Gibi Kazancı Olanların Durumu

Bu muafiyetten yararlanacak olanın başka geliri olmadığını ispatlaması gerekmektedir. Hiçbir gelirden kasıt; kişinin lokanta işletmeciliği gibi ticari, zırai, avukatlık gibi serbest meslek faaliyeti, faiz geliri ya da kira geliri olmaması gerekmektedir. Ancak faiz, repo gibi kazancı var ise ve bu tutar da GVK m.103 ikinci dilimin üst sınırını aşmıyorsa yani 2021 yılı için 53.000 TL'yi aşmıyorsa yararlanabilir. Aksi takdirde yararlanamaz.

Örnek 17; 120 m²'lik tek konutu olan emekli Ahmet amcanın emekli maaşından başka geliri yoksa ve bu evde oturmazsa bile emlak vergisi ödemeyecektir. Ama Ahmet amca emekli maaşı yetmiyor diye öteberi satmak için bir dükkân açarsa artık emlak vergisi muafiyetten yararlanamayacaktır. Dükkân açmayıp bir lokantada garsonluk da yapsa yine emlak vergisini ödeyecektir.

9. Konuttan Başka Gayrimenkulü Olanların Durumu

Bu koşul gaziler, engelliler, şehitlerin dul ve yetimleri, işsizler ve sosyal güvenlik kurumundan aylık alan HERKES için geçerlidir. Bu kişilerin TEK konuttan başka bir konutu da varsa hiçbir konutu için sıfır oranlı emlak vergisinden yararlanamaz.

Örnek 18; SGK'dan emekli Ali Beye ait 110 m² bir konutun yanında aynı zamanda %20 hisse ile başka bir konuta daha sahiptir. Bu durumda hiçbir konutu için sıfır oranlı emlak vergisinden yararlanamayacaktır.

İlginç olan şudur ki; ikincieviniz varsa muafiyetten yararlanamıyorsunuz ama tek konutun yanında GELİR GETİRMEYEN arsa, arazi ve de depo vs varsa muafiyetten yararlanabiliyorsunuz. Tek konutu olup da gelir getirmeyen depo, samanlık, arsa ya da arazisi de olanlar konut için bu muafiyetten yararlanabilecektir. Bunun

tek istisnası engellilere, gazilere, şehitlerin dul ve yetimlerine ilişkindir. Türkiye sınırları içinde brüt 200 m²'yi geçmeyen tek meskeni veya tek meskende hissesi bulunan engelliler, gaziler ile şehitlerin dul ve yetimlerinin emlak vergisi muafiyetten yararlanabilmesi için herhangi bir faaliyet veya gelir şartı aranılmayacaktır. Bunlar her hal ve takdirde emlak vergisi muafiyetinden yararlanacaklardır. Yani gazi iseniz ve 200 m²'yi geçmeyen tek meskeniniz varsa isterseniz holding sahibi olun söz konusu konuta ilişkin emlak vergisi ödemeyeceksiniz. Buradaki gelir getirmeyen ifadesini, niteliği bakımından karine olarak gelir getirmesi mümkün olmayan taşınmaz olarak anlamak gerekmektedir. Aksi takdirde normalde kira geliri getiren bir işyerinin bir müddet için boş kalması durumunda gelir getirmeyen bir işyerinden söz edilmesi mümkün değildir.

10. Çalışan Emeklinin Durumu

Emekli olan kişi emeklilik sonrası çalışmaya devam ederse emlak vergisi ödeyecektir. Yani bu muafiyetten yararlanmayacaktır. Bunun istisnası ise bu kişilerin engelli, gazi ya da şehitlerin dul ve yetimleri olmasıdır. Yani bir engelli emekli olduktan sonra çalışsa da yine emlak vergisi ödemeyecektir. Yani engelli kişinin ne kadar geliri olursa olsun 200 m²'yi aşmayan tek konutu için emlak vergisi ödemeyecektir.

11. Meskende Oturma(ma) Şartı

İndirimli vergi oranının uygulanması için meskende bizzat oturma şartı aranmamaktadır. Bu nedenle, sahip olduğu büyüklüğü 200 m²'yi geçmeyen tek meskeni boş tutan, kiraya veren veya bedelsiz olarak bir başkasının kullanımına bırakarak başka bir konutta kirada oturanlarda diğer şartları taşımaları kaydıyla indirimli vergi oranından faydalanabileceklerdir. Kiraya verilen evin kira gelirinin, kiralanan ev için

ödenen kira tutarından fazla olmasının önemi yoktur.

Emekliyim, oğlumun/kızımın yanında oturuyorum ve tek evim var o da kirada. Kiradaki ev için muafiyetten yararlanabilir miyim?

Kiradan elde edilen gelir nedeniyle başka bir geliri bulunmama şartı çiğnenmiş olduğundan muafiyetten yararlanamayacaklardır. Yani tek meskeni kiraya verdik siz de kiraya çıkarsanız muafiyetten yararlanabilirsiniz. Ama tek meskeninizi kiraya verdiniz eşinizin kaldığı lojmana onun yanına taşınırsanız emlak vergisini ödeyeceksiniz. Verilen özgelgeler de bu yöndedir.

12.İndirimli Bina Vergisinden Yararlanılma Dönemi

İstisnadan yararlanma hakkı takip eden yıldan itibaren başlar. Örneğin 2020 yılında emekli olunduysa 2020'de emlak vergisinin ödemesi gerekmektedir. Ancak 2021'den itibaren muafiyetten yararlanılabilir. O yüzden Mayıs ayı sonuna kadar ilçe belediyesine başvuru yapılması gerekmektedir.

13.Yazlık Evlerin Durumu

Yazlık evlerde ara sıra gidilip oturuluyorsa her şekilde emlak vergisi ödenmesi gerekmektedir. Ancak yazlık evde yaz kış devamlı oturuluyorsa bunun için yukarıda şartları taşımaları halinde emlak vergisi ödenmeyecektir. Örneğin emekli bir amca Ege sahillerinde bir yazlık ev alıp artık kalan ömrünü orada tamamlamak için gidip oraya yerleşirse ve bu ev de 200 m²'yi aşmıyorsa ve amcanın ticari, zirai, serbest meslek, kira geliri gibi bir kazancı da yok ise emlak vergisi ödemeyecektir.

14.Eşinden Dolayı Emekli Alanların Durumu

Geliri, kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanlar bu vergi avantajından yararlanabilecekler. Yani ev hanımı Ayşe

teyze eşi öldükten sonra eşinden kalan evde ikamet etmekte ve eşinden dolayı aylık alırsa ve yukarıda sayılan diğer şartları da sağlarsa emlak vergisi ödemeyecektir.

15.Geçmiş Yıllarda Ödenenlerin İade Alma Durumu

VUK m.118/3 uyarınca vergi hatası söz konusu olduğundan meskenin bulunduğu yer ilçe belediyesine hata düzeltme dilekçesi verip iade de talep edilebilmektedir. Sonuç alınmaması durumunda VUK m.124 uyarınca Gelir İdaresi Başkanlığına şikâyet yoluyla dilekçe verip sonuca göre yargı yolu da kullanılabilir. İade alma süresi ise VUK'un düzeltme zamanaşımı süresi ile sınırlıdır.

16.Sonuç

Vergi kanunlarımızda özellikle sosyal amaçlı muafiyet ve istisnalar fazlasıyla bulunmaktadır. Bunlardan biri olan emlak vergisinde indirimli bina vergisi uygulaması engellilere, gazilere, işsizlere, ev hanımlarına, engellilere ve şehitlerin dul ve yetimleri için düzenlenmiştir. Bu minvalde 200 m²'ye kadar tek konutu olanlardan; işsiz ve Türkiye'de kurulu bir sosyal güvenlik kurulundan emekli aylığı alanların başka bir geliri olmadıklarını belgeleyenler ile diğer sayılanların başka geliri olup olmadıklarının bir önemi olmaksızın indirimli bina vergisinden yararlanmaları mümkündür.

Kaynakça

BİLİCİ, Nurettin; *Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, 31. Baskı, Ankara, 2013.*

GÜREŞ, Saim; *Emlak Vergisinde Ödeme Süreleri İle Gayrimenkulün Satılması Halinde Mükellefiyet Durumu, Yaklaşım Dergisi, sayı 158, Şubat 2006*

GÜREŞ, Saim; *Emlak Vergisinde Bildirim Verilmesi ve Süreleri, Vergi Değerini Değiştiren Sebepler, Yaklaşım Dergisi, Sayı 167, Kasım 2006*

KIZILOT, Şükrü & SARISU, Ekrem & ÖZCAN, Sezgin & KIZILOT, Zuhal; *Gayrimenkul Rehberi, Yaklaşım Yayıncılık, 10. Baskı, Ankara, 2013.*

KIZILOT, Şükrü & TAŞ, Metin; *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.*

ÖNCEL, Mualla & KUMRULU, Ahmet & ÇAĞAN, Nami; *Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 19. Baskı, Ankara, 2010.*

www.sbb.gov.tr

HAKEMSİZ YAZILAR

OPINION PAPERS

TÜM YÖNLERİYLE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇ VE CEZALARI

YADİGAR ŞENÖZ - MUHARREM ÖZDEMİR

I. GİRİŞ:

Temel ceza kanunlarına uyum amacıyla 23.01.2008 tarih ve 5728 sayılı “Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununda vergi kaçakçılığı ile ilgili hükümler yeniden düzenlenerek ağırlaştırıcı hükümlere yer verilmiştir.

Bu kapsamda vergi hukukunda düzenlenen vergi cezalarının Türk Ceza Kanunu ile uygulama birliğinin sağlanması amacıyla “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” yürürlüğe konulmuştur.¹

5728 sayılı kanunun 271 ila 281’inci maddeleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Kaçakçılık, İştirak, pişmanlık ve ıslah hükümleri değiştirilmiş olup özellikle ceza hükümleri 5237 sayılı Türk Ceza Kanununa paralel uyum amacıyla yeniden düzenlenmiştir.

Yapılan yeni düzenleme ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesi Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezalar başlıklı Üçüncü Bölüm “Suçlar ve Cezaları” başlığı ile yeniden düzenlenmiştir.

Buna göre Kaçakçılık suçlarını düzenleyen 359.maddesinin [a] ve [b] fıkralarına 5728 sayılı

kanunla [c] fıkrası da eklenerek üçlü bir yapı haline getirilmiştir.

II. VERGİ USUL KANUNUNDA DÜZENLENEN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

II.1. [18 AYDAN][3 YILA]KADAR HAPİS CEZASI GEREKTİREN SUÇLAR

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359/a-1 ve 359/a-2 maddelerinde, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan kişilerin aşağıdaki suçları işlemeleri halinde 18 aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.²

- a)** Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar,
- b)** Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar,
- c)** Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydederler,
- d)** Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler,
- e)** Defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler,
- f)** Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar.

ESKİ DÜZENLEME	YENİ DÜZENLEME
Hapis Cezası 6 aydan 3 yıla kadar	Hapis cezası 18 aydan 3 yıla kadar
Hapis cezası para cezasına çevrilebilir	Hapis cezası para cezasına çevrilebilir
Hapis cezasının para cezasına çevrilmede asgari ücret endekslemesi geçerlidir	Hapis cezasının para cezasına çevrilmede asgari ücret endekslemesinden vazgeçilmiştir

1- 08.02.2008 tarih ve 26781 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

2- 5904 sayılı Kanunun 23 üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.07.2009

II.1.1. Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak

Muhasebe hilesi, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359/a-1 maddesinde düzenlenmiş olmakla beraber kanunda muhasebe hilesi kavramı tanımlanmamıştır. Türk Dil Kurumu sözlüğünde hile; birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika olarak tanımlanmıştır.³

Doktrinde hile; aldatma, yanıltma, bir kimsenin kendi davranış veya sözleriyle diğer bir kimseyi irade beyanında bulunmaya veya sözleşme yapmaya yöneltmek için karşı tarafta yanlış bir kanaatin doğmasına veya var olan yanlış kanaatin devamına bile bile yol açması olarak tanımlanmaktadır.

Buna göre, 213 sayılı Kanun'da tanımlanmış bulunan muhasebe hilesi suçunun maddi unsurunu ikiye ayırmak mümkündür. Bir muhasebe hilesi fiili yapılmış olmalı ve bu fiil vergi kanunlarına göre tutulan defter ve kayıtlarda yapılmış olmalıdır.

Muhasebe hilesi kavramı, muhasebe hatası kavramından farklıdır. Esasında iki fiil de hesap işleyişi ve kayıt düzeninin vergi ve muhasebe ilkelerine aykırı tutulması anlamına gelmektedir. Ancak hata ile hile arasında, suçun manevi unsurunun oluşması bakımından farklılık bulunmaktadır. Esasında maddi unsur aynı olsa bile, manevi unsurdaki farklılık bu iki fiili birbirinden ayırmaktadır.

Muhasebe hataları; ihmal, dikkatsizlik ve bilgisizlik gibi nedenlerle, muhasebe hilesi ise bilinçli olarak, menfaat sağlamak amaçlı, vergi matrahını azaltacak kayıt ve işlemler olarak değerlendirilmektedir. Özetle, kasit unsurunun varlığı durumunda muhasebe hilesinden söz edilebilecektir.

Muhasebe hilesi yapmakta amaç daha çok, haksız kazanç sağlamak veya az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek suretiyle vergi kaçırmak için işlenen fiillerden biridir. Muhasebe hilesi ile vergi kanunlarındaki mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılması ve hatta çökertilmesi amaçlanmaktadır.

Vergi doğuran olayı, vergi dairesinin bilgisi dışında tutarak vergi ödememek, matrahı düşürmek, dolayısıyla az vergi ödemek veya hiç ödememek veya hakkı olmayan iadesi veya indirimden yararlanmaktır. Aşağıdaki iş ve işlemler muhasebe hilesi olarak sayılmalıdır:

- a)** Birden fazla takvim yılında tüm yevmiye defterlerinde vergi matrahını etkileyecek şekilde aynı muhasebe kaydının yapılması,
- b)** Bilançoda şirket ortağına borcu bulunduğu ilişkin kayıt bulunmazken, ilgili yıllarda dönem sonlarında yapılan bir kayıtla söz konusu borcun kapanış bilançolarına dâhil edilmesi,
- c)** Yevmiye defterinin bilirkişi tarafından imza altına alınmasından sonra tüm yevmiye kayıtlarının hatalı muhasebe kaydı ile ters kayıtla kapatılması,

Örnek: Şirketin 100- Kasa hesabı 31.12.2020 tarihi itibarıyla 10 milyon liradır. Dönem sonunda 100- Kasa hesabı borç kalanı verecek iken yapılan ters kayıtla 100- Kasa hesabı alacaklandırılmak suretiyle bakiye sıfırlanmıştır. Söz konusu işlem için adetlandırma yapması ve 642- Faiz geliri hesaplanması gerekirken bu muvazaalı işlem ile vergi matrahının azaltılması yoluna gittiği anlaşıldığından bu durumun muhasebe hilesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

3- Danıştay 3. Dairesinin 28.6.2018 tarih ve Esas No: 2014/5545, Karar No: 2018/3664

2016/2.Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavları Vergi Tekniği Sınavı

Soru: “Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak ” suçunun hangi kanunda düzenlendiğini, suçun tanımının yapılıp yapılmadığını açıklayarak, bu suçun özelliklerini hukuki açıdan tartışınız?

Cevap: VUK m. 359/a-1’de “hesap ve muhasebe hilesi yapmak” kaçakçılık suçu fiilleri arasında sayılmış olup, bu suçu işleyenlerin on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, söz konusu fiil ile vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde 213 sayılı VUK m.344 uyarınca ziyaa uğratılan vergi tutarının [3] katı tutarında vergi ziyai cezası da kesilmektedir. Öte yandan, VUK m.359/a-1’de “muhasebe hilesi yapmak” suçu yasada açık biçimde tanımlanmamıştır. VUK m. 359’da vergi kaçakçılığı suçunun varlığı için aranan ilk davranış vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan “defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak” olarak belirlenmiştir. “Hesap hilesi” ve “muhasebe hilesi” yapmak şeklinde iki farklı hareket ile de gerçekleştirilebileceği anlaşılan bu davranışın bir tanımının olmaması yazında farklı görüşlerin oluşmasına da yol açmıştır. Öte yandan hesap ve muhasebe hilesinin tanımlanmamış olması suçun unsurlarının tespitini zorlaştırmış, madde hükmünün uygulanabilirliğini de etki etmiştir. Daha açık bir ifade ile hesap ve muhasebe hilesinin, VUK dışında da tanımlanmasının zorluğu, fiilin VUK’da yer almasını tartışılır kılmaktadır. Gerçekten de hesap ve muhasebe hilesini tanımlama çabalarının yetersiz kaldığı görülmektedir. Son derece değişken olan ve esasen Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan Tek Düzen Muhasebe Tebliği ile suçun davranış unsurunu belirlemesi hukuki belirlilik ilkesi bakımından hukuka aykırı sonuçlar doğurabilme olasılığını da taşımaktadır. VUK m.359’da yer alan tüm kaçakçılık suçları bakımından “yanıltıcı mahiyet” [aldatma-iğfal kabiliyeti] suçun bir unsuru olarak aranmaktadır. Diğer taraftan, kaçakçılık suçlarında vergi ziyai bir unsur olarak aranmamaktadır. Buna karşın bir suç olmasından hareketle VUK m. 359’da tanımlı hesap ve muhasebe hilesi suçu ancak yanıltıcı mahiyetteki hesap ve muhasebe kayıtları ile işlenebilir. Bu açıklamalar ışığında belirtmek gerekir ki; kanun koyucu Vergi ziyana yol açan her serbest hareketi kaçakçılık suçu olarak görmemiş; ancak yanıltıcı [iğfal kabiliyeti olan] fiilleri kaçakçılık suçları kapsamında görmüştür. Bu durumda, suçun kanuni unsurlarının TCK’nda belirlenen sahtecilik suçlarına ilişkin hükümler dikkate alınarak belirlenmesi gerekmektedir.

i. VUK m. 359’da yer bulan hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun ortaya çıkması için; ilgili davranışın yanıltıcı mahiyet ve amaçla yapılması gerekir. Bu suçların tespitinde işlendiği iddia edilen fiiller açısından fiilin “hukuka aykırılığın kolaylıkla anlaşılabilir olmamasıdır”. Bu bağlamda içeriğindeki hukuka aykırılık kolaylıkla görülebilen bir muhasebe kaydının sahteliğinden söz edilemez. Bir başka söyleyişle muhasebe kaydı üçüncü kişileri yanıltıcı mahiyette değilse, iğfal kabiliyetinden de söz edilemez. Bununla birlikte fiilin hile içerdiğinin özel araştırma gerektirmesi veya başka verilerle hileli davranışın kamufle edilmesi gibi durumlarda kamu güveni de tehlikeye gireceğinden, iğfal kabiliyetinin varlığı kabul edilmelidir.

ii. Bu suç bakımından VUK ile TCK arasındaki özellik-genellik ilişkisi VUK’da yer almayan hususlarda, TCK’ya başvurulmasını gerektirmektedir

iii. Aldatma kabiliyetinden söz edebilmek için sahtecilik fiilinin ilk bakışta herkes tarafından anlaşılabilir nitelikte olmaması gerekmektedir.

iv. Suçun genel kast ile işlenmiş olması gerekmektedir. Her ne kadar yukarıda görüldüğü üzere bu suçun tanımlanmamış olması, suçun kategorize edilmesini de imkânsız hale getirmektedir. Ayrıca, suçun kanuni unsurlarının tanımlanmamış olması nedeniyle kendi aleyhine muhasebe veya hesap hilesi yapan kişiler bakımından da vergi kaçakçılığı suçunun tamamlandığından bahsedilebilecektir. Hata ile hileyi ayırmak bakımından aynı zamanda zarara yol açma gerekliliği açıkça ifade edilmiştir. Özetle ifade etmek gerekirse kanun koyucunun vergi ziyai aramaksızın, muhasebe ve hesap hilesini davranış unsuru olarak belirlemesi, yarattığı belirsizlik nedeni ile madde hükmünün uygulanabilmesi hukuken imkânsız hale gelmiştir. Bu nedenle, muhasebe hilesi” suçunun, suçun kanunilik ilkesine göre, eylemi tanımlayan hukuk kurallarının kuşkuya yer vermeyecek biçimde açık, seçik sınırlarının yasa koyucu tarafından önceden saptanmış olması gerekmektedir.

II.1.2. Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak (Sahte hesap açmak)

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359/a-1 maddesine göre, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması kaçakçılık suçu olarak sayılmıştır.

Doktrinde, “gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma hareketinin”, esasen muhasebe hilelerinin bir türü olduğundan kanunda ayrıca belirtilmesine gerek bulunmadığı belirtilmektedir.⁴

Örnek: Şirket ortağı olmayan kişi adına bankada hesap açılmıştır. Şirketin kayıt dışı satışını gerçekleştirdiği gelirler bu hesap üzerinden takip edilmektedir. Vergi incelemesi sırasında şüpheli görülen para hareketlerinin alınan ifade de (X) şirketine ait gelirler olduğu ve vergi matrahını azaltmak için bu hesabın açıldığı anlaşılmıştır.

II.1.3. Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydederler (Çift defter tutma)

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359/a-1 maddesinde sayılan bir diğer vergi kaçakçılığı suçu ise, uygulamada çift defter tutma ve gayri resmi defter olarak adlandırılan işlemlerdir. Buna göre, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydederler bu kapsamda değerlendirilir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Defter Tutma” başlıklı İkinci Kısmında yer alan 171’inci maddesinde mükelleflerin, bu Kanuna göre tutacakları defterleri, vergi uygulaması bakımından, maddede sayılan maksatları

sağlayacak şekilde tutacaklarının hükme bağlandığı, 182 inci maddesinde de hangi defterlerin tutulacağı açıklanmıştır.

Bu defterlerde yer alan bilgilerin ayrıca özel bir defterde izlenmesi suç değilken, yasal defterlerde yer almayan kayıt ve bilgilerin özel bir defterde izleniyor ve tutuluyor olması yanında vergi matrahını da aşındıran bir yönü de varsa vergi kaçakçılığı için bir delil olarak değerlendirilmesi gerekir.

Örnek: Şirketin yıl içinde elde etmiş olduğu gelirleri yasal defterlere kayıt etmesi gerekirken özel bir ajanda da (el defteri) veya excel ortamında takip etmesi vergi matrahının azalması sonucunu doğuracağı açık olduğundan vergi kaçakçılığı kapsamında değerlendirilmesi gerekir.

İşverenin, muhasebe servisi denetlemek için yasal defterlerde tutulan bilgileri ayrıca kendi uhdesinde bulunan bir özel bir defterde takip ediyor olması tek başına vergi matrahının azalmasını sağlamadığından suç olarak değerlendirilemez.

II.1.4. Defter belge ve kayıtları tahrif etmek

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 217 inci maddesi yanlış kayıtların düzeltilmesi başlığını taşımakta olup, yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Diğer bilumum defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hale getirmek yasaktır.

Tahrifat kelime itibariyle, bir şeyin aslını bozma ve değiştirme anlamı taşır. Bu anlamda, tahrif edilen defter, kayıt ve belgelerin 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan resmi belgelerden

4- <http://nek.istanbul.edu.tr:4444/ekos/TEZ/ET001598.pdf>

olması gerekir. Örneğin, döviz alım ve satım faaliyetinde bulunan yetkili müesseseler ilgili mevzuat gereğince, döviz alım belgesi ve döviz satım belgesini düzenleme mecburiyeti bulunmaktadır. Döviz alım-satım belgesi üzerinde yapılan tahrifat bu kapsamda değerlendirmelidir.

Örnek: Mükellefin, iki adet mal alış faturasının miktar ve tutarlarında tahrifat yapması halinde, bu fiil 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/a-2 maddesi kapsamındadır.⁵

Örnek: Mal alımı dolayısıyla mükellefe düzenlenen faturada yer alan 100.000 TL'lik mal bedeli tutarı üzerinde oynamak ve tahrif etmek suretiyle 190.000 TL olarak değiştirip kayıtlarına alması tahrifattır.

II.1.5. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya bu belgeleri kullananlar

II.1.5.1. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananları 359/a-2 maddesinde, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananları ise 359/b maddesinde düzenlemiştir. Bu nedenle, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye sahte belge demek doğru değildir.

Vergi Usul Kanunu'na göre sahte belge ve yanıltıcı belgenin temel ortak yanı her iki belgenin de tümüyle gerçeği yansıtmamasıdır. Aralarındaki temel farklılık; sahte belgede bu belgenin düzenlenmesi gereken fiili durumun hiç gerçekleşmemesi halinin bulunması, yanıltıcı belgede ise fiilen ortada bir iş ilişkisinin olması, ancak bu ilişkinin belgelere olduğundan farklı bir biçimde yansıtılmasıdır. Gerçek bir muamelenin miktar itibarıyla

gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması belge konusunun adet, miktar, fiyat veya tutar yönlerinden eksik veya fazla gösterilmesidir. Belgede miktarın gerçeğe aykırı şekilde gösterilmesiyle bir kısım faaliyet belgelendirilmemiş, vergi dairesinin bilgisinden kaçırılmış olmaktadır. Mahiyetin, gerçeğe aykırı şekilde gösterilmesinde ise, faaliyetin mahiyeti değiştirilerek beklenen yarar sağlanmakta, adeta vergi dairesi hataya düşürülüp kandırılmaktadır.⁶

Örnek: 50 adet satılan gömleğin 30 adet, 100 Liradan satılan bir malın 20 Liradan satılmış olarak gösterilmesi gibi. Gerçek bir muamelenin mahiyet itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması ise, satılan mal veya hizmetin cinsinin ve muamele tarihinin farklı gösterilmesidir.

Örnek: Deri ceket satıldığı halde faturada kumaş ceket satılmış gibi veya mal, yeni mali yılda satıldığı halde kapanan mali yıl içinde satılmış olarak gösterilmesi gibi.

II.1.5.2. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin düzenlenmesi veya kullanılması

Vergiyi doğuran faaliyetin mahiyeti değiştirilerek veya miktarı gerçeğin altında veya üstünde gösterilerek bir kısım gelirin gizlenmesi veya giderin fazla gösterilmesi suretiyle matrahın düşürülmesi, dolayısıyla az vergi vermeyi hedefleyen mükellefler tarafından sıkça işlenen fiillerden birisi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmaktır.

Vergi Usul Kanunu kapsamında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiilinde, komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise gideri fazla

5- Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 21.01.2002 tarih ve Esas No: 2001/11356, Karar No: 2001/317

6- Nuri Ok-Ahmet Gündel, Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002, s.314)

gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla vergiyi az ödemek veya hiç ödememek veya hakkı olmayan vergi iadesi veya indiriminden yararlanmaktır.

Vergi yükümlüleri tarafından bu tür sahte belge talep edilmediği sürece belgelerin sahte olarak düzenlenmesi düzenleme eylemini gerçekleştiren şahıs açısından kâğıt ve mürekkep harcamaktan başka bir anlam ifade etmeyecektir. Kanun koyucu, açıklanan nedenlerle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen veya bu belgeleri kullananları aynı kategoride değerlendirmiş olup ceza anlamında bir fark ortaya koymamıştır. Çünkü bu tür belgelerin talep edilmesine bağlı olarak gerçekleşen bir arz eylem olduğundan kullandanda bu fiilin failidir.

Bir belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kapsamında olabilmesi için aşağıdaki şartları taşıyıp taşımadığına bakmak gerekir.

a) Vergi Usul Kanunu'na uygun biçimde mükellef sıfatını almış kişi tarafından düzenlenmesi gerekir. Belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanma zorunluluğu bunu gerektirmektedir. Ancak adına fatura düzenlenen kişinin, mükellef olması şart değildir,

b) Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerden olmalıdır,

c) Yanıltıcı belgede, fiilen ortada bir iş ilişkisinin olması, ancak bu ilişkinin belgelere olduğundan farklı bir biçimde yansıtılmasıdır.

d) Yanıltıcı belgede, gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet veya miktarında gerçeğe aykırılık vardır.

II.1.5.3. Katma değer vergisi uygulama genel tebliğinde muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-2 maddesinde sayılan bir diğer vergi kaçakçılığı suçu ise, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlardır. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine göre muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinin E. Özel Esaslar başlığı altında 4.1 bölümünde muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kavramının tanımına yer verilmiş ve örnekler yoluyla açıklanmıştır. Buna göre aşağıdaki fiiller bu kapsamda değerlendirilir.

a) Belgenin mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı olup olmadığı,

b) Belgede yer alan bilgilerin gerçeğe aykırı olduğunun [ödeme bilgileri, mal hareketleri ve alıcı bilgileri gibi] deliller ile tespiti,

c) Belgede yer alması zorunlu bilgilerde tahrifat yapıp yapılmadığı,

d) Belgede bulunması zorunlu bilgilerin [vatandaşlık numarası, vergi kimlik numarası ve adres gibi] gerçeği yansıtmadığı,

e) Gerçekte satılan mal veya verilen hizmet yerine başka bir mal satıldığı veya hizmetin ifa edilmesi.

II.1.5.6. Defter ve belgeleri gizlemek

II.1.5.6.1. Gizleme

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 maddesinin a fıkrasının 2 numaralı bendine göre, Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir.

Kanun koyucu defter ve belgelerin birlikte yetkili makamlara ibraz edilmemesini gizleme olarak saymıştır. Defter veya belgelerin ibraz edilmemesi şeklinde bir düzenleme olsaydı aynı değerde olup da birinin tercih edilmesi gereken iki seçenekten biri şeklinde anlamak gerekirdi.

Dolayısıyla defter ve belgelerin ikisinin de mücbir sebep olmaksızın ibraz edilmemesi gizleme olarak değerlendirilmesi, defter veya belgelerden birinin ibraz edilmesi halinde de Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 22.06.2016 tarih ve 7259 sayılı Vergi İncelemelerinde uygulama birliği sağlama ve koordinasyona genelgesine göre işlem tesis edilmesi gerekir.

II.1.5.6.2. Defter ve/veya belgelerin ibraz edilmemesi

II.1.5.6.2.1. Münhasıran belgelerin ibraz edilmesi

Yürütülmekte olan vergi incelemeleri sırasında incelemeye konu belgelerin ibraz edilmesine rağmen, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olan yasal defterlerin mücbir sebep dışında ibraz edilmemesi halinde mutlak suretle 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesine göre vergi suçu raporu düzenlenmelidir.

Örnek: Vergi müfettişi 2020 hesap dönemine ait yevmiye defterinin ibrazını istemiştir. Verilen süre içerisinde yasal defter ibraz edilmemiştir. Noter ile yapılan yazışmalarda yevmiye defterinin tasdik işleminin varlığına rastlanılmadığı anlaşılmıştır. Buna göre,

yevmiye defterinin varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olmadığından gizleme fiilinde söz edilemeyecektir.

II.1.5.6.2.2. Münhasıran defterlerin ibraz edilmesi

Yasal defterler ibraz edildiği halde, belgelerin ibraz edilmemesi durumunda ibraz edilmeyen belgeler (incelemeye konu sahte belgelerin ibraz edilmemesi veya fotokopi olarak ibraz edilen belgeler dahil) yapılan incelemenin sıhhatini bozmuyorsa sadece bu nedenle vergi suçu raporu düzenlenmemelidir.

Daha önce tamamlanmış bir vergi incelemesinde, ibraz edilen yasal defter ve belgeler üzerinden KDV indirimlerinin mükellefin defter kayıtlarına, belgelerine ve beyanlarına uyumlu olduğunun tespiti yapılmışsa, daha sonradan yapılacak bir vergi incelemesi için istenilen yasal defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiili nedeniyle beyannamelerdeki tüm KDV indirimleri reddedilmeyecektir.

Ancak inceleme konusu sınırlı olarak, yasal defter ve belgeler dışındaki tespitlerle KDV indirimleri eleştiri konusu yapılabilecektir. Bununla birlikte yasal defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiili nedeniyle 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesi kapsamında işlem yapılması gerekir.

II.1.5.6.2.3. Defter ve belge ibraz yükümlülüğünün ihlal edilmesi

II.1.5.6.2.3.1. Mahkemelerin karşıt inceleme yapma yetkisi

Vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elemanına ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargılama aşamasında mahkemeye sunulması halinde hukuki geçerliği var mıdır? Yetkili inceleme elemanına ibraz edilmeyen

defter ve belgelerin kanıt olma değerini yitirmiş midir?

Diğer bir ifade ile mahkeme tarafından vergi inceleme elemanı yerine geçerek karşıt inceleme yapılmak istenmesi vergilemede esas olan “gerçek mahiyet”in biçimselliğe feda edilmesi anlamı mı çıkarmak gerekir? İdari işlemin tesis tarihinden sonra yargı yerince yapılacak veya bilirkişiye yaptırılacak inceleme sonucuna göre karar verilmesi mümkün müdür?

Bilindiği üzere, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’ndare’senaraştırma ilkesi benimsenmiş, aynı Kanununun 31 inci maddesinin atıfta bulunduğu 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 266 ıncı maddesinde, hâkimin özel veya teknik bilgiyi gerektiren bir konuda bilirkişi incelemesi yaptırmaya yetkili olduğu belirtilmiştir.⁷

2577 sayılı Kanununun 20 inci maddesinde düzenlenen re’sen araştırma yetkisi, idarenin kendi yetkisini kullanarak yapmış olduğu inceleme ve araştırmaya dayalı idari işlem den kaynaklanan idari uyuşmazlığın çözümü için gerekli belge ve bilgilerin, davaya bakan yargı yerine sağlanması amacını, bir başka anlatımla dava konusu yapılan idari işlemin hukuka uygunluğunu denetleme amacını güder.

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda öngörülen re’sen araştırma yetkisinin kullanılması vergi inceleme elemanı yerine karşıt inceleme yapmak suretiyle gerçek durumun ortaya konulmaya çalışılması vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kaldırılmasına sebebiyet mi verecektir. Mahkemeye sunulan defter ve belgelerden vergi idaresi de haberdar edilerek idarenin bunlar üzerinde inceleme yapmaya yönlendirilmesi ve bu inceleme sonucuna göre karar verilmesi doğru bir yaklaşım olur mu?

Yukarıda yer alan Danıştay İçtihatları Birleştirme

Kurulu kararında, Danıştay Vergi Dava Daireleri ile Vergi Dava Daireleri Kurulu arasındaki farklı görüşler arasında uygulama birliği sağlamıştır. Karar ile tüm bu sorulara cevap vermek suretiyle idari yargı ve mali idare arasındaki farklı bakış açısına bir çözüm getirmiştir.

Bu karar ile Maliye’nin uzun yıllar süre gelen uygulamalarının aksine vergi inceleme elemanına ibraz edilmeyen defter ve belgelerin vergi mahkemelerine sunulması halinde ibraz edilecek belgelerden vergi idaresi de haberdar edilerek, vergilendirmenin konusunu oluşturan katma değer vergisi indiriminin dayandığı faturalarda bu verginin ayrıca gösterilip gösterilmediği, belgelerin yasal defterlere usulüne göre kaydedilip edilmediği ve temsil ettiği hukuki muamelenin gerçek olup olmadığının araştırılarak karar verilmesini esasa bağlanmıştır.

Diğer bir ifade ile defter ve belgeler davacıdan istenilip, defterlerdeki kayıtlar incelenip, bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak yapılacak hukuki değerlendirmeye göre karar verilmesi gerekir.

Bu bilgiler ışığında Vergi Denetim Kurulu Vergi Müfettişlerine ibraz edilmeyen veya edilemeyen defter ve belgelerin sonradan temin edilmesi halinde ilk derece vergi mahkemesinde açılacak davada mahkemeye ibraz edilmesi halinde mahkemelerce belgelerin temsil ettiği hukuki muamelenin gerçek olup olmadığının araştırılması imkânı sağlanmıştır.

II.1.5.6.2.3.2. Mücbir sebebin varlığı nedeniyle defter ve belgelerin ibraz edilememesi

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 13 üncü maddesi mücbir sebepler başlığını taşımaktadır. Başlıktan da anlaşılacağı üzere

7- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen 13.12.2017 tarih ve E:2017/627, K:2017/623 sayılı karar

mücbir sebep halleri bilinen ve beklenen bir tek olaya münhasır olmadığından çoğul olarak sayılmıştır.

Bu nedenle mücbir sebep, mükellefin vergi ödevinin yerine getirilmesine mani durum teşkil eden sıra dışı, yani kaderci anlayışla Allah tarafından musallat edilen olaylardır. 13 üncü madde de dört bent halinde sayılmakla birlikte, son paragrafta “gibi” ifadesinin kullanılması nedeniyle bu olayları tek tek saymak dışında kanun koyucu genelleme yapmak suretiyle mücbir sebep hallerini ucu açık bırakmıştır. Şuan yaşanmakta olan Çin virüsü kanun lafzında geçmemesine rağmen ağır hastalık olarak bir mücbir sebep hali kabul edilmiştir.

Buna göre, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 13'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk halinin mücbir sebep hali olduğu, 15'inci maddesinde ise, 13'üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde, bu sebep ortadan kalkıncaya karar sürelerin işlemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

213 sayılı Kanunun 13. maddesinde sayılan mücbir sebep hallerinden herhangi birisinin bulunması, vergi ödevinin yerine getirilmesini engelleyecek sebep olarak kabul edilmiştir. O halde mücbir sebep halinin varlığını ispatlayabilen bir mükellefin vergi ödevini yerine getirmediğinden bahsedilemeyecektir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda yer verilen 13 üncü maddesinde mücbir sebep halinin mutlak surette zayi belgesi ile ispatlanması gerektiği yönünde bir hüküm bulunmadığı gibi bu konuda Türk Ticaret Kanunu hükümlerine atıf da yapılmamıştır. Bu nedenle, yargı yerlerince, dava dosyasına sunulan zayi belgesi ve/veya diğer deliller göz önüne alınarak, defter ve belgelerin

mücbir sebep nedeniyle vergi idaresine ibraz edilip edilemediğinin, her uyuşmazlıkta ayrı ayrı değerlendirilerek karar verilmesi gerekmektedir.

Mükellefler, defter ve belgelerin zayi olduğu hususunu; Ticaret Mahkemesinden alacakları zayi belgesi ile ispat edebilecekleri gibi diğer resmi makamlardan alacakları hukuken geçerli diğer belgelerle de ispat edebileceklerdir. İspat vasıtalarının niteliği, olayın özelliğine göre, görevli yargı yerlerince değerlendirilecektir.

Örnek: Şirketin arşiv olarak kullandığı binanın su basması nedeniyle, defter ve belgelerinin okunamaz ve kullanılamaz durumda olduğu, gerek Jandarma Karakol Komutanlığı, Zabıta Amirliği ve İtfaiye Müdürlüğü tarafından düzenlenen tutanaklarla, gerek Sarıyer 2. Asliye Hukuk Mahkemesince yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen raporla ortaya konularak, 213 sayılı Kanun'un 13 üncü maddesi uyarınca mücbir sebep halinin varlığının ispatlandığı sonucuna ulaşılabacaktır.

Kanunda sayılan mücbir sebep hallerinden birinin varlığı halinde Asliye Ticaret Mahkemesinden alınacak zayi belgesi ile ispat edebilecekleri gibi mücbir sebep durumunun varlığını Jandarma Karakol Komutanlığı, Zabıta Amirliği ve İtfaiye Müdürlüğü gibi resmi makamlardan alacakları hukuken geçerli diğer belgelerle de ispat edebileceklerdir.

Buna göre, katma değer vergisi indiriminden yararlanmış bir mükellefin beyanlarının doğru olup olmadığının tespiti amacıyla, defter ve belgelerinin ibrazı istenildiğinde, 213 sayılı Kanunda tanımlanmış mücbir sebep hallerinden biri sebebiyle defter ve belgeleri zayi olan bir mükellefin, ibraz ödevini yerine getirmesi beklenemez. Böyle bir nedenden dolayı, ibraz ödevini yerine getiremeyen mükellefin katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle adına tarhiyat yapılması ve ceza kesilmesi hukuka uygun düşmeyecektir.

II.1.5.6.2.3.3. Mücbir sebep mazereti olmaksızın defter ve belgelerin ibraz edilmemesi

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 13 üncü maddesinde yer alan vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk halinin olayın özelliğine göre ilgili resmi makamlardan alınan ve hukuken itibar edilebilir nitelikteki belgelerle de ispat edilebilir.

Mücbir sebep halinin varlığının ispatı, mutlak bir şekil şartına bağlanmamış olup, ticaret mahkemelerinden alınacak zayi belgesiyle ispat edilebileceği gibi Jandarma Karakol Komutanlığı, Zabıta Amirliği ve İtfaiye Müdürlüğü gibi resmi makamlardan alacakları hukuken geçerli diğer belgelerle de ispat edebileceklerdir.⁸

Vergi inceleme elemanı tarafından talep edilen defter ve belgelerin mücbir sebep mazereti olmaksızın ibraz edilmemesinden sonra dava aşamasında mahkemeye sunulması halinde ibraz yükümlülüğünü yerine getirdiğinden bahsedilecek midir?

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu,⁹ mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini, incelemeye yetkili olan inceleme elemanlarına ibraz etmeyen katma değer vergisi mükellefleri adına yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda; davacılar tarafından, vergilendirme dönemine ilişkin yasal defterler ve belgelerin mahkemeye sunulabileceğinin ileri sürülmesi halinde, bu defter ve belgeler davacıdan istenilip, defterlerdeki kayıtlar incelenip, bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak yapılacak hukuki değerlendirmeye göre karar verilmesi gerektiği sonucuna varmıştır.

Buna göre, daha önce vergi denetim elemanlarına ibraz edilmeyen defter ve

belgelerin mahkemeye ibrazı halinde gerekli tespitleri yapma sorumluluğu bulunmaktadır. Mahkeme bunları almaktan ve gerekli saptamaları yapmaktan imtina edemeyecektir. Bu bilgiler ışığında mahkemenin bu denetimi İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndan kaynaklanmaktadır.

a) Vergi mahkemesine sunulacak defter ve belgeler hakkında vergi idaresinin bilgi ve tespitlerine başvurulabilir,

b) Vergi mahkemesi tarafından, yukarıdaki saptamalardan sonra durum gerektirdiği takdirde diğer kanıtların, 2577 sayılı Kanun'un 31 inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca elde edilmesi mümkündür.

c) Yargı organınca, idarenin yerine geçerek herhangi bir inceleme yapılmamakta, ödenmesi gereken verginin doğruluğu konusunda yargısal denetim yapılmakta olup, bu da İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndan doğmaktadır.

II.1.5.6.2.3.4. Defter ve belge ibraz etmeme halinde özel esas uygulaması

Vergi incelemesine yetkili olanlarca veya takdir komisyonlarınca ibrazı istenen, varlığı noter kayıtları veya sair surette sabit olan defterlerin ve ilgili dönem kayıtlarına esas belgelerin mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle KDV mükellefleri tarafından ibraz edilmemesi durumunda, mükellef özel esaslar kapsamına alınır.

Bu tespit varlığı için defter ve belge ibrazına ilişkin ek süre dâhil verilen sürenin dolmuş olması gerekmektedir. Özel esas uygulaması bakımından "defter ve belge" ifadesinden, 213 sayılı Kanun uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgeler anlaşılmalıdır. Defter ve belge ibraz etmeme fiilinin varlığından söz edilebilmesi için defter ve belgelerin ibrazına

8- Muharrem ÖZDEMİR, YMM. Defter ve Belgelerin Mali İdare Yerine Yargı Mercilerine İbrazi Mümkün mü? www.alomaliye.com

9- 25 Temmuz 2019 tarih ve 30842 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 2013/3 Esas ve 2019/1 No.lu Kararı

İZMİR DAYANISMA

ilişkin yazının mükellefe tebliği gerekmekte olup, söz konusu yazının 213 sayılı Kanununun 93 ila 109 uncu maddeleri arasında düzenlenen "Tebliğ" hükümleri doğrultusunda tebliğinin sağlanmış olması gereklidir. Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri konusunda tespit bulunanların, tespitin ilgili olduğu döneme ait iade talepleri defter ve belgeleri ibraz etmedikleri sürece yerine getirilmez.

Henüz sonuçlanmayanlar dâhil diğer dönemlere ait iade talepleri ise iki kat teminat karşılığında veya münhasıran vergi inceleme sonucuna göre yerine getirilir. Teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Defter ve belgelerini daha sonra idareye ibraz eden mükellefingenele esaslara dönüşü sağlanır ve henüz sonuçlanmayan iade talepleri de dâhil olmak üzere iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Defter ve belgelerini 213 sayılı Kanununun 13 üncü maddesinde yer alan mücbir sebep hallerinden biri nedeniyle ibraz edemeyen mükelleflere özel esaslar uygulanmaz.

Haklarında, tarh zamanaşımı öncesi dönemlere ilişkin olarak defter belge ibraz etmeme tespiti bulunan mükelleflerin iade talepleri, tarh zamanaşımının dolduğu tarihten itibaren genel esaslara göre yerine getirilir.

II.2. [3 YILDAN][5 YILA] KADAR HAPİS CEZASI GEREKTİREN SUÇLAR

"Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan, defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar, Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar ise üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

- a) Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler, defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar,
- b) Sahte belge düzenleyenler,
- c) Sahte belge kullananlar.

ESKİ DÜZENLEME	YENİ DÜZENLEME
Hapis cezası 18 aydan 3 yıla kadar	Hapis cezası 3 yıldan 5 yıla kadar
Hapis cezası para cezasına çevrilebilir	Hapis cezası para cezasına çevrilemez

II.2.1. Sahte belge düzenleme

II.2.1.1. Kavram ve amaç

Sahte kelimesi Farsça olup Türkçe'de bir şeyin aslına benzetilerek yapılan 'düzme, düzmece' anlamına gelmektedir. Geniş anlamda sahtecilik Türk Ceza Kanunu tarafından cezalandırılan bütün yalan ve şekillerini kapsamına almaktadır. Türk Ceza Kanununda düzenlenen belgede sahtecilik suçları ile korunan hukuki değer madde başlığı ve çeşitli Yargıtay kararlarında 'kamu güveni' olarak belirtilmiştir.¹⁰

Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen sahtecilik suçlarında aldatma yeteneği suçun unsurudur. Aldatıcılık yeteneği belgeden objektif olarak anlaşılmalıdır. Mesela belgenin kaba bir şekilde yapılması sahte olduğunun açıkça belli olması ve çoğu kişi tarafından ilk bakışta açıkça anlaşılması halinde aldatma yeteneği bulunmadığından belgede sahtecilik suçu oluşmayacaktır.

Vergi Usul Kanununda kanun koyucu vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet vermesindeki oranın yüksekliğini dikkate alarak sahte belge

10- Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 08.11.2018 tarih ve Esas No: 2018/427, Karar No: 2018/517

düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak eylemlerine özel düzenleme getirme ihtiyacı duymuştur.

Vergi Kaçakçılığı, kamu güveni ve düzenini yanıltıp vergi giderlerini azaltmak veya kamu düzeni gereği sağlanan bir kısım vergi teşviklerini sağlamak için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre bulundurulması gereken belgeleri gerçekte hiç olmayan ticari işlem ve muamele varmış gibi gösterilerek gerçekleştir. Görüldüğü üzere burada amaçlanan bir kısım vergi avantajlarıdır.

Sahte fatura düzenlemek, komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise, gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla az vergi ödemek veya hiç ödememek veya hakkı olmayan iadesi veya indirimden yararlanmaktır.

Sahte fatura düzenlemede failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması, dolayısıyla da bunun araştırılması icap etmektedir. Ancak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır.¹¹

Uygulamada vergi yargısı sahte belge düzenleyen kişilerin belgelerde belirtilen tutarın yüzde ikisi oranında komisyon alarak belgeyi sattığını kabul ettiğinden aksine bir ikrar olmaması halinde de vergi incelemesine yetkililerde bu oranı matrah kabul ederek

ilgililere vergi tarhiyatı önermektedir.

Vergi müfettişleri tarafından sahte belge düzenleme ile ilgili tespitlerin Vergi Tekniği Raporunda değerlendirme bölümünde tek tek ayrıntılı bir şekilde yapılması gerekir. Vergi Tekniği Raporunun düzenlenmesinden sonra tarhiyata ilişkin bilgiler vergi inceleme raporunda belirtilir. Sahte fatura düzenleme fiili nedeniyle vergi kaçakçıları aşağıdaki cezalarla muhatap olacaklardır:

a) Toplam düzenlenen sahte faturalar nedeniyle yüzde iki oranında komisyon geliri elde edildiğinden kurumlar vergisi olarak tarhiyatı yapılması ve üçer dönemler halinde bu gelir üzerinden kurum geçici verginin de tarh edilmesi,

b) Komisyon gelirinin hesaplanmasında, düzenlenen sahte faturaların katma değer vergisi dâhil toplam tutarlarının, diğer bir ifadeyle, katma değer vergisi beyannamesinde gösterilen katma değer vergisi matrahına hesaplanan katma değer vergisinin ilavesi suretiyle bulunacak toplam tutarın esas alınması gerektiği,¹²

c) Tarh edilecek kurumlar vergisi, kurum geçici vergi, katma değer vergisi ve stopaj gelir vergileri için aynı kanunun 344 maddesinin 2 numaralı bendine göre, vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verildiği için bu cezanın üç kat olarak kesilmesi,

d) Aynı Kanunun Ek 1'inci maddesine göre, 359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen cezaların tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında tutulması gerekir.

II.2.1.2. Vergi tekniği raporu

Vergi incelemesine yetkililer, yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan

11- 306 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

12- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 24.12.2004 tarih ve Esas No:2004/152, Karar No: 2004/199

eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla 'Vergi Tekniği Raporu' düzenlenebilir. Bu raporlar, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturur.¹³

Sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen Vergi Tekniği Raporunun başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu Vergi Tekniği Raporu, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporlarına ek yapılmaz. Ancak, sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek vergi inceleme raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair Vergi Tekniği Raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verilir.¹⁴

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı¹⁵ tarafından hazırlanan Yönerge ile, Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme incelemeleri sonucunda belirlenen beş farklı vergi tekniği raporundan uygun olanı düzenlenecektir. Vergi Müfettişleri,

- a)** Tamamen sahte belge düzenleme,
 - b)** Kısmen sahte belge düzenleme,
 - c)** Taklit, zayıf, çalıntı gibi bir belgeden kaynaklanan sahte belge düzenleme,
 - d)** Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemediğini tespit ettikleri mükellefler hakkında ise genel bir vergi tekniği raporu.
 - e)** Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme durumlarına göre belirlenen farklı vergi tekniği raporlarından uygun olanı düzenleyeceklerdir.
- Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle

yanıltıcı belge düzenleme ve kullanmaya ilişkin incelemelerde uyulacak usul ve esaslar hakkında yönerge ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği göz önüne alındığında Vergi Tekniği Raporunda aşağıdaki hususların yer alması gerekmektedir.

a) İnceleme dönemi veya incelemeye konu dönemlere ilişkin yoklamalar yapılmak suretiyle mükellefin gerçek bir faaliyetinin bulunup bulunmadığı (ilgili dönem mahalle muhtarı, site yöneticisi ve/veya çevredekilerin mükellefin eylem tarihindeki durumuna ilişkin ifadeleri vb.),

b) Belgeye konu mal hareketinin gerçekte olup olmadığının fiili veya kaydi envanter ya da randıman incelemesi, karşıt inceleme ve tespit, nakliye, ödeme/tahsilat vb. kanıtlarla tespiti,

c) Ticari ilişkisinin olup olmadığı hususu ve ticari ilişkide bulunduğu firmalar,

d) Ortaklık yapısı ve ortaklara ilişkin analizler,

e) Muhasebecisine yönelik tespitler,

f) Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan, hakkında inceleme yapılanlara ve ticari ilişkide buldukları mükelleflere ilişkin bilgiler,

g) Sahte belge ticareti varsa komisyon geliri elde edilip edilmediği,

h) Mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilip getirilmediği gibi hususlar yer almalıdır.

ı) Mal/hizmet alışlarına ilişkin mükellefe belge düzenleyenlere ilişkin karşıt bilgi ve belgeler (karşıt tespit yapılacak mükellef sayısının kullanılan belge tutarının en az % 80'ini kapsamaması şarttır)

Vergi Tekniği Raporunun "Değerlendirme" bölümünde; yapılan tespitler ile ilgili mevzuat bir bütün olarak değerlendirilmesi ve belgelerin sahte belge olarak düzenlendiği

13- Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

14- Vergi Denetim Kurulu yönetmeliğinde değişiklik yapılması hakkında yönetmelik 25.10.2016 tarih ve 29868 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

15- 20 Şubat 2015 Tarihinde Bakanlık Makamının Onayı İle "Sahte Belge Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ve Kullanmaya İlişkin İncelemelerde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönerge" Ve "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Hakkında Vergi Müfettişleri Tarafından Sorumluluk Raporu Düzenlenmesinde Uyulacak Usul Ve Esaslara İlişkin Yönerge"

delilleriyle birlikte ortaya konulabilmesi için aşağıdaki hususlara yer verilmesi gerekir.¹⁶

a) Nezdinde inceleme yapılan mükellefin kendisi, ortakları ve kanuni temsilcileri hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemekten dolayı rapor veya tespit bulunması

b) Mükellefin faaliyet alanlarının sayısı ve tür itibariyle çok fazla olması,

c) Mükellefin ortaklık yapısının ve/veya yönetiminin sürekli değişmesi,

ç) Mükellefin sıklıkla adres/vergi dairesi değiştirmesi,

d) Kayıp veya çalıntı kimlik belgeleriyle mükellefiyet tesis edilmesi,

e) Yapılan yoklamalarda, işyerinde; faaliyetle veya düzenlenen belgelerdeki mal veya hizmet cinsi ve miktarlarıyla uyumlu makine, teçhizat, bina, arsa ve arazi, demirbaş, emtia, taşıt vb. bulunmaması,

f) Verilen beyanname ve bildirimlerde gösterilen faaliyet hacminin, bildirilen veya tespit edilen çalışan sayısı, tesis, makine, teçhizat, araç, depo vb. ile uyumlu olmaması,

g) Düzenlenen belgelerde yer alan mal veya hizmet nev'i ile bildirilen faaliyet konularının farklı olması,

ğ) İşletme faaliyetiyle ilgili elektrik, su, telefon, internet gibi olağan giderlerinin olmaması veya bu giderlerin yapılan faaliyetin büyüklüğüyle belirgin derecede orantısız olması,

h) İşletmenin büro mobilyası, bilgisayar, telefon cihazı gibi demirbaş alımına ilişkin giderlerinin olmaması veya bu giderlerin yapılan faaliyetin büyüklüğüyle belirgin derecede orantısız olması,

ı) Aktif büyüklüğü, öz sermayesi ve işletmeye kayıtlı varlıklarının; mükellefin faaliyetiyle veya yapılan faaliyetin büyüklüğü ile belirgin derecede orantısız olması,

i) Düzenlenen belgelerde gösterilen emtia hareketine ilişkin taşıma ve nakliye belgesinin veya taşıma ve nakliye giderinin bulunmaması,

j) Tespit edilebilen ödeme ve tahsilatların mal/hizmet satışının gerçek olmadığını ortaya koyması k) Yüksek tutarlı KDV matrahı beyan edilmesine rağmen ilgili dönemlerde yüksek tutarlarda indirilecek KDV beyanı nedeniyle ödenecek KDV çıkmaması veya çok az tutarda çıkması, verilen beyannameler nedeniyle tahakkuk eden KDV ve damga vergilerinin dahi ödenmemiş olması

l) Form Ba-Bs bildirimlerinde ve analizlerinde [Ba-Bs bildirimleri, beyan edilen KDV matrahları, KDV indirimleri, gelir tablosu gibi] bariz uyumsuzluk bulunması,

m) Sahte belge ile alış beyan edilmesi veya bildirilmesi [Form Ba bildirimlerinde yer alan mükellefler hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediklerine dair Vergi Tekniği Raporu bulunması],

n) Adına belge düzenlenen mükellefler hakkında olumsuz tespit veya olumsuz rapor bulunması,

o) Mükellefe hizmet veren meslek mensubunun, sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek amacıyla organize mükellefiyet tesis edenlere hizmet vermekte olması,

ö) Mükellefin düzenlemiş olduğu belgelerin sahteliğine hükmedilmiş veya sahte oldukları bir mahkeme veya resmi bir makam nezdinde ikrar olunmuş olması

Yargıtay Ceza Genel Kurulu¹⁷ sahte belge düzenleme fiilinin gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespitinde, mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarının esas alınarak aşağıdaki hususların varlığında suça konu faturaların sahte olduğunu

16- Bknz. Sahte Belge Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ve Kullanmaya İlişkin İncelemelerde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönerge"

17- 08.11.2018 tarih ve 2018/427 Esas, 2018/517

bilmediğine dair savunmalarına itibar edilmeyeceğine karar vermiştir.

a) Saniğin kullandığı faturaları düzenleyenlerin yapılan yoklamalarda adreslerinde bulunamadıkları, ticari faaliyetlerine rastlanmadığı,

b) Mal stoklarının bulunmadığı,

c) Depo, işçi, şube ve taşıtlarının bulunmadığı,

ç) Beyan edilen KDV matrahları ile görülen hasılatı elde edebilecek hacimde ticari bir organizasyon yapısı olmamasına rağmen yüksek tutarlarda fatura düzenledikleri,

d) Yüksek tutarlarda ciroları bulunduğu halde faaliyetlerine ilişkin ortaya çıkan vergilerin çok cüz-i tutarlarda olmasına rağmen ya hiç ödenmediği ya da çok az miktarda ödendiği,

e) Gerçek bir mal ve hizmet üretimi veya alım-satımı yapmadıkları, komisyon karşılığı sahte fatura ticareti yapmak amacıyla kuruldukları,

f) Faturalarda gösterilen malları aldığına ilişkin sevk ve taşıma irsaliyesi, teslim ve tesellüm belgesi, faturaların bedellerinin ödendiğini gösterir ticari teamüle uygun bir belge ibraz edememesi.

II.2.2. Sahte fatura kullanma

4369 sayılı Kanunla, 1999 tarihinden geçerli olmak üzere ceza hükümlerinde bazı değişiklikler yapılmış ve sahte fatura kullanma ile bu suçları için hükmolunacak hapis cezalarına yeniden düzenlenen 359/b maddesinde yer verilmiştir.

Bu düzenlemede kasıt unsuru taşıyan ve aynı zamanda nitelikli fiiller kaçakçılık suçu olarak belirlenmiş ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bunların kullanması da kaçakçılık suçları arasında sayılmıştır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde sahte belgenin tanımı yapılmıştır. Buna göre; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, varmış gibi düzenlenen belge

sahte belgedir. Örneğin, satın alınmayan mal veya hizmetin alınmış gibi fatura tanzim edilmesi faaliyeti sahtecilik, düzenlenen fatura da sahte belgedir. Sahte olarak basılmış ya da mükellefin rızası dışında mükelleften elde edilmiş belgeler de sahte belgedir.

Belgesiz yapılan alım ve hizmetin başka bir mükellefin belgesi ya da sahte belgeyle belgelendirilmesi halinde belgenin gerçek muamele veya duruma dayanmadığından sahte olduğunun kabulü gerekir. Belgesiz yapılan alım ve hizmetin başka bir mükellefin belgesi ya da sahte belgeyle belgelendirilmesi halinde belgenin gerçek muamele veya duruma dayanmadığından sahte olduğunun kabulü gerekir.

Vergi incelemeleri sonucunda katma değer vergisi yönünden 12.104.078.223 TL matrah farkı bulunmuş olup bunun üzerinden 4.917.247.676 TL KDV tarh edilmiştir. 2018 yılında yapılan vergi incelemeleri sonucunda tarhi istenilen toplam 8.722.800.218 TL tutarındaki verginin dağılımına bakıldığında % 56,37'lik oran sahte fatura kullanma ve düzenleme fiilinden kaynaklandığı anlaşılmaktadır.¹⁸

Bu nedenle, haksız kazanç sağlamak veya az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek suretiyle vergi kaçırmak için işlenen fiiller, vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verilmesindeki oranın yüksekliğini dikkate alan kanun koyucu, sahte belge kullanmak eylemleri için Vergi Usul Kanununda özel düzenleme getirme ihtiyacı duymuştur.¹⁹

Sahte faturanın sahte olduğunu bilerek alan ve kullanan vergi yükümlüleri, belge tutarını katma değer vergisi, kurumlar vergisi ve gelir vergisi gibi tüm vergi matrahlarından indirmekte ve daha çok vergi kaybına neden olmaktadır. Bu nedenle sahte belgeyi bilerek kabul eden ve kullanan kişileri de kaçakçılık suçu işleyen kişiler olarak değerlendirmiştir.

Daha basit bir anlatımla bir belgeyi düzenleyen

18- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2018 Faaliyet Raporu. Sayfa: 46

19- Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 11.07.2014 tarih ve Esas No: 2012/11-1512, Karar No: 2014/366

A firması muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyerek vergi kaçırmaktadır. Bunu kullanan B firması da yine muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri kullanarak vergi kaçırmaktadır.²⁰

II.2.2.1. Bilerek sahte fatura kullanma

Türk Ceza Kanununun 1 inci maddesinde suçlar; cürüm ve kabahat olarak belirlenmiş, aynı Kanunun 45 inci maddesinde de, cürümde kastın bulunmaması halinin cezayı kaldıracağı hükmüne yer verilmiştir. Buna göre; failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması, dolayısıyla da bunun araştırılması icap etmektedir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır.

Ancak, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kast söz konusu ise burada 359 uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı

söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Bu itibarla, kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır.

Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyanına da sebebiyet verilmiş olması halinde 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir.

Ancak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyanına sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir.

II.2.2.2. Kaçakçılık suçlarında mütalaa

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun²¹ 158 ila 160 ıncı maddelerinde de belirtildiği üzere, soruşturma yapmakla yükümlü olan makamların bir suç işlendiğini öğrenmeleri durumunda hemen ceza muhakemesi sürecini başlatmaları gerekir. Ancak bazı

20- Anayasa Mahkemesinin 26.05.2004 tarih ve Esas No: 2004/35, Karar No: 2004/64

21- 17.12.2004 Sayı ve 25673 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

hallerde soruşturmanın veya kovuşturmanın başlatılmasının belli şartların gerçekleşmesine bağlı tutulması söz konusudur. Muhakeme şartları denilen bu hukuki müessesenin örneklerinden birine vergi kaçakçılığı suçunun muhakeme sürecinde rastlanmaktadır.

Ceza hukukunda “mütalaa” kimi suçlardan dolayı kovuşturma yapılabilmesi için o suçtan dolayı hak ve menfaatleri ihlal edilen kurumun suç hakkında verdiği yazılı görüştür. Bu anlamda vergi ceza hukukunda vergi idaresinin mütalaa, Yargıtay’ın da kararlarında istikrarlı bir biçimde benimsediği üzere, “kovuşturma/ yargılama şartı” olarak kabul edilmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarında yargılama şartı olarak düzenlenen ‘mütalaa’ kavramına vergi suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda işin uzmanlarından soruşturma makamına yardımcı olması amacının haricinde görev yüklenmiş olacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçlarında söz konusu olan mütalaa şartı, 213 sayılı Kanunun 367 inci maddesinde düzenlenmiştir. Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul başlıklı madde de, Kanununun 367 inci maddesine göre, yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun [RDK] mütalaa ile doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa ile Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

Cumhuriyet Başsavcılığının, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini başka bir yoldan öğrenmesi de imkân dâhilindedir. Bu durumda Cumhuriyet savcısı, bir an önce ilgili vergi dairesine durumu bildirerek inceleme yapılmasını talep

edecek, böylece kamu davasının açılması için bu inceleme sonucunun Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi beklenecektir.²²

Bu düzenlenmenin nedeni madde gerekçesinde; “Hileli vergi suçları kamu davasına tahrik salahiyeti vatandaşın mali emniyet mülahazası ile bazı kayıtlara bağlanmıştır. Vergi müfettiş ve yardımcıları ile Vergi Rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa ile birlikte savcılığa bildirmeleri ve savcının muttali olacağı belli hileli vergi suçları için, alakalı vergi dairesinden inceleme istemesi bu sebep ve mülahaza ile yerinde görülmüştür. Diğer taraftan adalet cihazının tetkikine ve yetkisine tevdi olunan hileli vergi suçları için mali cezaların tatbiki gerekli olduğu da bir fıkra halinde belirtilmiştir” şeklinde açıklanmıştır. Görüldüğü gibi kanun koyucu, genel usullerden ayrılma nedenini “vatandaşın mali emniyet mülahazası” yani mali güvenlik düşüncesine bağlamıştır.

Vatandaşın mali emniyet mülahazası nedeniyle, vergi kaçakçılığı suçlarında güvenlik kuvvetlerinin veya Cumhuriyet savcılarının doğrudan doğruya soruşturma yapma yetkileri bulunmamaktadır. 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittila hâsil eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.

Vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi bu konuda yeterince uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren fiillerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar,

22- Yargıtay Ceza Genel Kurulunun Esas No: 2012/11-1512, Karar No: 2014/366

kovuşturma aşamasında değerlendirilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan hâkimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemeyecektir.²³

II.3. [2 YILDAN][5 YILA] KADAR HAPİS CEZASI GEREKTİREN SUÇLAR

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359/c maddesine göre, Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım Ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik'in 4 üncü maddesinde; "Belgelerin basım ve dağıtımını Bakanlık veya Defterdarlık ile matbaa işletmecileri arasında yapılacak bir anlaşmayla sağlanacaktır. Denilmektedir.²⁴

Bu suçun faili, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basan veya anlaşması olmakla beraber belgeleri sahte olarak basan matbaa işletmeleri ile sahte olarak basılan belgeleri kullanan vergi yükümlüleri ve bunların eylemlerine iştirak eden kimselerdir.²⁵

Vergi kanunları uyarınca basılması gereken belgelerin sahte olarak basılması A.Y. ve sanık Ö.T.'na ait matbaalarda sahte olarak bastırıp, sanık A.P. ile birlikte bu faturaları diğer sanıklar F.T. ve R.M.'ye komisyon karşılığı sattıkları, sanıklar F.T. ve R.M.'nin de aynı şekilde başkalarına sattıklarının iddia olunması karşısında; sanıkların eylemlerinin sahte fatura basmak ve bu suça iştirak suçunu oluşturacaktır.²⁶

II.4. Kaçakçılık suçlarında Fail

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 333 üncü maddesine göre, Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10 uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.

Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.

Örnek: Faturaları şekil şartlarını taşıyıp taşımadığı, faturalar üzerindeki yazı ve imzaların kime ait olduğu, faturaların kimden alındığı, ifadelerin tespiti ile suç ve cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca şirket ortağı ve temsilcisini cezalandırma yerine fiili işleyenlerin cezalandırılması gerektiğine hükmetmiştir.²⁷

Örnek: Mükellef şirketin temsile yetkili üç ortağından birisi olduğu ve şirketin idaresine fiilen katılmadığı şeklindeki dosya kapsamı ve diğer sanık beyanları ile tutarlı olduğu anlaşılan savunması karşısında, suç ve cezanın şahsiliği ilkesi gereği, şekli sorumlu olan yasal temsilciler değil suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcilerin cezalandırılması gerekmektedir.²⁸

II.5. Kaçakçılık vergi ziyası cezası ilişkisi

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinin son fıkrasına göre, kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması, 344 üncü maddede yazılı vergi ziyası cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyası cezası veya

23- Anayasa Mahkemesinin 10.02.2011 gün ve 136-181 sayılı kararı.

24- 02.02.1985 tarih ve 18654 sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

25- <http://acikerisim.nku.edu.tr:8080/xmlui/bitstream/handle/20.500.11776/1226/0050676.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

26- Yargıtay 11.Ceza Dairesinin 01.05.2005, Esas No:2005/1280, Karar No: 2006/3668

27- Yargıtay 19. Ceza Dairesinin Esas No: 2015/4369, Karar No: 2015/8334

28- Yargıtay 19. Ceza Dairesinin Esas No: 2015/14723, Karar No: 2015/7962

usulsüzlük cezaları birbirinden farklı tatbik edilecektir.

Filhakika, ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.

Örnek: Mükellef kurumun, sahte fatura kullanma fiilinden dolayı 2020/Aralık döneminde 25.000 TL haksız KDV indirimini yaptığı tespit edilmiştir. Bu tutarda devreden katma değer vergisi azaltılmış olup ödenecek katma değer vergisi çıkmamıştır.

Sahte fatura kullanma fiilinden dolayı vergi ziyai cezasının uygulanamayacak olması, aynı kanunun 359 uncu maddesi kapsamında kamu davası açılmasına mani teşkil etmeyecektir.

II.6. Kaçakçılık suçları ile pişmanlık cezalarının ilişkisi

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesine göre, 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

2008 tarih ve 5728 sayılı Kanun ile beraber kaçakçılık suçları dolayısıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/a-b-c maddeleri kapsamında adli makamlara intikal ettirilen davalar mükellefler için büyük riskler doğurmaktadır.

Bu nedenle, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde düzenlenen "Kaçakçılık" ve 360 ıncı maddesinde hüküm altına alınan "Cezadan indirim (İştirak)" suçlarından hapis cezası yatmak istemeyen mükelleflerin işledikleri fiili, resmi makamların kayıtlarına intikalinden evvel kendiliğinden bildirmeleri halinde pişmanlık hükümlerinden yararlanmaları mümkün olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 371 inci maddesinde belirtilen pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında adli soruşturma talebi ile Cumhuriyet Başsavcılığına dava açılmayacaktır. Kaçakçılık suçlarından birini işlemek suretiyle neden oldukları vergi ziyai için pişmanlık talebiyle beyanname veren ve şartları taşıyan mükellefler hakkında bu suçlardan dolayı suç duyurularında bulunulamaz ve adlarına vergi ziyai cezası kesilemez.

**Pişmanlık hükümleri, kaçakçılık ve iştirak hükümlerine şamildir.
Bu nedenle kamu davası açılmaz.**

II.7. Sahte fatura düzenlemek veya kullanmak suretiyle kaçakçılık suçu işleyenler hakkında verilen hapis cezası neden para cezasına çevrilemeyecek?

5237 Sayılı Türk Ceza Kanununun 5 inci maddesinde "Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır" hükmü yer aldığından diğer kanunlarda yer alan cezalar hakkında da Türk Ceza Kanununun hükümleri esas alınacaktır. Yeni Türk Ceza Kanunumuzun "Üçüncü Kısım" Birinci Bölümünde Cezalar düzenlemektedir. Suç karşılığında uygulanan

yaptırım olarak cezalar, hapis ve adlî para cezalarıdır [Md.45]. Aynı kanunun 46 ıncı maddesinde Hapis Cezaları;

(a) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası,

(b) Müebbet hapis cezası,

(c) Süreli hapis cezası olduğu hüküm altına alınmıştır.

Türk Ceza Kanununun 51 inci maddesi "Hapis Cezalarının Ertelenmesi" müessesesine ilişkin ayrıntılı düzenlemeler ile Vergi Usul Kanunundaki vergi suç ve cezalarının ertelenmesine ışık tutacaktır. Buna göre; İşlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az

süreye hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası ertelenebilir. Bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada on sekiz yaşını doldurmamış veya altmış beş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıldır. Ancak, erteleme kararının verilebilmesi için kişinin;

- Daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması,
- Suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması gerekir.

Bu bilgiler ışığında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/a ve c fıkralarında belirtilen suçları işleyenler hakkında verilecek hapis cezası 2 yıl ve daha aşağı olduğundan TCK'nun 51 inci maddesine göre verilen hapis cezası adli para cezasına çevrilebilecektir.

Ancak 359/b fıkrasında sayılan fiilleri işleyenler hakkında [Sahte fatura düzenleme veya kullanmada] verilecek ceza en az 3 yıldan 5

yıla kadar hapis cezasını kapsamaktadır. Bu nedenle verilecek hapis cezasında en alt limit 3 yıl olduğundan, bu fiil Türk Ceza Kanununun 51 inci maddesi hükmünden hiçbir şekilde yararlanamayacak ve verilecek hapis cezası para cezasına çevrilemeyecektir.

- Vergi kaçakçılığı suçları uzlaşma kapsamında değildir. [CMK Md. 253]
- Vergi suçları, şikâyete tabi suçlar arasında yer almadığından resen soruşturulur. [TCK Md. 73]
- Şikâyetten vazgeçme ceza davasının düşmesi sonucunu doğurmaz. [TCK Md. 73]
- Vergi suçlarında yargılama, asliye ceza mahkemesinde yapılır. [5235 Sayılı Kanun Md. 12]
- Vergi suçları, Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından Rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. [VUK Md. 367]
- Vergi kaçakçılığı suçları, adli para cezasına çevrilemez. [TCK Md. 52]

VERGİ KAÇAKÇILIK CEZALARI	VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARI
18 AYDAN 3 YILA KADAR HAPİS CEZASI (359/A-1 VE A-2)	<p>a) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar,</p> <p>b) Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar,</p> <p>c) Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,</p> <p>d) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler,</p> <p>e) Defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler,</p> <p>f) Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar.</p>
3 YILDAN 5 YILA KADAR HAPİS CEZASI (359/B)	<p>a) Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler, defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar,</p> <p>b) Sahte belge düzenleyenler,</p> <p>c) Sahte belge kullananlar.</p>
2 YILDAN 5 YILA KADAR HAPİS CEZASI (359/C)	Bu Kanun hükümlerine göre ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar.

“KIRSAL MAHALLE”

Prof. Dr. Cengiz ÇAKIR

Temel N. YILMAZ

Orman Yüksek Mühendisi

Süleyman YURDDAŞER

Ziraat Yüksek Mühendisi

Fazıl ULUSOY

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

GİRİŞ

12 Kasım 2012’de çıkarılan 6360 Sayılı Kanun ile Büyükşehir Yasası değiştirilerek 30 ilde 16 bin 220 köy mahalleye dönüştürülmüştür. Türkiye’deki 34 bin 434 olan köy sayısı, neredeyse yarı yarıya azalarak 18 bin 214 köye düşmüştür. Yine aynı değişiklikle, 1053 belde de mahalleye dönüştürülmüştür.

“Torba Yasa” uygulaması yaygın hale gelmiştir. Aynı yasa teklifi içine birçok yasada değişiklik yapacak maddeler sıkıştırılmaktadır. Bu durum yasaların bütünlüğünün bozulmasına yol açmakta ve değişikliklerin izlenmesini güçleştirmektedir. 16 Ekim 2020 tarihinde çıkarılan bir 7254 sayılı yasada yer alan 10. madde ile 5216 Sayılı Büyükşehir Yasasına bir Ek Madde ilave edilmiştir.

Söz konusu madde Büyükşehir Belediye Kanunu ile yapılan vahim hatadan dönüşün utangaç bir versiyonudur. Bu girişim özünde olumlu olmakla birlikte, işi başvuruya dayalı olarak yerel yönetimlerin kararına bıraktığı için halk deyimiyle “yorgunu yokuşa sürmektedir”. “Kırsal mahalle” statüsüne kavuşma olanağı olan çoğu eski köylerin halkı ve mahalle muhtarları durumdan haberdar değildir. Nereye ve nasıl başvuracağını bile bilmemektedirler.

6360 sayılı yasa ile meralar başta olmak üzere eski köylerin bütün “orta malları” belediyelere

devredilmiştir. Buraları kira getirmekte ve potansiyel rant alanları olarak görülmektedir. Fiilen belediyeler eliyle satılan pek çok taşınmaz vardır. Emlâk vergisi, gelir vergisi, su parası gibi gelir kalemlerinden yoksun kalacağını farkedenden belediye meclislerinin “kırsal mahalle” ye dönüş kararına kolayca onay vermeleri beklenemez. Büyükşehir meclislerinin ilçe meclislerinden gelen kararı kabul etmemesi olasılığı da vardır. Alınmış bir kararın sonradan iptal edilmesi de mümkündür. Bu durumda kırsal kesimin yoksul insanları çıkarılan bu yasadaki kolayca yararlanamayacaktır. Özellikle Güneydoğu ve Doğu Anadolu’da köye dönüş için gerekli olan mera alanlarına kavuşmaları açısından “kırsal mahalle” sayılmaları büyük önem taşımaktadır. 17 bini aşkın yerleşim yerinde yaşayan halkın yaşam koşullarını rahatlatarak ve geleceğe umutla bakmasını sağlayacak bir fırsat doğmuştur. Önderlik yapılarak kırsal mahalle olma taleplerinin belediyelere iletilmesi gerekmektedir. Belediye meclislerinden olumlu karar çıkartılıp Büyükşehir Belediye Meclislerinde onaylanması için siyasi mücadele gerektiği açıktır.

6360 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu ile kırsal yerleşim yerlerinin akşamdan sabaha kente dönüşmesi sağlanmıştır. Oysa kırsal

alandaki bir köyün, kentin bir mahallesine dönüşmesinin, uzun zamana ve çeşitli koşullara bağlı olduğu tarihsel ve bilimsel bir gerçektir. Yani, 6360 sayılı yasa ile kır ve kent ayırımı bir çırpıda ortadan kaldırılmıştır.

Bu yasanın gerekçesinde; "... yasanın tarımı ve tarımın bir kolu olan hayvancılığı engellemeyeceği, bilakis büyükşehir ve büyükşehir ilçe belediyeleri görev alanları kapsamında yapılacak tarım faaliyetlerinin modern üretim ve yetiştiricilik konusundaki işbirlikleri ve projelerle çiftçiyi destekleyebileceği böylece tarımsal yetiştiriciliği engellemeyeceği..." ifade edilmektedir.

Ancak, 6360 sayılı yasa ile sözde mahalle olan köyler kırsal alandır. Buralarda yapılacak tarımsal faaliyetler Tarım Bakanlığının yetki ve sorumluluğundadır. Tarım yasası, esas faaliyet alanı köy/kırsal olan tarım ve bunun ayrılmaz kolu hayvancılığın, kentlerin mahallelerinde yapılmasına izin vermemektedir.

5488 sayılı Tarım Kanunu'nun aşağıda verilen temel maddeleri ile belediyelerin kendi başına alacakları kararların bağdaşması rastlantıya kalmıştır. Söz gelimi, Nevşehir ilindeki depolar patatesle dolu iken Ödemiş'te patates üretimini artırmaya çalışırsanız, piyasayı alt üst edersiniz ve herkes birden kaybeder.

Tarım politikalarının amaçları

MADDE 4 – Tarım politikalarının amaçları; tarımsal üretimin iç ve dış talebe uygun bir şekilde geliştirilmesi, doğal ve biyolojik kaynakların korunması ve geliştirilmesi, verimliliğin artırılması, gıda güvenliği ve güvenliğinin güçlendirilmesi, üretici örgütlerinin geliştirilmesi, tarımsal piyasaların güçlendirilmesi, kırsal kalkınmanın sağlanması suretiyle tarım sektöründeki refah düzeyini yükseltmektir.

Tarım politikalarının ilkeleri

MADDE 5 – Tarım politikalarının ilkeleri şunlardır:

- a) Tarımsal üretim ve kalkınmada bütüncül yaklaşım.
- b) Uluslararası taahhütlere uyum.
- c) Piyasa mekanizmalarını bozmayacak destekleme araçlarının kullanımı.
- ç) Örgütlülük ve kurumsallaşma.

....
Ayrıca, 1930 yılında çıkarılan 1593 sayılı Umumi Hıfzısıhha Kanunu kent ve mahallelerinde özellikle hayvancılık faaliyetinin yapılmasına olanak tanımamaktadır.

Madde 246 – Yirmi binden fazla nüfusu olan şehirlerde umumi caddelerde veya belediyelerce tayin edilecek mntakalar içinde hayvan ahır bulundurulması memnudur.

Büyükşehir Belediye Kanunu tarım alanındaki bu yetki ve sorumluluğun bölünmesine ve kaosa neden olmuştur ve olmaktadır. Belediyelerle Tarım Bakanlığı aynı konuda farklı tellerden çalmaktadır. Büyükşehir Belediyeleri ata tohumu, buğday tohumu dağıtmaktadır. Birçok Büyükşehir Belediyesinde de benzer durumlar yaşanmaktadır.

5553 sayılı Tohumculuk Kanunu bunu engellemektedir. İlgili yasanın maddeleri ve ceza hükümleri aşağıda verilmiştir.

Tohumluk ticareti

MADDE 7 – Yurt içinde sadece kayıt altına alınmış çeşitlere ait tohumlukların ticaretine izin verilir.

Piyasa denetimi

MADDE 8 – Tohumlukları yetiştiren, işleyen ve satışa hazırlayan, dağıtan ve satan gerçek veya tüzel kişiler, Bakanlık tarafından yetkilendirilir ve denetlenir.

Ceza hükümleri

MADDE 12 – 4 üncü madde gereğince kayıt altına alınan çeşitlere ait tohumlukları;

a) Sertifikasyon işlemine tâbi tutulmadan ve standart tohumluk şartlarına uygun olarak kontrol edilip tohumluk analiz raporu alınmadan ...Satanlar, dağıtanlar, satışa ve dağıtımına arz edenler veya şahsî ihtiyacından fazlasını ticarete konu olacak kadar elinde bulunduranlara onbin Yeni Türk Lirası idarî para cezası verilir. Fiilin tekrarı halinde beş yıl süreyle faaliyetten men edilir. Bu tohumluklara Bakanlık tarafından el konulur ve bu tohumlukların müsaderesine sulh ceza mahkemesince karar verilir. Müsadere edilen tohumlukların imha edilmesine karar verildiği takdirde, imha işlemi masrafları bu fiilleri işleyenlere ait olmak üzere, Bakanlık tarafından gerçekleştirilir.

Bakanlıktan yetki almadan tohumluk yetiştiren, işleyen, satışa hazırlayan, dağıtan veya satan kişi veya kuruluşlara, onbin Yeni Türk Lirası idarî para cezası verilir. Fiilin tekrarı halinde para cezası iki kat olarak uygulanır. Bu tohumluklara Bakanlık tarafından el konulur ve bu tohumlukların müsaderesine sulh ceza mahkemesince karar verilir. Müsadere edilen tohumlukların imha edilmesine karar verildiği takdirde, imha işlemi masrafları bu fiilleri işleyenlere ait olmak üzere, Bakanlık tarafından gerçekleştirilir. “

İzmir Tarım İl Müdürlüğü'nde 589 Ziraat Mühendisi, 139 Gıda Mühendisi, 68 Su Ürünleri Mühendisi, 123 Diğer dallardan olmak üzere 919 kişisi mühendis toplam 1100 teknik personel, 283'ü Veteriner Hekim olan 332 sağlık personeli ile birlikte toplam 1769 kişi çalışmaktadır. Tarım İl Müdürlüğü'nün 65'i resmi plakalı, 115'i kiralık aracı ve 4 tane gemisi vardır.

Ayrıca, Tarım Orman Bakanlığı'na bağlı Bornova Zirai Mücadele İstasyonu, Veterinerlik Araştırma

Enstitüsü, Menemen Araştırma Enstitüsü, Zeytincilik Araştırma Enstitüsü, Uluslararası Tarımsal Araştırma ve Eğitim Merkezi, Karşıyaka Orman Fidanlığı gibi kuruluşlar da var.

Deneyimli ve yerleşmiş böylesi devasa bir kuruluşun sorumluluk alanı ile İzmir Büyükşehir Belediyesi Tarım Dairesi Başkanlığı'nın sorumluluk alanı aynı. İzmir Büyükşehir Belediyesi'nin resmi sitesinde tarımla ilgili personel sayısı ve profili hakkında bir bilgi yoktur. Kişisel bilgilerimiz, son derece sınırlı sayıda teknik elemanların görev yaptığı yönündedir. İkilik ve çelişki yaratan bu durum sürdürülemez.

5216 sayılı Büyükşehir Belediye yetki ve sorumluluk yasasının, 7.maddesinin İ bendinde “...Tarım alanlarının ve su havzalarının korunması” görevini verdiği halde birçok Büyükşehir Belediyesi ve bağlı ilçe Belediyeleri kendilerine geçen köyün ortak malı olan Tarım arazilerini ve mer'alarını satmışlardır ve satmaktadırlar. Somut bir örnek verelim.

İzmir Tarım İl Müdürlüğü'nün resmi sitesinde yer alan bilgiler şu şekildedir:

“İlimizde 4342 sayılı Mera Kanunu kapsamında 35435 hektar mera alanının tahdit işlemi yapılmış, 12803 hektarlık alanda da tahsis işlemi gerçekleşmiştir.

...

1999 yılından bugüne kadar 363 adet tahsis amacı değişikliği başvurusu yapılmış, bunlardan 300'ü kabul edilmiştir. Bugüne kadar tahsis amacı değiştirilen alan ise mera alanı 54090 hektardır.”

Bu ifadeleri Türkçe'ye çevirirsek; “amaç dışı olarak kullanılmasına izin verilen mera alanı, elde kalan toplam mera alanının bir buçuk katı olup, halen mera olarak kullanılan alanın dört katından fazladır” denilmek isteniyor. Başka bir anlatımla, İzmir'in mera alanı Yalova ilinin

toplam yüzölçümünden fazla iken bunun % 60'ı amaç dışı kullanıma açılmıştır.

Yine bu yasada 1593 sayılı Umumi Hıfzısıhha Kanunu ile halk sağlığına ve çevreye etkisi olan diğer işyerlerini kentin belirli yerlerinde toplar, hükmü yeralmaktadır. Hayvancılık faaliyetlerinin tamamı bu kapsamda tanımlanmaktadır. Tarım Bakanlığı da bu maddeye dayanarak Tarıma Dayalı İhtisas Organize Sanayi Bölgeleri kurmaya hazırlanmaktadır.

Büyükşehir Yasası hayvancılık başta olmak üzere tarımsal üretimin önündeki en büyük engeldir. Açılan bu gedikten faydalanarak başka şekilde değerlendirilemeyecek doğal kaynakları üretimde kullanma imkânı olacaktır. Emek yoğun üretim tarzı ile atıl kaynakları harekete geçirmek mümkün olacaktır.

Görece gelişmiş bölgelerden sermaye ve bilgi akışı sağlanarak doğu bölgelerindeki bakir alanlarda doğal ve sağlıklı ürünler elde edilebilecektir. Terör ve uyuşturucu risklerinden kurtulmak isteyen insanlara kendi emeğine ve mevcut doğal kaynaklarına dayanarak geçinme imkânı vermeliyiz.

Verimliliği düşük olsa bile, bol miktarda mevcut olan işgücü kullanılarak üretim artırılabilir. Kullanılmayan işgücünün getirisi yoktur. Diğer girdilerin maliyetini aşacak şekilde ne üretilse kârdır.

Aşağıda konu ile ilgili yasa metinleri verilmiştir. "Kırsal mahalle" kapsamına girebilen yurttaşların bu yasalar çerçevesinde erişeceği imkânlar ve olası getirileri vurgulanmıştır.

KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU İLE BAZI KANUNLARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASI HAKKINDA KANUN

Kanun No. 7254	Kabul Tarihi: 16/10/2020
----------------	-----------------------------

MADDE 10- 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununa aşağıdaki ek madde eklenmiştir.

"EK MADDE 3- Köy veya belde belediyesi iken mahalleye dönüşen ve büyükşehir belediyesi sınırları içinde bulunup sosyo-ekonomik durumu, şehir merkezine uzaklığı, belediye hizmetlerine erişebilirliği, mevcut yapılaşma durumu ve benzeri hususlar dikkate alınarak ilgili ilçe belediye meclisinin kararı ve teklifi üzerine büyükşehir belediye meclisinin en geç doksan gün içinde alacağı karar ile kırsal yerleşim özelliği taşıdığı tespit edilen mahalleler, kırsal mahalle kabul edilir. Bu belirlemenin mahalle düzeyinde yapılması esastır. Ancak; tamamı kırsal mahalle olarak tespit edilmeyen diğer mahallelerde de on bin metrekareden az olmamak kaydıyla kırsal yerleşik alan belirlenebilir. Kırsal mahalle veya kırsal yerleşik alan vasfı bu fıkrada belirtilen usulle kaldırılabilir.

Büyükşehir belediyesi, birinci fıkra uyarınca ilçe belediyesinden gelen teklifi aynen veya değiştirerek kabul edebilir ya da reddedebilir. Kırsal mahalle veya kırsal yerleşik alan olarak belirlenen yerlerde; gelir vergisinden muaf esnaf ile basit usulde gelir vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan bina, arsa ve araziler ile mesken amaçlı kullanılan binalar ve zirai istihvalde kullanılan bina, arsa ve araziler 29/7/1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununa göre alınması gereken emlak vergisinden muaftır. Bu yerlerde, ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan bina, arsa ve araziler için emlak vergisi %50 indirimli uygulanır. Kırsal mahalle veya kırsal yerleşik alan olarak belirlenen yerlerde, 26/5/1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca alınması gereken bina inşaat harcı ile imarla ilgili harçlar

alınmaz; anılan Kanuna göre alınması gereken diğer vergi, harç ve harcamalara katılma payları %50 indirimli uygulanır. Bu yerlerde içme ve kullanma suları için alınacak ücret en düşük tarifenin işyerleri için %50'sini, konutlar için %25'ini geçmeyecek şekilde belirlenir. 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için bu fıkrada belirtilen muafiyet ve indirimler uygulanmaz.

3/7/2005 tarihli ve 5393 sayılı Belediye Kanununun 12 nci maddesinin yedinci fıkrası ile 31/8/1956 tarihli ve 6831 sayılı Orman Kanununun ek 17 nci maddesi hükümlerinden yararlanan yerler; kırsal mahalle veya kırsal yerleşik alan olarak belirlenmesi halinde bu madde hükümlerine aykırı olmayan hak, sorumluluk ve imtiyazlardan faydalanmaya devam ederler.

Bu madde uyarınca kırsal mahalle veya kırsal yerleşik alan olarak belirlenen yerler hakkında 12/11/2012 tarihli ve 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun geçici 1 inci maddesinin onbeşinci ve yirmidokuzuncu fıkraları uygulanmaz.”

Sağlanacak faydalar:

Kırsal mahallelere vergi ve harç indirimi;

Kırsal mahalle veya kırsal yerleşik alan olarak belirlenen yerlerde; gelir vergisinden muaf esnaf ile basit usulde gelir vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan bina, arsa ve araziler ile mesken amaçlı kullanılan binalar ve zirai istihsalde kullanılan bina, arsa ve araziler 29/7/1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na göre alınması gereken emlak vergisinden muaftır.

Gelir Vergisinden Muaf Olanlar Kimlerdir?

Esnaf muafliğından faydalanmanın en temel

şartı iş yeri açmadan ticaret yapıyor olmaktır. Gelir Vergisi Kanunu ne tür işlerin bu kritere uyacağını madde madde sıralamıştır. Zaten bir işyeri açmadan iş yapanları kapsayacağı için esnaf muafliğından faydalananlar derken aslında köylerde hali hazırda yapılan işler esas olarak kapsama girmektedir.

Bu bağlamda:

- Gezici olarak perakende ticaret ile ilgilenenler
- Gezici olarak müşteriye ulaşan ayakkabı boyacısı, hamal veya çilingir gibi işlerde çalışanlar
- Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar
- Motorsuz araçlarda su üstünde ya da bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar
- Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler
- Dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri el yapımı eşyalar ve yiyecekleri iş yeri açmadan satanlar. Bu ürünlerin düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muaflikten faydalanmaya engel değildir
- Bir işyeri açmaksızın kapı kapı dolaşmak suretiyle her türlü hurda maddeyi toplayarak veya satın alarak bu malların ticaretini yapanlara veya tekrar işleyenlere satanlar
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 47.maddesinde yazılı şartlara uygun olanlardan kendi ürettikleri el dokuma işleri, bakır işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, kaşıkçılık, bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, lüle ve oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemenicilik, oyacılık ve bunlar gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar.
- Yukarıdaki maddelerde sözü edilen işlere

benzerlik gösterdikleri Maliye Bakanlığınca kabul edilen ticaret ve sanat işleri ile iştigal edenler girmektedir.

7254 sayılı Kanu'nda basit usulde gelir vergisine tabi olan mükelleflerden söz edilmektedir. Basit usulde vergilendirilen esnaf kimlerdir ve nasıl vergilendirilirler?

Basit usulde vergilendirme; vergi mükellefinin bir hesap döneminde elde ettiği hasılat ile giderler ve satışı gerçekleşen malların alış bedellerinin toplamı arasındaki farka uygulanan vergilendirme yöntemidir. 1998 yılında götürü usulde vergilendirme yönteminin yerine getirilen basit usulde vergilendirme, önceki yöntemde ortaya çıkan bazı aksaklıkların önüne geçmek amacıyla çıkartılmış ve gerçek kazancın belirlenmesinde değişiklikler yapılmıştır.

Basit Usule Tabi Olmanın Genel Şartları

- Kendi işinde bilfiil çalışıyor ya da bulunuyor olmak. (Yardımcı işçi ya da çırak çalıştırmak; zorunlu nedenlerden dolayı işin başına geçici olarak bulunamamak; ölüm nedeniyle iş yeri sahibinin yerine eşinin, ya da küçük çocuklarının adına işin başında başka birinin bilfiil bulunması bu şartı bozmaz)
- İş yeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması durumunda emsal kira bedeli; kiralanmış olması durumunda ise yıllık kira bedeli toplamı büyükşehir belediye sınırları içerisinde 11.000 TL'yi ve diğer yerlerde 7.000 TL'yi aşmamak.
- Ticari, mesleki ya da zirai faaliyetler nedeniyle gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olmamak. Basit Usule Tabi Olmanın Özel Şartları 2021 takvim yılında ;
- Satın aldıkları malları olduğu gibi ya da işledikten sonra satan kişilerin, yıllık alım tutarının 150.000 TL'yi ve yıllık satış tutarının 240.000 TL'yi geçmemesi

- Basit usulde vergilendirilen mükelleflerden alım satım dışındaki işlerle uğraşanların, 76.000 TL'lik satış tutarı sınırını aşmaması
- Basit usulde vergilendirilen mükelleflerden alım satım ve diğer işlerin birlikte yapanların (Yıllık Satış + İş Hasılatı) toplamının 150.000 TL'yi aşmaması gerekir.

Kaynak :313 Seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği 7254 Sayılı Kanun, işinin hacmi dolayısı ile basit usul hadlerinde kaldığı için basit usulde vergilendirilen küçük esnafı korumayı amaçlamaktadır. Küçük bakkal, kıraathane, terzi, berber, tamirci, taksi ve dolmuş işletenler vb. bir çok küçük esnaf bu kapsamda olacağından, emlak vergisi muafiyeti bu esnaf açısından önemli bir destek olabilecektir.

İzmir'de 543'ü orman köyü olmak üzere toplam 597 köy ve 232 köy bağlısı mahalleye dönüştürülmüştür. Bu köyler kırsal mahalle vasfına dönüştürülürse Menemen' den, Menderes' e bir çok küçük esnaf desteklenmiş olacaktır. Ödemiş, Kiraz, Tire, Bayındır, Torbalı ve hatta Karşıyaka, Bornova, Buca gibi daha merkezi ilçelere bağlı köyler düşünüldüğünde işin boyutu ortaya çıkmaktadır.

Bu arada Türkiye' de kırsal mahalleye dönüşmek için ilk başvuru İzmir' den geldi. Bu yıl başında Orhanlı Mahallesi Muhtarı Birgül Bozkurt, dilekçesini Seferihisar Belediyesi' ne teslim etti. Haber için aşağıda ki bağlantıya bakabilirsiniz.

<http://www.egedesonsoz.com/haber/-Kirsal-Mahalle-ye-ilk-basvuru-Izmir-den/1059102>

Basit Usulde Vergilendirmenin Avantajları Nelerdir?

- Üç aylık dönemlerde geçici vergi verilmez
- Yasal muhasebe defteri tutma mecburiyeti olmaz
- Kira ve ücret giderleri için muhtasar beyanname verilmez
- Teslim ve hizmetler KDV'den istisnadır. KDV

beyannameyi verilmez.

- Ticari kazancın tespitinde amortismanına tabi iktisadi kıymet alışları ve satışları dikkate alınmaz.
- Alınan ve verilen belgelerin kayıtlarının nerede tutulacağına vergi mükellefleri karar verir ve istedikleri takdirde, kayıtları kendileri tutabilirler.
- Engellilik indiriminden faydalanabilirler.
- Yıllık kazançlarının 2021 yılı için 14.000TL'lik kısmına indirim yapılır.

Not:13Mart2021tarihindebizzatCumhurbaşkanı Recep Tayyip Erdoğan tarafından açıklanan Ekonomi Reform Paketi ile ilgili 23.03.2021 tarihinde Hazine ve Maliye Bakanı Lütfü Elvan kamuoyuna Ekonomi Reformlar [HYPERLINK](https://www.alomaliye.com/2021/03/23/) "https://www.alomaliye.com/2021/03/23/

ekonomi-reform-takvimi/" [HYPERLINK](https://www.alomaliye.com/2021/03/23/ekonomi-reform-takvimi/) "https://www.alomaliye.com/2021/03/23/ekonomi-reform-takvimi/"ı Eylem Planı Uygulama takvimini ilan etti. Ekonomi Reform Paketinde "Kamu Maliyesi" ana başlığı altında yer alan "Vergisel Düzenlemeler Sadeleştirilecek, Yatırımcı Dostu ve Öngörülebilirliği Artıran Adımlar" düzenlemesi içinde açıklanan "Geliri düşük olan küçük esnafa vergi muafiyeti sağlanacaktır" alt başlığı altında "Basit usulde vergilendirilen berber, kuaför, tesisatçı, tuhafiyeci, marangoz, kaportacı, lastikçi, tornacı, çay ocağı işleticisi, terzi, tamirci gibi yaklaşık 850 bin esnaf gelir vergisinden muaf tutularak, beyan yükümlülükleri kaldırılacaktır" düzenlemesi yer almaktadır.

Emlak Vergisi Oranları

Emlak Türü	Büyükşehir Dışında Kalan	Büyükşehir İçerisinde Yer Alan
Meskenler	Binde 1	Binde 2
Diğer Binalar	Binde 2	Binde 4
Araziler	Binde 1	Binde 2
Arsalar	Binde 3	Binde 8

Somut bir durumu göz önüne alarak olası faydaları ortaya koyabiliriz.

1- Kanun kapsamında muafiyetten yararlanan sadece işyerleri değildir. Yasa kapsamında mesken, arazi, arsa ve zirai istihsalde kullanılan bina, arsa ve arazilerin Emlak Vergisi de bulunmaktadır. Kırsal bölgede yer alan bir vatandaşımızın evini, tarlasını, zirai üretim için kullandığı işlik ve arazilerini dikkate aldığımızda indirimlerin yıllık tutarı oldukça yükselmektedir.

Büyükşehir İçerisinde yer alması halinde:

Değeri 100.000,00 TL olan bir işyerinin yıllık

Emlak Vergisi 400,00 TL

Meskenin değeri 250.000,00 TL ise emlak vergisi 500,00 TL

İşlik Arsasını değer 200.000,00 TL ise emlak vergisi 1.200,00 TL

Ahır vasfında binası 200.000,00 TL ise emlak vergisi 800,00 TL

Tarımsal amaçlı arazileri 500.000,00 TL değerinde ise emlak vergisi 1.600,00 TL

Bu vatandaşımızın yıllık emlak vergisi yükü 4.500,00 TL' dir.

Bu mahalle kırsal mahalle vasfına alındığında vatandaşımız bu vergiyi ödemeyecektir.

6360 sayılı Kanun çıktığı zaman tanınan muafiyet

süresi Geçici 1. maddenin 15.bendinde yapılan değişiklikle 31.12.2022 tarihine kadar uzatılmıştır.

2- Bu yerlerde, ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan bina, arsa ve araziler için emlak vergisi yüzde 50 indirimli uygulanır.

Bu hüküm çerçevesinde esnaf muafiyetinden yararlanan ve basit usulde vergilendirilen esnaf dışındaki diğer esnaf ve tacirler için emlak vergisi yarı yarıya az alınacaktır. Selçuk'a bağlı Şirince köyünü ya da Kemalpaşa'ya bağlı Nazar Köyü düşündüğümüzde buralardaki turistik yerler de bu kanun kapsamında emlak vergisini %50 indirimli ödeyecektir.

3- Kırsal mahalle veya kırsal yerleşik alan olarak belirlenen yerlerde, 26/5/1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca alınması gereken bina inşaat harcı ile imarla ilgili harçlar alınmaz; anılan kanuna göre alınması gereken diğer vergi, harç ve harcamalara katılma payları yüzde 50 indirimli uygulanır.

Geçici 1. maddenin 15.bendinde yapılan değişiklikle muafiyet süresi 31.12.2022 tarihine kadar uzatılmıştır.

Su faturasında indirim

1- Bu yerlerde içme ve kullanma suları için alınacak ücret en düşük tarifenin işyerleri için yüzde 50'sini, konutlar için yüzde 25'ini geçmeyecek şekilde belirlenir.

İzmir Büyükşehir Belediyesi'nin su ve kanalizasyon işlerine bakan birimi olan İZSU'nun güncel ücret tarifeleri incelendiğinde Eski Köyler ve Belde Belediyeleri başlığı altında bu indirimlerin halen uygulandığı görülmüştür. 6360 sayılı yasanın Geçici 1. maddesinin 15. bendine dayanarak bu uygulama 31.12.2022 tarihine kadar sürecektir.

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için bu fıkroda belirtilen muafiyet ve indirimler uygulanmaz. Yani emlak vergisinden

muaf tutulan yada %50 indirimli ödeyen diğer esnaf veya tacirler su faturalarını normal ödeyecekler. Onlara muafiyet ve indirim yoktur.

2- 3/7/2005 tarihli ve 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 12'nci maddesinin yedinci fıkrası ile 31/8/1956 tarihli ve 6831 sayılı Orman Kanunu'nun ek 17'nci maddesi hükümlerinden yararlanan yerler; kırsal mahalle veya kırsal yerleşik alan olarak belirlenmesi halinde bu madde hükümlerine aykırı olmayan hak, sorumluluk ve imtiyazlardan faydalanmaya devam ederler.

3- Bu madde uyarınca kırsal mahalle veya kırsal yerleşik alan olarak belirlenen yerler hakkında 12/11/2012 tarihli ve 6360 sayılı 14 İlde Büyükşehir Belediyesi ve 27 İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun geçici 1'inci maddesinin 15 ve 29. fıkraları uygulanmaz."

6831 sayılı Orman Kanunu kapsamında sağlanacak faydalar:

Belediye Kanunu'nda aşağıda ayrıntıları verilen iki değişiklik ile orman köyleri ve orman köylüsüne tanınan hak ve ayrıcalıklar ile sorumlulukların korunması sağlanmıştır. Kırsal mahalleye dönüş durumunda isteyenler bu haklardan yararlanabilecektir. Meralarla ilgili hak ve sorumluluklar ayrı başlık altında ele alınacaktır.

5393 Sayılı Belediye Kanunu

Madde 12-

...

[Ek fıkra: 12/11/2012-6360/16 md.] Mevzuatla orman köyleri ve orman köylüsüne tanınan hak, sorumluluk ve imtiyazlar orman köyü iken mahalleye dönüşen yerler için devam eder. [Ek cümle: 20/2/2014-6525/28 md.] Bu hüküm, belde iken sakinleri orman köylüsüne tanınan

hak, sorumluluk ve imtiyazlardan yararlanan mahalleye dönüştürülen beldeler için de geçerlidir. Bir belediyeye katılarak mahalleye dönüşen köy, köy bağılı ve belediyelerce kullanılan mera, yaylak, kışlak gibi yerlerden bu mahalle sakinleri ve varsa diğer hak sahipleri 25/2/1998 tarihli ve 4342 sayılı Mera Kanunu hükümleri çerçevesinde yararlanmaya devam eder.

6831 Sayılı Orman Kanunu

Ek Madde 17- [Ek: 19/4/2018-7139/17 md.]

Orman köyü veya orman köylüsüne tanınan hak, sorumluluk ve imtiyazlardan istifade eden kasaba iken; 12/11/2012 tarihli ve 6360 sayılı Kanun ile 20/2/2014 tarihli ve 6525 sayılı Kanun kapsamında mahalleye dönüşen yerler, büyükşehir belediyesi kapsamında olmayan yerlerdeki köy ve kasabalarla aynı hak, sorumluluk ve imtiyazlardan faydalanmaya devam ederler.

6360 ON DÖRT İLDE BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ VE YİRMİ YEDİ İLÇE KURULMASI İLE BAZI KANUN VE KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELERDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN (1)

(15) Bu Kanuna göre tüzel kişiliği kaldırılan köylerde, bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 29/7/1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununa göre alınması gereken emlak vergisi ile 26/5/1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca alınması gereken vergi, harç ve katılım payları 31/12/2022 tarihine kadar [bu tarih dâhil] alınmaz ve 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının üçüncü bendi, 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının birinci bendi ile beşinci bendi, 66 ncı maddesinin birinci fıkrasının beşinci bendi hükümleri 31/12/2022 [bu tarih dâhil]

tarihine kadar uygulanmaya devam edilir. Bu yerlerde içme ve kullanma suları için alınacak ücret 31/12/2022 tarihine kadar [bu tarih dâhil] en düşük tarifenin % 25'ini geçmeyecek şekilde belirlenir. [Mülga cümle:17/7/2019-7186/33 md.] [...] (1)(2)

(1)28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanunun 105 inci maddesiyle bu fıkrada yer alan; “31/12/2017” ibaresi “31/12/2020” şeklinde, “beş yıl” ibareleri “altı yıl” şeklinde değiştirilmiştir.

(2) 27/12/2018 tarihli ve 7159 sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle bu fıkrada yer alan yer alan “altı yıl süreyle” ibareleri “31/12/2022 tarihine kadar [bu tarih dâhil]” şeklinde, “31/12/2020” ibaresi “31/12/2022 [bu tarih dâhil]” şeklinde değiştirilmiştir.

(17) Ekli [25] sayılı listede yer alan büyükşehir ilçe belediyelerine 2/7/2008 tarihli ve 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun uyarınca seçimleri müteakip ayda tahakkuk ettirilecek miktar İlbank A.Ş. tarafından üç katı artırımlı olarak ödenir. İlave kaynak yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun Yedek Ödenek Tertibinden Maliye Bakanlığınca karşılanır.

Orman Kanunu

Madde 31 – [Değişik : 22/5/1987 - 3373/8 md.]

(1)

Mülki hudutları içinde verimli Devlet ormanı bulunan köylerde köy nüfusuna kayıtlı ve köyde devamlı oturan veya burada oturmakta iken yerleşim adresini bu madde kapsamındaki başka bir köye taşıyan ya da nüfusa kayıtlı olmasa bile yerleşim adresi olarak kesintisiz en az beş yıl oturan muhtaç ihtiyaç sahibi hane reislerine, köyde barınmaları için yapacakları ev, ahır, samanlık, ambar ve kümes ile köy halkının müşterek ihtiyacı olan okul, cami,

sağlıkevi, köyyolu köprüsü ve köykonağı ihtiyaçları için yapacak emval bu ormanlar civarındaki istif veya satış istif yerlerinden tarife bedeli ile kesme, taşıma ve istif masrafları alınmak suretiyle bir defaya mahsus olmak üzere verilir. Bu maddeye giren inşaatlar için hak sahiplerinin talebi halinde bu yapacak emval yerine, karşılığı idarece nakit olarak ödenir. Tamiratlar için ise, en yakın istif veya satış istif yerlerinden maliyet bedelinin üçte biri üzerinden emval verilir veya karşılığı nakit olarak idarece ödenir.

Nakit ödeme hallerinde işletmesindeki kerestelik emvalin son üç aylık açık artırmalı satış fiyatı ortalamasından, yeni inşaatlarda tarife bedeli ve fiili masraflar, tamiratlarda ise maliyet bedelinin üçte biri düşülür. Bu şekilde hesaplanan meblağın yüzde doksanı (% 90) ödenir.

Tamir için, tamir ihtiyacının verildiği tarihten itibaren en az beş yıl geçmedikçe, ev, ahır, ambar, samanlık ve kümesin yeni olarak yapıldığı tarihten itibaren ise en az on yıl geçmedikçe tekrar ihtiyaç verilmez. Tamir için verilen miktar, yeni olarak yapılan ev, ahır, ambar, samanlık ve kümes için verilen ihtiyacın dörtte birini geçemez.

Emval yerine, nakit ödeme esas ve usulleri Tarım Orman ve Köyişleri Bakanlığınca tespit edilir.

Bu yerler halkının yakacak ihtiyaçları tarife bedeli ile karşılanır. Satış istif yerlerinden karşılanması halinde ise kesme, taşıma ve istif masrafları ayrıca alınır.

Bu maddeye göre verilen yapacak emvalin gayesi dışında kullanılması ve başka bir yere taşınması yasaktır. Ancak, hak sahiplerinin ev ve müstemilatının tabii afete maruz bulunması, baraj veya gölet alanı içinde kalması veya hak sahibinin iskana tabi olması hallerinde yapacak emvalin ve enkazın nakline veya satışına müsaade edilebilir. Bu ihtiyaçların aynı köy

halkı arasında devrine idarece izin verilebilir. Köyden kesin olarak ilişkisini kesecekler ait sahipli yapıların enkazı Tarım Orman ve Köyişleri Bakanlığının tespit edeceği esaslara göre nakledilebilir veya satılabilir.

Bu madde hükümlerine göre verilen yapacak ile bunların enkazı ve yakacak odun hacedilemez.

Nakit verilmesi halinde, nakit ödeme amacı ile ilgili inşaat ve tamiratın yapılması zorunludur. Aksi halde 98 inci madde hükümleri uygulanır.

Madde 32 – [Değişik : 22/5/1987 - 3373/9 md.] **(1)**

Mülki hudutları içinde verimsiz devlet ormanı bulunan köylerde, köy nüfusuna kayıtlı ve köyde devamlı oturan veya burada oturmakta iken yerleşim adresini bu madde kapsamındaki başka bir köye taşıyan ya da nüfusa kayıtlı olmasa bile yerleşim adresi olarak kesintisiz en az beş yıl oturan muhtaç hane reisleri ile, hudutları içinde verimli devlet ormanı bulunan ve nüfusu 2500'den aşağı olan kasabaların muhtaç halkına kendi ihtiyaçlarına sarfetmeleri şartıyla yapacakları, ev, ahır, samanlık, ambar ve kümes ihtiyaçları için bir defaya mahsus; okul, cami, köyyolu köprüsü ve köykonağı gibi köy müşterek ihtiyaçları için de ihtiyaç hallerinde olmak üzere, en yakın satış istif yerlerinden maliyet bedelinin üçte biri karşılığı yapacak emval verilir.

Bu yerler halkının yakacak odun ihtiyaçları her yıl en yakın istif yerlerinden maliyet bedelinin üçte biri ile karşılanır.

Birinci fıkrada belirtilen köy ve kasaba hudutları dahilindeki ormanlardan ağaçlandırma, imar ve bakım gayesi ile yapılan kesimlerle elde edilen yakacak odunlar tarife bedeli ile bu köy ve kasaba halkına, ihtiyaçları için verilir.

31 inci maddenin yasaklarla ilgili hükümleri bu madde için de geçerlidir.

Madde 33 – [Değişik : 23/9/1983 - 2896/21 md.]

Hariçten gelecek ve Hükümetçe iskana tabi tutulacak göçmenlerle, Hükümetçe memleket içinde bir yerden diğer bir yere nakledilecek ve topluca köy kuracak veya köylerde yerleştirilecek olanlara ve köy hudutları içinde yapılacak düzenleme ve toplulaştırmaya tabi tutulacaklara, yer sarsıntısı, yangın, heyelan, sel ve çığ yüzünden felakete uğrayan köylerde bu yüzden zarar gören muhtaç köylülere; yapacakları ev, ahır, samanlık ve ambar için bir defaya mahsus olmak üzere Tarım ve Orman Bakanlığınca en yakın istif veya satış istif yerlerinden kesme, taşıma ve istif masrafları karşılığında yapacak emval verilebilir.

31 inci maddenin 4, 5 ve 6 ncı fıkralarındaki hükümler, bu madde hakkında da tatbik olunur.

Madde 34 – [Değişik : 25/5/2000 - 4570/1 md.] Üretim Orman İdaresi tarafından yapılması halinde, sınırları içinde Devlet ormanı bulunan köy ve kasabalarda o yer nüfusuna kayıtlı olarak ikamet eden gerçek kişilerin veya sınırları içinde Devlet ormanı bulunan köy ve kasabaların her birinde hane adedinin çoğunluğu tarafından kurulan orman köylerini kalkındırma kooperatiflerinin baltalık ormanlarından birim fiyat [vahidi fiyat] usulü ile kesip, satış istif yerlerine taşıdıkları yakacak odunların yüzde yüzüne kadarı idarece tayin edilecek süre içinde, istedikleri takdirde kendilerine maliyet bedeli üzerinden verilir.

Ağaçlandırılacak, imar ve ihya edilecek sahalarda da baltalık ormanlarda yapılan çalışmalara ait hükümler aynen uygulanır.

Hane adedinin en az yüzde ellibiri tarafından kurulan orman köylerini kalkındırma kooperatiflerinin, birim fiyat usulü ile kesip satış istif yerlerine taşıdıkları kerestelik, soymalık ve kesme kaplamalık tomrukların ve sanayi odunlarının ayrı ayrı yüzde yirmibeşine kadarı, istedikleri takdirde satış istif yerlerinden, Orman Bölge Müdürlüklerinin son açık artırmalı satış

ortalaması fiyatlarından yüzde yirmi düşülerek tespit edilecek bedelle, kendilerine satılır.

Ancak, hakkını mal olarak almak istemeyen orman köyleri kalkındırma kooperatiflerine, birim fiyat usulü ile kesip, satış istif yerlerine taşıdıkları kerestelik, soymalık, kesme kaplamalık tomruk ve sanayi odunlarının ayrı ayrı yüzde yirmibeşine kadarı için, ilgili orman işletmesince istihsal edilen emvalden, aynı yıl içinde açık artırmalı olarak satılan miktarın genel satış ortalaması ile maliyet bedeli genel ortalaması arasındaki bedel farkı, bilançonun çıkarılmasını müteakip nakden ödenir.

Ancak, Orman Bölge Müdürlüklerinin son açık artırmalı satış ortalaması fiyatlarından yüzde yirmi düşülerek tespit edilecek bedel, maliyet bedelinin üstünde ise orman köylerini kalkındırma kooperatiflerinin hak ettikleri yüzde yirmibeş ürünler kendilerine maliyet bedeli satılır.

Devlet ormanlarında istihsalde çalışan gerçek ve tüzel kişilerin, kesip satış istif yerlerine taşıdıkları yapacak ve yakacak emvale ait isitihkak tutarları ayrıca yüzde on fazlası ile kendilerine ödenir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı haklardan yararlanabilmek için kesme ve taşıma işinin birim fiyat [vahidi fiyat] kararı ve şartnamelerdeki sürelerle ve esaslara uygun olarak yapılması şarttır.

Bu madde kapsamındaki kooperatiflerden veya üst kuruluşlardan yaptıkları işin mahiyeti ve hacmine göre orman mühendisi veya orman teknikeri çalıştırmaları istenebilir.

Orman Kanununda değişiklik yapan 23.9.1983 tarihli ve 2896 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesi hükümlerinden evvelce yararlanmakta olan orman köylülerine de bu maddedeki bedel ve satış esasları uygulanır.

Bu madde hükümlerinin uygulanması ile ilgili esas ve usuller Orman Genel Müdürlüğünce belirlenir.

Madde 35 – [Değişik : 23/9/1983 - 2896/23 md.]

31 inci, 32 nci ve 33 üncü maddelere göre yeni ev, ahır, ambar ve samanlık yapmak için yapacak orman emvali alanların, bu hususta tespit olunan, yapı sistemlerine uygun inşaat yapımları zorunludur.

Yapı sistemlerinin tespitine ilişkin yönetmelik Cumhurbaşkanınca yürürlüğe konulur. [1]

Madde 36 – [Değişik: 23/9/1983 - 2896/24 md.]

Tarife bedeli ile kesme, taşıma ve istif masrafları ve maliyet bedeli karşılığında zati yapacak alma hakkına sahip olanların ihtiyaçları ve bunlardan muhtaçlık durumu arananlar için Orman Genel Müdürlüğünce belirlenecek esaslara göre muhtaçlık durumları, her sene orman bölge şefinin iştirakiyle köy ihtiyar heyetince ormanın verimi ve isteklilerin ihtiyacı göz önünde tutularak mahallinde tespit edilir. Köyün müşterek ihtiyaçlarına öncelik tanınır. Yakacak ihtiyaçları, mevcut hane ve nüfus sayısı esas tutularak verimin dağıtılması suretiyle karşılanır.

Hane sayısındaki eksilmeler ve nüfus sayısındaki değişiklikler köy ihtiyar heyetince orman idaresine bildirilir.

Maliyet bedeli ile zati yakacak alma hakkına sahip olanların ihtiyaçları da aynı heyet tarafından mahallinde tespit edilir.

Köy muhtarı, verilen yapacak ve yakacak ihtiyaçlarını yerinde kullanmayıp her ne suretle olursa olsun elden çıkarana orman idaresine bildirmekle yükümlüdür.

Madde 37 – [Değişik : 23/9/1983 - 2896/25 md.]

Devlet ormanlarından çıkarılacak tomruk, tel direk, maden direk, sanayi odunu, kağıtlık odun, lif - yonga odunu, sırık, çubuk, yakacak odun, reçine, sığla yağı, çıra ve şimşir gibi yıllık

üretim programına alınmış orman ürünlerinin dışındaki her nevi orman ürün ve artıklarını, tayin olunacak mıntıka ve süreler içinde toplayıp çıkarmaları için, öncelik sırasına göre 40 ıncı maddede belirlenen orman köylerini kalkındırma kooperatiflerine veya işyerindeki veya civarındaki köylülere ilanen duyurulmak suretiyle ve tarife bedelini ödemeleri şartıyla izin verilir.

Bu yerlerdeki halkın veya kooperatiflerin bu işe istekli olmadıklarının veya iş güçlerinin yeterli bulunmamasının tespit ve tevsiki halinde, bu ürün ve artıkların diğer isteklilerce toplanıp çıkarılmasına aynı şartlarla izin verilebilir veya orman idaresince istihsal olup satılabilir.

Orman Genel Müdürlüğünce belirlenecek ormana zararlı ağaççıklar ve kökler ile diğer orman zararlılarının, orman idaresince tespit edilecek şartlarla kesilerek, köklenerek, sökülerek veya toplanarak ormandan çıkarılması için isteklilere izin verilebilir. Bunları kesen, kökleyen, söken veya toplayan kişilerden para alınmaz.

Madde 39 – [Değişik : 23/9/1983 - 2896/26 md.]

Devlet ormanlarından yapılacak istihsalen, 31 inci, 32 nci ve 33 üncü maddelerden istifade edenlerin ihtiyaçları öncelikle karşılanır.

Madde 40 – [Değişik : 23/9/1983 - 2896/27 md.]

[Değişik birinci fıkra: 19/4/2018-7139/13 md.]

Devlet ormanlarında yaptırılan ağaçlandırma, bakım, imar, kesme, toplama, taşıma, imal gibi orman işleri; işyerinin ve işyerinde çalışacakların hangi mülki hudut ve orman teşkilatı hudutları içerisinde kaldığına bakılmaksızın, öncelikle işyerinde veya civarındaki orman köylerini kalkındırma kooperatiflerine ve işyerindeki köylülere veya işyeri civarındaki orman işlerinde çalışan köylülere, işyerine olan mesafeleri ile iş güçleri dikkate alınarak yaptırılır. Ancak;

ağaçlandırma faaliyetlerine ait arazi hazırlığı işlerinin makine gücü ile yapılmasının gerektiği hallerde bu fıkra hükümleri uygulanmaz.

Köy halkının müşterek ihtiyacı olan okul, cami, sağlıkevi, köyyolu köprüsü ve köykonağı ihtiyaçları için yapacak emval bu ormanlar civarındaki istif veya satış istif yerlerinden tarife bedeli ile kesme, taşıma ve istif masrafları alınmak suretiyle bir defaya mahsus olmak üzere verilir.

Bu maddeye giren inşaatlar için hak sahiplerinin talebi halinde bu yapacak emval yerine, karşılığı idarece nakit olarak ödenir.

Tamiratlar için ise, en yakın istif veya satış istif yerlerinden maliyet bedelinin üçte biri üzerinden emval verilir veya karşılığı nakit olarak idarece ödenir.

Bu yerler halkının yakacak ihtiyaçları tarife bedeli ile karşılanır.

Verilen yapacak ile bunların enkazı ve yakacak odun haczedilemez.

Hudutları içinde verimli devlet ormanı bulunan ve nüfusu 2500'den aşağı olan kasabaların muhtaç halkına kendi ihtiyaçlarına sarfetmeleri şartıyla yapacakları, ev, ahır, samanlık, ambar ve kümes ihtiyaçları için bir defaya mahsus; okul, cami, köyyolu köprüsü ve köykonağı gibi köy müşterek ihtiyaçları için de ihtiyaç hallerinde olmak üzere, en yakın satış istif yerlerinden maliyet bedelinin üçte biri karşılığı yapacak emval verilir.

Birinci fıkrada belirtilen köy ve kasaba hudutları dahilindeki ormanlardan ağaçlandırma, imar ve bakım gayesi ile yapılan kesimlerle elde edilen yakacak odunlar tarife bedeli ile bu köy ve kasaba halkına, ihtiyaçları için verilir.

Hariçten gelecek ve Hükümetçe iskana tabi tutulacak göçmenlerle, Hükümetçe memleket içinde bir yerden diğer bir yere nakledilecek ve topluca köy kuracak veya köylerde yerleştirilecek olanlara ve köy hudutları içinde yapılacak düzenleme ve toplulaştırmaya tabi tutulacaklara, yer sarsıntısı, yangın, heyelan, sel

ve çığ yüzünden felakete uğrayan köylerde bu yüzden zarar gören muhtaç köylülere; yapacakları ev, ahır, samanlık ve ambar için bir defaya mahsus olmak üzere Tarım ve Orman Bakanlığınca en yakın istif veya satış istif yerlerinden kesme, taşıma ve istif masrafları karşılığında yapacak emval verilebilir.

Üretimin Orman İdaresi tarafından yapılması halinde, sınırları içinde Devlet ormanı bulunan köy ve kasabalarda o yer nüfusuna kayıtlı olarak ikamet eden gerçek kişilerin veya sınırları içinde Devlet ormanı bulunan köy ve kasabaların her birinde hane adedinin çoğunluğu tarafından kurulan orman köylerini kalkındırma kooperatiflerinin baltalık ormanlarından birim fiyat [vahidi fiyat] usulü ile kesip, satış istif yerlerine taşıdıkları yakacak odunların yüzde yüzüne kadarı idarece tayin edilecek süre içinde, istedikleri takdirde kendilerine maliyet bedeli üzerinden verilir.

Ağaçlandırılacak, imar ve ihya edilecek sahalarda da baltalık ormanlarda yapılan çalışmalara ait hükümler aynen uygulanır.

Hane adedinin en az yüzde ellibiri tarafından kurulan orman köylerini kalkındırma kooperatiflerinin, birim fiyat usulü ile kesip satış istif yerlerine taşıdıkları kerestelik, soymalık ve kesme kaplamalık tomrukların ve sanayi odunlarının ayrı ayrı yüzde yirmibeşine kadarı, istedikleri takdirde satış istif yerlerinden, Orman Bölge Müdürlüklerinin son açık artırmalı satış ortalaması fiyatlarından yüzde yirmi düşülerek tespit edilecek bedelle, kendilerine satılır.

Ancak, hakkını mal olarak almak istemeyen orman köyleri kalkındırma kooperatiflerine, birim fiyat usulü ile kesip, satış istif yerlerine taşıdıkları kerestelik, soymalık, kesme kaplamalık tomruk ve sanayi odunlarının ayrı ayrı yüzde yirmibeşine kadarı için, ilgili orman işletmesince istihsal edilen emvalden, aynı yıl içinde açık artırmalı olarak satılan miktarın genel satış ortalaması ile maliyet bedeli genel ortalaması arasındaki bedel farkı, bilançonun

çıkarılmasını müteakip nakden ödenir. Devlet ormanlarında istihsalde çalışan gerçek ve tüzel kişilerin, kesip satış istif yerlerine taşıdıkları yapacak ve yakacak emvale ait isitihkak tutarları ayrıca yüzde on fazlası ile kendilerine ödenir.

Yıllık üretim programına alınmış orman ürünlerinin dışındaki her nevi orman ürün ve artıklarını, tayin olunacak mıntıka ve süreler içinde toplayıp çıkarmaları için, öncelik sırasına göre 40 ıncı maddede belirlenen orman köylerini kalkındırma kooperatiflerine veya işyerindeki veya civarındaki köylülere ilanen duyurulmak suretiyle ve tarife bedelini ödemeleri şartıyla izin verilir.

Ormana zararlı ağaçcıklar ve kökler ile diğer orman zararlılarının, orman idaresince tespit edilecek şartlarla kesilerek, köklenerek, sökülerek veya toplanarak ormandan çıkarılması için isteklilere izin verilebilir. Bunları kesen, kökleyen, söken veya toplayan kişilerden para alınmaz.

Devlet ormanlarında yaptırılan ağaçlandırma, bakım, imar, kesme, toplama, taşıma, imal gibi orman işleri; işyerinin ve işyerinde çalışacakların hangi mülki hudut ve orman teşkilatı hudutları içerisinde kaldığına bakılmaksızın, öncelikle işyerinde veya civarındaki orman köylerini kalkındırma kooperatiflerine ve işyerindeki köylülere veya işyeri civarındaki orman işlerinde çalışan köylülere, işyerine olan mesafeleri ile iş güçleri dikkate alınarak yaptırılır.

Bilgilendirme amacıyla Orman Kanunu ve Mera Kanunu çerçevesinde tanınan haklara ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Aşağıda Orman Kanunu kapsamındaki haklar daha somut biçimde açıklanmıştır.

ORMAN KANUNU KAPSAMINDA TANINAN HAKLAR

1- Köylerini terör nedeniyle boşaltmak zorunda kalıp geri dönenler genel hükümler çerçevesinde Orman Yasasının 31. ve 32.

maddelerine göre gerek yapacak(kerestelik) ve gerekse yakacak(odun) ihtiyacı alabilirler. Mahalleye dönüşmüş olmak bu hakları ortadan kaldırmıyor. Bu konu şöyle düzenlenmiş:

MADDE 16 – 5393 sayılı Kanununun 12 nci maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“Mevzuatla orman köyleri ve orman köylüsüne tanınan hak, sorumluluk ve imtiyazlar orman köyü iken mahalleye dönüşen yerler için devam eder. Bir belediyeye katılarak mahalleye dönüşen köy, köy bağılısı ve belediyelerce kullanılan mera, yaylak, kışlak gibi yerlerden bu mahalle sakinleri ve varsa diğer hak sahipleri 25/2/1998 tarihli ve 4342 sayılı Mera Kanunu hükümleri çerçevesinde yararlanmaya devam eder.” denilmektedir.

Buna ilişkin genel uygulamayı düzenleyen yönetmelik hükümleri şunlardır:

Hak sahiplerine verilecek zati yapacak emval miktarları

Madde 7- 31 ve 32’nci madde kapsamına giren köylerdeki hak sahiplerinin yeniden yapacakları ev, ahır, samanlık,ambar ve kümes inşaatları ile bunların tamirâtı için verilecek yapacak emval miktarları aşağıdaki esaslar dahilinde tespit edilir.

a)Yeni inşaatlar için: Ev, ahır, samanlık ve ambar için Orman Kanununun 35’nci maddesine dayalı “Yapı Sistemlerinin Tespiti ve Uygulanmasına Ait Yönetmelik”te belirtilen miktarlar kadar, kümes inşaatı için ise 2 m³ kadar yapacak emval verilir.

b)Tamirat İhtiyaçları İçin: 31’nci madde kapsamına giren köylerdeki hak sahiplerinin ev, ahır, samanlık, ambar ve kümes tamiratları için lüzumlu yapacak emval, ilgili işletme şefi tarafından düzenlenecek metraja dayanılarak verilir. 32’nci madde kapsamına giren köy ve kasabalardaki hak sahiplerinin ev, ahır, samanlık, ambar ve kümes tamiratları için lüzumlu yapacak emval ise, mühendis veya

fen memuru gibi yetkili teknik elemanlarca düzenlenen ve yetkili merciler tarafından onaylanan metraja dayanılarak verilir. Tamirat için verilecek miktar, yeni inşaat için verilmesi öngörülen miktarın dörtte birini geçemez.

Hak sahiplerine verilecek zati yapacak emval miktarları

Madde 8- İklim Şartları ile istihsal durumu dikkate alınarak, 6 ve daha az nüfuslu ailelere 18 stere kadar, 6 nüfustan fazla ailelere beher fazla nüfus için 1'er ster ilavesiyle en çok 22 stere kadar yapacak odun verilir.

Zati yapacak emvalin verilmesine ve satış bedellerine ait esaslar:

Madde 9- Hak sahiplerine zati yapacak emvalin ne şekilde, nerelerden ve hangi bedellerden verileceği aşağıda gösterilmiştir.

a) 31'inci madde gereğince, mülki hudutları içinde verimli Devlet ormanı bulunan köylerdeki hak sahiplerinin yeni olarak, yapacakları, ev, ahır, samanlık, ambar ve kümes ihtiyaçları için bütçe tertibi ve istihsal edilen emvalin diğer tahsis yerleri de dikkate alınarak bu ormanlardan elde edilen emvalin taşındığı istif veya satış istif yerlerinden, Mülki hudutları içinde verimli Devlet ormanı bulunmasına rağmen, bu ormanlardan yapacağı elverişli emval istihsal edilmemesi veya istihsal edilen emvalin hak sahiplerinin yapacağı inşaat ihtiyaçlarına kafi gelmemesi veya o yıl istihsal yapılmaması hallerinde zati yapacak ihtiyaçları bölge müdürlüğü dahilindeki en yakın istif veya satış istif yerlerinden, Tarife bedeli, kesme, taşıma [sürütme ve nakliyat] ve istif masrafları alınmak suretiyle verilir. Ancak; mülki hudutları içinde sadece baltalık olarak işletilen verimli Devlet ormanı bulunan fakat yapacağı elverişli emval istihsal edilmeyen köylerdeki hak sahiplerine yapacak emval zati ihtiyaç olarak verilmaz. 31'inci madde kapsamına giren köylerdeki hak

sahiplerinin ev, ahır, samanlık, ambar ve kümes tamiratları için yapacak emval ihtiyaçları ise yukarıdaki esaslar dahilinde maliyet bedelinin üçte biri üzerinden verilir.

b) 32'nci madde kapsamına giren köy ve nüfusu 2500'den aşağı kasabalardaki hak sahiplerinin yapacağı yeni ev, ahır, samanlık, ambar ve kümes inşaatları için bölge müdürlüğü dahilindeki en yakın satış istif yerlerinden maliyet bedelinin üçte biri karşılığı yapacak emval verilir. Ancak; Mülki hudutları içinde sadece baltalık olarak işletilen verimli Devlet ormanı bulunan fakat yapacak emval istihsal edilmeyen kasabalardaki hak sahiplerine zati yapacak ihtiyacı verilmez. Bu yerlerdeki hak sahiplerinin ev, ahır, samanlık, ambar ve kümes tamiratları için yapacak emval ihtiyaçları ise "Orman Ürünlerinin Tahsisli Satışları Hakkında Esaslar"a ait Kararname hükümlerine göre tahsis bedeli üzerinden karşılanır.

c) 31 ve 32'nci maddeler gereğince hak sahiplerinin yapacakları yeni ev, ahır, samanlık, ambar ve kümes ihtiyaçları, bir defaya mahsus olmak üzere, bu yönetmeliğin 7'nci maddesindeki esaslara göre tamamı bir seferde veya bütçe tertibi, stok durumu, tespit edilen zati yapacak miktarı ile hak sahiplerinin talebi dikkate alınarak azami üç yılda da verilebilir. [6831 Sayılı Yasanın 31,32 ve 33.Maddelerinin Uygulanmasına Dair Yönetmelik]

Emval Miktarı:

Madde 5 – Bu Yönetmeliğin 2 nci maddesinde belirtilen hak sahiplerinin yapacakları inşaatlar için verilecek emval miktarı aşağıdaki esaslara göre tespit edilir.

a) Bu Yönetmeliğin 9 uncu maddesinde belirtilen tip projeye göre inşaat yaptırmak isteyen hak sahiplerinin ev, ahır, ambar ve samanlık ihtiyaçları için projelerinde öngörülen miktarlar kadar,

b) Tip projeye dayanmayan;

–Ev için, 6 nüfusa kadar (6 dahil) 12 m³ , 6 nüfustan fazla ailelerde beher fazla nüfus için 1 er m³ ilavesiyle azami 16 m³

– Ahır için 3 m³

– Samanlık için 2 m³

– Ambar için 1 m³ emval verilir.

Evle, ahır, ambar ve samanlık inşaatı bir arada yapılmak isteniyorsa, eve verilecek ihtiyaç miktarına yukarıda ahır, ambar ve samanlık için belirtilen miktarlar eklenerek emval verilir.

Müracaat:

Madde 6 – Bu Yönetmeliğin 2 nci maddesinde belirtilen hak sahipleri, inşaatı başlamadan önce bir dilekçe ile ilgili orman bölge şefliğine müracaat eder. Tip projesi varsa onu da dilekçesine ekler. Dilekçede hangi yapı sisteminin uygulanacağı açıklanmak zorundadır.

Taahhütname Verme Zorunluluğu

Madde 7 – Bu Yönetmeliğin 2 nci madde kapsamındaki hak sahiplerinden yeni inşaat yaptıracak olanlar 4 ncü maddede belirtilen yapı sistemlerine uyacaklarına dair örneğine uygun taahhütnameyi ilgili orman bölge şefliğine vermek zorundadırlar.

[Orman Kanununun 35.Maddesindeki Yapı Sistemlerinin Tespiti ve Uygulanmasına Dair Yönetmelik]

Emvalin bedeli

Bu maddelerde belirtilen emvalin bedeline etki eden değişkenler her yıl merkezi olarak Orman İdaresince belirlenir ve yerelde Orman Bölge Müdürlükleri eliyle ağaç türü ve benzeri farklılıklar dikkate alınarak tespit edilip uygulanır.

2021 yılı için Kastamonu Orman Bölge Müdürlüğü verileri örnek olarak verilebilir.

Yapacak emvalin (kereste) bedeli bu yıl için 250TL/m³ ile 300TL/m³ arasında değişiyor.

Yakacak için ise 85TL/ster ile 140 TL/ster olmak üzere bedel tespit edilmiş. Ster ölçüsü yapraklı, iğne yapraklı ve şüceyrat denilen orman gülü ve benzeri ağaççıklar için farklı bir ölçüdür. Ama biz ortalama bir değer olarak üç steri bir ton sayarsak ihmal edilebilir bir hata olur. Bu durumda yakacak bedelleri ton başına 255 TL ile 420 TL arasında değişir.

2- Orman İşçiliği ile İlgili Haklar

Orman işçiliği ile ilgili haklar uygulamada kullanılmaktadır. Orman işçiliğinde (Üretim, ağaçlandırma, erozyon kontrolü ve benzeri) öncelik orman köylerindeki kooperatiflere tanınır.

Özel şahıslar ihale yoluyla üretim işlerini aldığı zaman da yereldeki orman köylülerini çalıştırmak zorundadır. Dolayısıyla köylünün hak kaybı olmamaktadır.

Öneriler:

1. Terör nedeniyle köylerini terk eden köylülerin köye dönüşte ortaya çıkan yerleşim sorunları genel hükümlerle çözülemez. Çünkü orman köylerinin olduğu yerlerde verimli devlet ormanlarının olmaması halinde verilen ihtiyaçların bedelleri yükseliyor. Köye dönüş yapılan yerler çoğunlukla baltalık ormanların olduğu yerlerdir. Bu bölgelerde verimli [kerestelik üretim yapılacak] ormanlar bulunmadığından bunlar için sorun doğuyor.

2-Dikkat edilirse Orman Hukuku felaketzede(yangın, sel,deprem,heyelan vb.) ve göçmenler ile muhtaçlık belgesi olan yaşlılar için özel düzenlemeler yapmış. Doğal olarak o tarihte terör söz konusu olmadığı için yasa koyucu bu konuya ilişkin bir düzenleme yapmamıştır.

3- Bu ihtiyaçlar yine orman hukuku çerçevesinde, ormanlardan sağlanmalıdır. Ama özel bir düzenleme yapılarak köylünün ev; ahır, ambar,samanlık ve benzeri bütün

yapılarına ilişkin mühendislik dahil teknik hizmetleri ile orman emvali bedelleri devlet tarafından karşılanmalıdır.

4- Bu husus yasaya ek madde konulması, yönetmelik; tebliğ ya da kararname çıkarılması yoluyla çözümlenebilir.

MERA KANUNU GEREĞİNCE SAĞLANACAK FAYDALAR

TÜRKİYE CUMHURİYETİ ANAYASASI

C. Tarım, hayvancılık ve bu üretim dallarında çalışanların korunması

“Madde 45 – Devlet, tarım arazileri ile çayır ve mer’aların amaç dışı kullanılmasını ve tahribini önlemek, tarımsal üretim planlaması ilkelerine uygun olarak bitkisel ve hayvansal üretimi artırmak maksadıyla, tarım ve hayvancılıkla uğraşanların işletme araç ve gereçlerinin ve diğer girdilerinin sağlanmasını kolaylaştırır.

Devlet, bitkisel ve hayvansal ürünlerin değerlendirilmesi ve gerçek değerlerinin üreticinin eline geçmesi için gereken tedbirleri alır” denilmektedir.

Meralarla ilgili işler 25/2/1998 tarihinde çıkarılmış olan 4342 sayılı Mera Kanunu çerçevesinde yürütülmektedir.

MERA KANUNU

Tahsis Kararı

Madde 12 –Komisyon, 11 inci maddeye göre belirlenen ihtiyacı karşılayacak miktarda mera, yaylak ve kışlaklar ile bunlarla ilgili sulama ve geçit yeri olarak tespit edilen alanları halkın ortak olarak yararlanmaları amacıyla, o köy veya belediye tüzel kişiliğine tahsis eder ve tahsis kararı valiliğin onayına sunulur. Bu kararda, tahsis edilen yerin niteliği, miktarı, sınırları, hayvan sulama ve geçit yerleri, tahsis amacı, otlatma kapasitesi, aile işletmelerinin büyükbaş hayvan birimi üzerinden otlatma hakkı ve otlatabilecekleri hayvan sayısı da

belirtilir. İhtiyaçtan fazla çıkan kısım ise, ihtiyaç içinde bulunan çevre köy veya belediyelerle hayvancılık yapan özel veya tüzel kişilere kiralanabilir. Ancak kiralama durumu tahsis edilen köy ve belediyelerin hayvan sayısına göre her 5 yılda yeniden değerlendirilir.

Ayrıca bu Kanun kapsamına alınmakla birlikte, ancak ıslah edilmek suretiyle mera olarak kullanılacak alanlar, gerekli ıslah işlemlerini taahhüt eden özel ve tüzel kişilere kiralanabilir. Kiralama usul ve esasları yönetmelikle belirlenir. [Ek fıkra: 27/2/2013-6443/2 md.] Kiralanacak alanda hayvancılık için gerekli bakım, barınma ve su ihtiyaçlarını karşılayacak zorunlu hayvancılık tesisleri kurulabilir. Bu tesislerin taban alanı, kiralanacak alanın yüzölçümünün yüzde birini geçemez. Bu oranı bir katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir. Bu tesislerin yapılması ve kullanılması ile ilgili usul ve esaslar Bakanlıkça çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

Mera, Yaylak ve Kışlakların Korunması

Madde 19 – Muhtarlar ve belediye başkanları; mera, yaylak ve kışlakların ve sınır işletmelerinin korunmasından ve ayrıca tahsis amacına göre en iyi şekilde kullanılmasının sağlanmasından sorumludur. Muhtarlar ve belediye başkanları ayrıca, geliştirme projelerinde öngörülen hususların yerine getirilmesinde, kamu görevlilerine yardımcı olmakla görevli ve sorumludurlar.

Bu amaçla ilgili köy ve belediyelerde “Mera Yönetim Birlikleri” kurulur. Mera Yönetim Birliklerinin kuruluş ve çalışma esas ve usulleri yönetmelikle belirlenir.

Muhtarlar ve belediye başkanları, mera, yaylak ve kışlaklara tecavüz olduğu takdirde durumu derhal Bakanlık il veya ilçe müdürlüğüne, il ve ilçe müdürlükleri de valilik veya kaymakamlığa bildirmekle yükümlüdürler. Bu makamlarca 3091 sayılı Taşınmaz Mal Zilyedliğine Yapılan

Tecavüzlerin Önlenmesi Hakkında Kanun veya 2886 sayılı Devlet İhale Kanununun 75 inci maddesi uyarınca gerekli işlemler yapılır.

Yararlanma Hakkı ve Kapsamı

Madde 22 – Çiftçi ailelerinin bir mera, yaylak ve kışlakta yararlanabilmeleri için, bu yerin bulunduğu köy veya belediye sınırları içinde, tahsis yapıldığı tarihte en az altı aydan beri ikamet ediyor olmaları gerekir. Ancak, Devletçe naklen yerleştirilenler için bu şart aranmaz.

Köy ve belediye sınırları içinde arazisi olmakla birlikte tahsis kararı kapsamına girmeyen çiftçi aileleri, o köy veya belediyeye tahsis edilen mera, yaylak ve kışlakta yararlanamazlar.

Başka yere yerleşme amacı ile buldukları yeri terkeden çiftçi aileleri, yararlanma hakkını kaybeder. Ancak, bunların sürekli ikamet amacıyla geri dönmeleri halinde, bu hak komisyon kararı ile tanınabilir.

Göçerlerin mera, yaylak ve kışlaklardan yararlandırılmalarında bu Kanun hükümleri uygulanır.

Göçerlerle ilgili uygulama usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir.

Aşırı Otlatmanın Önlenmesi

Madde 23 – Mera, yaylak ve kışlağa, komisyonun tahsis kararında belirtilen miktardan fazla hayvan sokulamaz.

Ancak, daha sonra bakım, koruma ve ıslah sonucu mera, yaylak ve kışlağın otlatma ve barındırma kapasitesinde bir artışın olması halinde, köy veya belediyelerin teklifi üzerine veya doğrudan doğruya komisyonca yeniden tespit yapılarak otlatılacak hayvan miktarı artırılabilir.

Sonradan Yerleşenlerle Yeni Ailelerin Yararlanma Hakkı

Madde 24 – Köy veya belediye sınırları içinde çiftçilikle geçinmek üzere yerleşenlerle bu yerleşim yerinde oturup yeni aile kuranlara; mera, yaylak ve kışlağın o tarihteki yeterlilik durumu dikkate alınarak, komisyon tarafından yararlanma hakkı tanınabilir.

İhtiyaç Fazlası Ürünlerin Satılması

Madde 25 – Mera, yaylak ve kışlaklardan elde edilen ürünlerin ihtiyaç fazlası, Mera Yönetim Birlikleri kararı ile satılabilir. Bu satıştan elde edilen gelir, mera alanlarının geliştirilmesi amacı ile köy sandığına veya belediye bütçesinde ayrı bir hesaba gelir kaydedilir ve amacı dışında kullanılamaz.

Mera, Yaylak ve Kışlaklardan Yararlananların Yükümlülükleri

Madde 26 – Mera, yaylak ve kışlaklardan yararlanan çiftçi aileleri, yapılacak bakım ve ıslah çalışmalarına ait giderlere, komisyonca gerekli görülmesi halinde, valiliğin onayı ile belirlenecek süre ve miktarlarda katılmakla yükümlüdürler. Bu katılma şekli nakdi olabileceği gibi, işçilik, araç, makina veya bunların işletme giderleri şeklinde de olabilir.

Mera, yaylak ve kışlaklardan komisyonca tespit edilecek otlatma haklarına göre yararlanacak hak sahipleri bölgenin ekonomik durumu, otlatma kapasitesi ve otlatma süresi dikkate alınarak, komisyonca her yıl tespit edilecek belli bir ücreti ödemekle yükümlüdürler. Bu alanlarda otlatma hakkının üstünde hayvan otlatılmaz, otlatma haklarından fazla hayvan otlatanlardan bu ücret, fazla her hayvan sayısı için üç katı olarak tahsil edilir. Muhtarlık veya belediyeler tarafından bu amaçla yapılacak tahsilat, o yerin mera alanlarının ıslah ve geliştirilmesi amacı ile köy sandığına veya belediye bütçesinde ayrı bir hesaba gelir kaydedilir ve amacı dışında kullanılamaz.

Komisyonda tespit edilen ücret ve para cezalarının takip ve tahsilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.

Yükümlülükleri Yerine Getirmeyenler

Madde 27 – 26 ncı maddede öngörülen hususlara riayet etmeyen ve yükümlülüklerini yerine getirmeyenlerin mera, yaylak ve kışlaklardan yararlanma hakları, Bakanlık taşra teşkilatının teklifi ve valilik onayı ile en az 7 gün, en çok 30 gün süre ile geçici olarak, aynı fiilin tekrarı halinde ise yararlanma hakkı bir otlama dönemi için iptal edilir.

Yasaklanmış yerlerde hayvanlarını otlatmaya devam edenlerle mera, yaylak ve kışlak arazisini sürmek sureti ile tahrip edenler ve izinsiz inşaat yapanlar hakkında, valilik tarafından 3091 sayılı Taşınmaz Mal Zilyedliğine Yapılan Tecavüzlerin Önlenmesi Hakkında Kanun ile Türk Ceza Kanununun 513 üncü ve devamı maddelerine göre gerekli kanuni işlem yapılır.

Köyler mahalleye dönüştürülürken orman ve meralarla ilgili tanınan yasal hakların saklı tutulacağı açıklıkla belirtilmiştir. Ancak kağıt üzerinde var olan bu hakkın kullanılması pek mümkün değildir. Orman köyünde yaşamakta iken Yozgat'tan İstanbul'a göç eden bir yurttaş bu hakkını nasıl kullanacak? Meradaki hakkını da kullanamaz. Belirli bir süre içinde nüfus kaydını oturduğu yere almaz ise cezalandırılır. Alırsa köyde ikamet etmediği için zamanla unutulur gider.

Terör baskısı ve can korkusuyla yerini yurdunu terketmiş insanlar köylerine geri dönmek istiyorlar. Onlar için imkân yaratma zamanıdır.

canlandırmıştır. Özellikle kentlerin kenar mahallerine sığınmış insanlar çeşitli nedenlerle ayrıldıkları doğal çevrelerine kavuşmak istiyorlar. Orada başı dik yaşamak ve üretken olmak istiyorlar. Bu azmi dikkate alarak, akılcı bir planlama ile işgücü başta olmak üzere boş kalan kaynaklarımızı harekete geçirelim. Başka şekilde değerlendirilme olanağı olmayan mera otlarını süte, ete çevirelim. En kaliteli peynirleri üretelim. Yapağı ile kılı haliya ve kilime dönüştürelim. Orman yan ürünlerini, yaban meyvelerini toplayalım. Arıcılık yapalım, tıbbi ve kokulu bitkileri yetiştirelim.

İşlere gücü yeten genç insanlar köylerine gelsin. Tarlalar boş kalmamasın. Evler viran olmasın. Yerleşme sırasında, işlerin kurulması aşamasında destek şart. Üretim için araç gereç gerekli. Damızlık hayvan lâzım. Kooperatif kurulması lâzım. Üretilen malları pazarlamak lâzım. Bu insanlara yol gösterecek mühendisler, veterinerler, sağlıkçılar, sanatçılar, aydınlar gerekli. Gönüllüleri de seferber ederek zorlukların üstesinden gelelim.

Bu konu yerel yönetimlerin tercihi ve kararlarına bırakılmamalıdır. Nerelerin köy ve kırsal alan olduğu zaten bilinmektedir. Yasa değişikliği ile sorun kökten halledilmelidir. Topyekün planlama ile yerleşim ve istihdam sorunu çözümlenmelidir. Büyük kentlere tıkmış ve üretken olmaktan çıkmış nüfus tekrar ekonomiye kazandırılmalıdır. Terör cenderesinden kurtulup toprakla, suyla, doğa ile buluşan azimli insanların, aklın ve bilimin öncülüğünde yeni bir kurtuluş mucizesi yarattığı görülecektir.

SONUÇ:

“Kırsal mahalle” kavramı köye dönüş özlemini

VAKIFLARDA BEYAN VE BİLDİRİM SÜRELERİ

Eda KAYA BÜKÜLMEZ
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
İşletme Bilim Uzmanı

Bilindiği gibi, 5737 sayılı Vakıflar Kanunu ve Vakıflar Yönetmeliği ile yeni, mülhak, esnaf ve cemaat vakıflarına beyanname verme ve bildirimde bulunma yükümlülüğü getirilmiştir. Söz konusu vakıflar, beyanname ve bildirimlerini süresi içerisinde ekleriyle beraber eksiksiz olarak Vakıf Bilgi Yönetim Sistemi (VBYS 2.0) üzerinden doldurulup göndereceklerdir.

Yasal süresi içerisinde beyan ve bildirim yükümlülüğünde bulunmayan vakıflar hakkında, vakıf yönetimine 5737 sayılı Vakıflar Kanununun 11. maddesi uyarınca idari para cezası uygulanmaktadır.

Vakıfların süresi içerisinde VBYS üzerinden bildirmeleri gereken beyan ve bildirimleri aşağıda olduğu gibidir:

Şube/Temsilcilik Açılış/Kapanış Beyannamesi :

Yeni vakıfların şube/temsilcilik açma veya kapatmaları halinde vermeleri gereken beyanname'dir. Her bir şube/temsilcilik için ayrı ayrı verilir. Yetkili organ karar tarihinden itibaren 1 Ay içerisinde bildirim yapılması gerekmektedir. [EK:1]

Yıllık Beyanname:

Vakıflar tarafından her yıl verilmesi gereken beyanname'dir. Yılın ilk altı ayı içerisinde beyan ve bildirim yapılmaktadır. [EK:2]

Yurtdışından Yardım/Bağış Alma Bildirimi:

Yurtdışından yardım veya bağış alınması

halinde bildirimde bulunulur. Her bir yardım veya bağış için ayrı ayrı bildirim doldurulur. Banka dekont tarihinden itibaren 1 Ay içerisinde bildirim yapılacaktır. [EK:3]

Yurtdışına Yardım/Bağış Yapma Bildirimi:

Yurtdışından yardım veya bağış yapılması halinde bildirimde bulunulur. Her bir yardım veya bağış için ayrı ayrı bildirim doldurulur. Banka dekont tarihinden itibaren 1 Ay içerisinde bildirim yapılacaktır. [EK:4]

Taşınmaz Mal Bildirimi:

İktisap edilen veya değiştirilen taşınmazların olması halinde bildirilir. Her bir taşınmaz için ayrı ayrı bildirim doldurulur. Edinilen, elden çıkarılan veya değiştirilen taşınmaza ait tapu, VBYS üzerinden sisteme yüklenerek gönderme işlemi tamamlanacaktır. Tapu tescil tarihinden itibaren 1 Ay içerisinde bildirim yapılacaktır. [EK:5]

İktisadi İşletme/Şirket Açma/Kapatma Bildirimi: İktisadi işletme ya da şirket açılması veya kapatılması, kurulmuş herhangi bir şirkete ortak olunması halinde bildirilir. Ticaret Sicil Gazetesi tarihinden itibaren 1 Ay içerisinde bildirim yapılacaktır. [EK:6]

İç Denetim Raporu:

Vakıflar tarafından her yıl verilmesi gereken iç denetim raporudur. Yılın ilk altı ayı içerisinde düzenlenir ve düzenleme tarihinden itibaren 2 Ay içerisinde VBYS üzerinden beyan ve bildirim yapılacaktır. [EK:7]

1- Yeni vakıfların şube/temsilcilik adresleri ile bu birimlerde görev yapan kişi bilgilerinde değişiklik olması halinde, yapılan değişiklik vakfın bağlı olduğu Bölge Müdürlüğüne ayrıca yazı ile bildirilecektir.

2- Yeni vakıfların şube/temsilcilik adresleri ile bu birimlerde görev yapan kişi bilgilerinde değişiklik olması halinde, yapılan değişiklik vakfın bağlı olduğu Bölge Müdürlüğüne ayrıca yazı ile bildirilecektir.

İZMİR DAYANISMA

-Yeni Vakıflarda; Denetim organlarına, denetim organı bulunmayan vakıflar ise üst karar organı veya vakfı temsile yetkili organına veya bağımsız denetim kuruluşlarına yaptırabilir.

-Mülhak Vakıflarda; Yöneticilerine veya bağımsız denetim kuruluşlarına yaptırabilir.

-Cemaat ve Esnaf Vakıflarında; Yönetim kuruluna veya bağımsız denetim kuruluşlarına, yaptırılabilir.

İç denetim raporu ekine eklenecek belgeler:

- Vakfın denetim kurulu tarafından yapılmış ise denetim kurulu üyelerini belirten yetkili organ kararı,
- Bağımsız denetim tarafından yapılmış ise YMM veya SMMM belgesi,
- İç denetim yılına ait faaliyet raporları,
- Bütçe ve bilançoları,
- Mali tabloları,
- Bunların uygun araçlarla yayınlandığına dair belge,
- Varsa işletme ve iştiraklerinin mali tabloları, VBYS 2.0'da yer alan "Mali Tablolar ve Diğer Belgeleri Yükle" butonu ile yüklenerek gönderme işlemi tamamlanacaktır.

Mülhak Vakıflar Hesap Cetveli:

Mülhak vakıflar tarafından her yıl verilmesi gereken hesap cetvelidir. Yeminli Mali Müşavir veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir tarafından onaylanan gelir-gider tablosu veya harcama belgeleri (fatura, gider makbuzu, banka dekontu vb.) VBYS 2.0 sistemi üzerinden gönderme işlemleri tamamlanacaktır. Yılın ilk altı ayı içerisinde bildirim yapılmaktadır. [EK:8]

Adres Değişikliği Bildirimi:

Aynı yerleşim yeri içerisinde vakfın adresinde değişiklik olması halinde bildirimde bulunulur. Yetkili organ karar tarihinden itibaren 15 Gün içerisinde bildirim yapılmaktadır. [EK:23]

Yönetim Organı Üyeleri Değişiklik Bildirimi:

Yönetim organına seçilenlerin olması halinde

bildirim yapılır. Vakfın Yönetim Organı (Yönetim Kurulu/Mütevelli Heyet) hangisi ise bu organda görev yapan üye bilgileri girilir ve yetkili organ karar tarihinden itibaren 15 gün içerisinde bildirim yapılmaktadır. [EK:24]

Mülhak Vakıf Evladı Değişiklik Bildirimi:

Galleye müstahak evlatlarında değişiklik olması halinde bildirilir. Galleye müstahak yeni evlat ile ilgili kesinleşmiş mahkeme kararı, VBYS 2.0 sistem üzerinden yüklenerek gönderme işlemi tamamlanır.

Evlatlığı sona eren kişilerle ilgili olarak;

• Ölen evlatlar, VBYS 2.0'da otomatik olarak kayıtlardan düşüleceği için herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

• Evlatlığı mahkeme kararıyla iptal edilen kişilere ilişkin kesinleşmiş mahkeme kararı, vakfın bağlı olduğu Bölge Müdürlüğüne yazı ile bildirilecektir.

• Haklarından feragat eden evladın feragat ettiğine dair dilekçesi, vakfın bağlı olduğu Bölge Müdürlüğüne yazı ile bildirilecektir.

Galleye müstahak yeni evlada ilişkin kesinleşmiş mahkeme kararının yöneticiye tebliğ tarihinden itibaren 1 Ay içerisinde bildirim yapılmaktadır. [EK:25]

Diğer Kurul Üyeleri Değişiklik Bildirimi:

Diğer kurul üyeliğine seçilenlerin olması halinde vakıf tarafından değişiklik bildirim yapılır. Vakıfların yönetim organı dışındaki kurullarında (Denetim Kurulu, Bilim Kurulu, Sanat Kurulu vb.) görev yapan üyelerle ilgili bildirim, vakıflar mevzuatında yapılacak değişikliği müteakip Ek-24 Yönetim Organı Üyeleri Değişiklik Bildiriminde olduğu gibi Diğer Kurul Üyeleri Değişiklik Bildirimi ile yapılacaktır.

Yetkili organ karar tarihinden itibaren 15 Gün içerisinde sistem üzerinden bildirim yapılmaktadır. [EK:26]

7326 SAYILI KANUN KAPSAMINA GÖRE TAŞINMAZLAR İLE AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERİN YENİDEN DEĞERLENMESİ

Büşra KAMACI

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

7326 sayılı bazı alacakların yeniden yapılandırılması ile bazı kanunlarda değişiklik yapılmasına ilişkin kanun 09.06.2021 tarih ve 31506 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır. Kanunun 11. Maddesiyle, Vergi Usul Kanunu'nun 31. Maddesine ek 7. fıkra ile aktive kayıtlı taşınmazlar ile amortismana tabi iktisadi kıymetlerini (sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler hariç) değerlendirilmesine ilişkin yeni bir düzenleme yapılmıştır. Önceki fıkralarda taşınmazlar için öngörülen hükümler bu fıkra uygulamasında amortismana tabi diğer iktisadi kıymetler için de geçerlidir. Bu kapsamda işletme bilançosunda yer alan varlıkların gerçek değerlerine ulaşması işletmenin mali durumunun gerçekçi hale gelmesi işletmelere fayda sağlamaktadır.

Yeniden Değerleme Kanunundan Kimler Yararlanabilir?

Sadece Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan,

- Kollektif, adi komandit ve adi şirketler de dâhil olmak üzere ferdi işletme sahibi gelir vergisi mükellefleri
- Kurumlar vergisi mükellefleri, bilançolarına kayıtlı taşınmazları yanı sıra tüm ATİK'leri kanunda yazılı istisnalar dışında yeniden değerlendirme hakkına sahiptir.

Mükellefler taşınmazlarına ait amortismanlarda esas alınmak suretiyle 31.12.2021 tarihine kadar bir beyanname ile gelir ve kurumlar vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine beyan edilmesi ile yeniden değerlendirme işlemi yapabileceklerdir.

Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulacak Varlıklar Nelerdir?

2018 yılında 7144 sayılı Kanun'la yalnızca taşınmazlar için getirilen yeniden değerlendirme olanağı, bu kez taşınmazların yanı sıra tüm ATİK'leri kapsamaktadır. Dolayısıyla, gerek taşınmazlar (arsa, arazi, bina, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli hak niteliğindeki üst hakları) gerek makine-teçhizat, taşıt, demirbaş, haklar, özel maliyetler gibi diğer duran varlıklar yeniden değerlendirilmeye tabi tutulabilecektir. Ancak, sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazlar ve ATİK'ler ile değerlemeye konu taşınmazların ve ATİK'lerin alım, satım ve inşaa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki taşınmaz ve ATİK'leri, bu kapsamda yeniden değerlendirilmeye tabi tutulamaz. Kapsama giren işletmelerin kiralamaya konu ettikleri taşınmazlar emtia niteliğinde bulunmadığından, yeniden değerlendirilmeye tabi tutulabilir.“Yapılmakta

Olan Yatırımlar” hesabında takip eden devam eden yatırım tutarları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Yeniden Değerleme Hesaplamasında Kullanılacak Oran Nedir?

Daha önceki düzenlemelerde değer artışları üzerinden %5 oranında hesaplanan vergi oranı %2'ye düşürülmüştür. Aktifinde önceki yıllardan kalma varlıkları olan şirketlere bilançolarını düzeltmek için de bir fırsat sağlanmıştır. %2 olarak ödenen vergi gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmeyecek, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilemeyecektir. Hesaplanan bu vergi peşin veya taksitle ödenebilecek. İlk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenecektir. Beyanın zamanında yapılmaması ya da tahakkuk eden verginin süresinde ödenmemesi halinde, değerlendirme işleminden faydalanılamayacak, faydalanılmışsa iptal edilecek.

Taşınmazların tespit edilen değerleri ve bunlara ilişkin amortismanların yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunur. Yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranları;

- En son bilançoda yer alan taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler ve bunların amortismanları için, ve bunların amortismanları için, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten (09.06.2021) bir önceki aya ilişkin yani, Mayıs 2021 ayına ilişkin (666,79) Yİ-ÜFE değerinin, söz konusu bilançonun ait olduğu tarihi takip eden aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

- En son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen

taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler ve bunların amortismanları için, ve bunların amortismanları için, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten (09.06.2021) bir önceki aya ilişkin yani Mayıs 2021 ayına ilişkin (666,79) Yİ-ÜFE değerinin, söz konusu bilançonun ait olduğu tarihi takip eden aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

- Daha önce yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar için yapılacak değerlendirme ise, 2021 Mayıs ayına ilişkin (666,79) Yİ-ÜFE değerinin, 2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran, Dikkate alınır.

Değer Artışları Kayıtlara Nasıl Alınmalı?

- Değerleme yapılırken yasal defter kayıtlarında 09.06.2021 tarih itibarıyla yer alan değerleri dikkate alınır.

- Yeniden değerlendirme neticesinde taşınmazların değerinde meydana gelecek değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında "522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları" takip edilmesi gerekir. Bu fon, taşınmaz ya da ATİK'in satılması durumunda kazancın tespitinde dikkate alınmayacak, satış tutarına eklenmeyecektir.

- Değer artışı, taşınmazların yeniden değerlendirme sonrası ve yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerleri arasındaki farktır. Net bilanço aktif değeri, taşınmazların bilançonun aktifinde yazılı değerlerinden, pasifte yazılı amortismanların düşülme suretiyle bulunan değeri ifade eder.

- Amortismanına tabi taşınmazlar için amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış

olması durumunda yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir

-Amortisman tabi taşınmazlar için değerlendirme sonrasında bulunan değerler üzerinden 2021 yılı ve ilerleyen yıllarda amortisman ayırmaya yeni değerleri ile amortisman ayırmaya devam edilir.

-Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ile amortisman tabi diğer iktisadi kıymetlerin satılması veya herhangi bir şekilde elden çıkarılması halinde, pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları, kazancın tespitinde dikkate alınmaz. Bu durumda fon hesabı kayıtlarda kalmaya devam eder.

-Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların elden çıkarılmasından önce bu kanunun mükerrer 298 inci maddesi uyarınca enflasyon düzeltmesi yapısına ilişkin şartların oluşturulması halinde, bu madde gereğince oluşan değer artışı fonu öz sermayeden düşülmek suretiyle belirtilen madde uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılır.

-Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarının sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur. Ayrıca değer artışlarının ortaklara dağıtılması halinde ortağın hukuki statüsüne göre kar dağıtımına bağlı stopaj yapılması gerekir.

-Şirketin tasfiyesi halinde de bu kapsamda işlem yapılır.

- Devir ve tür değiştirme halleri ile yapılan devir ve bölünme hallerinde, fon hesabında yer alan tutarlar işletmeden çekilmiş veya başka bir hesaba nakledilmiş sayılmaz. Söz

konusu fon hesabının tamamen veya kısmen devrolunduğu kurumlar için de hükümler geçerlidir.

-Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların satılması ya da elden çıkartılması halinde satış kazancı yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden hesaplanmalıdır. Kurumlar vergisi kanunen 5/1-e maddesinde belirtilen %50lik taşınmaz kazanç istisnasına ilişkin koşullar sağlanıyorsa istisna kazanç tespit edilirken de yeniden değerlendirme farklarının da maliyet olarak dikkate alınmalıdır. Ayrıca pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları, kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır

-Burada önemli bir nokta, taşınmaz için kısmen ya da tamamen amortisman ayrılmamış olsaydı da sanki ayrılmış gibi hesaplamalara dahil edilmesi gerekiyor. Dolayısıyla, amortisman ayrılrsa da ayrılmıyorsa da ayrılmış gibi endeksenerek defter değerinden düşülür.

-Ayrıca, özkaynak altında görülecek olan bu fon finansman gider kısıtlamasına ilişkin KKEG tutarını da düşürecek, sonraki yılın özkaynak rakamı açısından da örtülü sermaye olduğu için KKEG olarak dikkate alınacak tutarı azaltacaktır.

Taşınmaz Değer Artışı Örneği,

Ocak/2019'da 2 milyon TL bedelle satın alınan ve normal amortisman yöntemiyle (50 yıl faydalı ömürle) 500.000 TL amortisman ayrılan bir binanın net defter değeri (2.000.000 – 500.000 =)1.500.000 TL'dir .

Hem defter değeri hem de amortisman tutarları; yürürlük tarihinden önceki aya ait endeksin (669,79) satın almayı takip eden aydaki (Şubat/2019) endekse bölünerek (425,29) tespit edilecek katsayı ile değerlendirilir.

	Değerleme Öncesi Tutar	Katsayı (669,79/425,29)	Yeniden Değerlenmiş Tutar	Büyükşehir İçerisinde Yer Alan
Bina Defter Değeri	2.000.000,00	1,57490	3.149.800,00	1.149.800,00
Birimiş Amortisman	500.000,00	1,57490	787.450,00	287.450,00
Net Defter Değeri	1.500.000,00	1,57490	2.362.350,00	862.350,00

Tablodaki hesaplardan da görüleceği üzere, bu makinenin net defter değerinde 862.350,00 TL artış gerçekleşecek olup bu artış için hesaplanacak yüzde 2 oranındaki vergi olan 17.247,00 TL'nin ilki beyannamenin verildiği ayda olmak üzere 3 taksitle ödenmesi gerekmektedir. Ödenecek olan vergi tutarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak alınması gerekir. Kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak olan vergi tutarı

olumsuz yönü olarak görünüyorsa da, değer artış tutarı üzerinden yeniden amortisman ayrılabilmesi uzun vadede bu olumsuzluğu ortadan kaldıracaktır.

Buna göre söz konusu taşınmazın yeniden değerlendirilmiş maliyet bedeli 3.149.800,00 TL'ye çıktığından, 2021 yılı ve müteakip yıllarda ayrılacak toplam amortisman tutarı da $[3.149.800,00 \times \%2 = 62.996,00 \text{ TL}]$ olacaktır.

Yukarıdaki örneğimize göre muhasebe kayıtları nasıl olmalıdır?

* Yapılan yeniden değerlendirme işlemi halinde aşağıdaki kayıt yapılmalıdır.

-----/ /-----	
252-Binalar Hs. 1.149.800,00	257-Birikmiş Amortismanlar Hs. 287.450,00
	522-MDV Yeniden Değerleme Artışları Hs. 862.350,00
Yeniden Değerleme	
-----/ /-----	
*Değerleme işlemi sonucu verginin tahakkuk kaydı aşağıdaki gibi yapılmalıdır.	
-----/ /-----	
770 Genel Yönetim Giderleri(KKEG) Hs. 17.247,00	360-Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs. 17.247,00
Vergi Tahakkuku	
-----/ /-----	

***Yeniden değerlendirilen binanın satılması halinde aşağıdaki kayıt yapılmalıdır.**-----/ /-----
102- Bankalar Hs.

257 Birikmiş Amortismanlar Hs.

252-Binalar Hs.

679-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hs.

Taşınmaz satışı
-----/ /-----

Sonuç olarak, alım bedelleri ile bilançoda takip edilen taşınmazların yer aldığı mali tablolar, taşınmazların gerçek değerlerini yansıtmadığı için finansal tablo kullanıcıları için gerçeğe dayanmakta olan bilgi sağlama açısından yeterli görünmediği için bilanço üzerinde gerçeğe uygun değerlerine yakın bir değer yer almaları bu eksikliği ortadan kaldıracaktır. Taşınmazlarını elden çıkarmayı düşünen firmalar açısından taşınmaz maliyetlerinin revize edilmesi suretiyle ödenen kurumlar/gelir vergisi bakımından avantaj sağlamaktadır. Özkaynak altında görülecek fon, finansman gider kısıtlamasına ilişkin KKEG tutarını da düşürecektir. Ayrıca yeniden değerlendirme konusu işlemi ile şirketlerin aktif ve özkaynak tutarları artacak olup, söz konusu artış dolayısıyla şirketler kullanacakları kredi açısından da avantajlı olacaklardır. Ancak Abdullah TOLU'nun Dünya gazetesinde ki köşe yazısında da belirttiği gibi 7326 sayılı Kanunla yapılan bu düzenleme

iş dünyası ve reel sektörün ihtiyacını tam olarak karşılayamamıştır. Bu konudaki talep, taşınmazların kayıtlı değerinin piyasa rayiç değerine yükseltilmesiydi endeksleme oranlarının kullanılması dolayısıyla bu talep tam olarak karşılanmadı. Düzenleme taşınmazların kayıtlı değerlerini piyasa satış fiyatlarına yaklaştırmaktan oldukça uzak kalmıştır. Bu durum kanunun göz ardı edilmiş yönü olarak sayılabilir.

Kaynakça

-7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

-04/01/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun geçici 31 Maddesi [Ek yedinci fıkra:3/6/2021-7326/11 md.]

-Abdullah TOLU 'Taşınmaz değerlemesi ihtiyacı tam karşılamadı' Köşe Yazısı

AŞIRI ŞİŞMANLIK (OBEZİTE) İLE SAVAŞIMDA VERGİLERİN BİR ARAÇ OLARAK KULLANIMI

Prof. Dr. İsmail Melih BAŞ
İstanbul Arel Üniversitesi İİBF

Dünyamızın gördüğü en büyük krizlerden biri olarak Covid-19 sürecinin olumsuz etkilerinden birinin de aşırı şişmanlık vakalarının artması olmuş. Bu durumun nedenleri arasında hareketsizlikten, kaygı bozukluğu nedeniyle aşırı yemeye dek bir dizi konu sayılabilir.

IPSOS araştırma şirketinin çalışmasına göre, araştırmaya katılan yetişkinlerin yüzde 42'si, pandemi başladığından beri kilo aldığını ve bunun da ortalama 6 kilo düzeyinde olduğunu belirtmiş [MediaCat dergisi, Mart 2021 sayısı]. TBMM'de oluşturulan "Obezite Alt Komisyonu" aylar süren bir çalışmayla hazırladığı raporu geçtiğimiz yakın dönemde açıkladı. Bu hazırlanan raporda sunulan bilgiler şöyle [Önder Yılmaz, Milliyet Gazetesi, 31.5.2021] :

" Türkiye'de obezitenin en yüksek oranda görüldüğü bölgeler; yüzde 37,5 ile Batı Karadeniz ve yüzde 36,9 ile Orta Anadolu olarak belirtilirken, en az görüldüğü bölgeler ise yüzde 24,2 ile Güneydoğu Anadolu ve yüzde 24,5 ile Ortadoğu Anadolu.

Obezite oranı kadınlarda yüzde 39,1, erkeklerde ise yüzde 24,5. Türk kadınlarında fiziksel aktivite azlığı, yüksek doğum sayısı, emzirme dönem ve doğumlar arası sürenin kısa olması, eşlik eden diyabet gibi hastalıklar, psikolojik sorunlar, düşük gelir ve düşük eğitim düzeylerinin obezite üzerinde önemli ölçüde etkili olduğu gözükmektedir.

İstanbul'daki obezite oranı yüzde 30,7.

Nüfusun yüzde 34'ü aşırı kilolu. Erkeklerde bu oran yüzde 39,9 iken kadınlarda ise yüzde 27,6 oranında. TÜİK verilerine göre, 15 yaş ve üstü obez bireylerin oranı 2008 yılında yüzde 15,2 iken 2016'da yüzde 19,6 ve 2019'da ise yüzde 21,1 olarak kayıtlara geçmiş. Dünya Sağlık Örgütü ve Türkiye'deki araştırma sonuçlarının ele alınırca, "Türkiye'de her 3 kişiden 1'i obez"! Obezler normal bireylere göre yaklaşık 2.5 kat daha fazla sağlık harcaması yapıyorlar. Gelecekte Türkiye'nin sağlık harcamalarının yüzde 12'sini obeziteye bağlı hastalıklara ayıracağı görünüyor. 2021-2050 arasında obeziteye bağlı hastalıklara en çok bütçe ayıracak ülkeler arasında ise Türkiye 99 dolarla; ABD, Almanya, Kanada, İtalya, İspanya, Avustralya, İngiltere, Fransa ve Rusya'nın ardından 10. sırada yer alacak.

Obezitede tedavisinde kullanılan yöntemler; "Tıbbi Beslenme (Diyet) Tedavisi, Egzersiz Tedavisi, Davranış Değişikliği Tedavisi, Farmakolojik (ilaçla) Tedavi ve Cerrahi Tedavi" şeklinde beş grupta sıralanabilmektedir. Kamuoyuna yansıyan yanlış tedavi ve "malpractice" olarak nitelendirilen hekim hatalarından kaynaklanan ölümler Komisyon tarafından takip edilmekte ve asla kabul edilemez bir durum olarak görülmektedir.

Obezite tedavisinde kiloya kaybının hedeflendiği, altı ayda yüzde 10'luk bir azalmanın obezitenin yol açtığı sağlık sorunlarının önlenmesinde

önemli yarar sağladığı belirtilen raporda, 2019'da Türkiye'de beslenme tedavisi için başvuran kişi sayısının 285 bin 135 olduğu, bu rakamın 2020'de pandemi şartları nedeniyle 130 bin 977 olarak gerçekleşti.

Obezitenin artış nedenlerinden bazıları ise şöyle:

Modern dünyanın stresli ve daha yarışmacı koşullarına uyum gösterememe. Akıllı cep telefonları, televizyon, bilgisayar, tablet, asansörler, arabalar, uzaktan kumandalar vb. gelişen teknoloji nedeniyle hareketliliğin azalması. Depresyonda olanların, kendilerini sakinleştirmek, hoş olmayan durumlardan kaçmak ve olumsuz duyguları azaltmak için aşırı yemek yemesi. Fast-food gibi sağlıksız aşırı yağlı hazır gıdaların yoğunlukla tüketilmesi.”

Raporun içeriğine bakıldığında alarm zilleri çalıyor. Peki bu konuda vergi sistemi aracılığıyla savaşımlar verilebilir mi? Elbette. Bu konuda hem kuramsal hem kılışal çok sayıda çalışma ve uygulama mevcut. Türkiye olarak bu konuda emekleme aşamasında olduğumuz söylenebilir. Ancak gelişecek eşdeyişle gelişmeli! O nedenle konuyu sıcak gündem konusu olarak tutmakta yarar var. Dünyanın olsun, ülkemizin olsun geleceğimizi yakından ilgilendiren bu tehdit konusunun mali meslek mensuplarının da sorumluluklarından biri olması gerekir. Bu nedenle konuya meslek dergilerinde sıkça yer verilmesi ve tartışılması yerinde olacaktır.

OBEZİTENİN TANIMI, SAĞLIK SORUNLARI VE SAĞALTIMI

Dünya Sağlık Örgütü obeziteyi bedende sağlığı bozacak ölçüde yağ birikmesi olarak tanımlıyor.

Türkiye Obezite Araştırma Derneği Başkanı Prof. Dr. Volkan Yumuk “obezite hastası değil, obezitesi olan kişi ya da birey demeliyiz” şeklinde bir uyarıda bulunuyor. Obezite Türkiye'de 2010 yılında bir hastalık olarak kabul edilmiş. Avrupa'da bunu yapan az sayıda ülkeden biriyiz. Bunun bir stigma yani damga olması tanı ve sağaltımı güçleştiriyor.

Yağ yüzdesi ölçümü olarak, yağ oranı erkekte yüzde 25'den, kadında yüzde 30'dan fazlaysa şişmanlık oluşuyor. Sporcularda yağ oranı düşük ama kilolu olabilir.

En yaygın ölçülerden biri “Beden Kitle Endeksi (BKE)”. BKE, beden ağırlığının boyun karesine bölünmesi ile kg/metrekare cinsinden bulunuyor. BKE 18,5'un altındaysa düşük kilolu; 18,5-24,9 arasındaysa normal kilolu; 25-29,9 arasındaysa fazla kilolu; 30-34,9 arasındaysa 1.sınıf obezite (aşırı şişmanlık); 35,9-39,9 arasındaysa 2. sınıf obezite (aşırı şişmanlık) ; 40'ın üstündeyse morbid obezite (ölümcül aşırı şişmanlık) olarak adlandırılıyor.

BKE'nin yeterli olmadığı, hatta yanıltıcı olabildiği konusunda görüşler de var. Örneğin kişilerin kan basınçlarına ve karaciğerlerinin işlevlerini yerine getirip getirmediğine bakılması gerektiği vurgulanıyor. Kanada'da Alberta Üniversitesi'nde Arya Sharma'nın geliştirdiği Edmonton Obezlik Derecelendirme Sistemi adlı ölçekte kişinin bütünsel sağlığının fiziksel, ruhsal ve işlevsel üç unsuru da hesaba katılmış. Bu yaklaşıma göre, obezlik tanısının konması için hastanın bedensel görünümünden yola çıkılarak, şeker hastalığı ya da eklem sorunları gibi, fiziksel sağlık sorunlarının gözden geçirilmesi, ayrıca depresyon ya da toplumsal kaygı gibi birtakım ruhsal sağlık sorunları yaşayıp yaşamadığına bakılması gerekiyor. Bu süreç, kişinin günlük etkinliklerini sürdürebilme yeteneği anlamına gelen “işlevsel sağlığının”

da gözden geçirilmesini gerektiriyor (Herkese Bilim Teknoloji Dergisi, 5.5.2017 tarihli sayı) .

Bel çevresinin ölçüsü de risk parametresi olarak kullanılıyor. Örneğin, bel çevresinin erkeklerde 102 cm., kadınlarda 88 cm. üzerinde olması tip 2 diyabet, kalp hastalığı ve metabolik sendrom gibi sağlık sorunları olasılığını belirgin bir biçimde arttırdığı ifade edilmektedir.

Bel / kalça oranı da yine kullanılan bir başka ölçüm. DSÖ'ye kadınlarda 0,85'in, erkeklerde 1,0'in üstü android (elma) tip obezite olarak adlandırılıyor.

Dünyada 600 milyon dolayında obeziteli kişi olduğu tahmin ediliyor, yanına 1,9 milyar fazla kilolu kişiyi de katmalı. Bunlar resmi kayıtlara göre elbette. BM Gıda ve Tarım Örgütü'nün raporlarına göre, 2030 yılına dek dünyanın üçte biri obez olma yolunda. Türkiye'de ise yukarıda belirtildiği üzere her üç kişiden biri obez. Ülkemiz bu anlamda Avrupa birincisi ve dünya üçüncüsü!

Obeziteye eşlik eden sağlık sorunlarının başlıcaları, Tip-2 diyabet, kardiyovasküler hastalıklar, kanser, yüksek tansiyon vb. olarak sayılabilmektedir.

Obezitenin sağaltımı (tedavisi) için kullanılan yaklaşımlar ise, tıbbi beslenme (diyet) sağaltımı, egzersiz sağaltımı, davranış değişikliği sağaltımı, ilaçla (farmakolojik) sağaltım ve cerrahi sağaltım olarak sayılabilir.

OBEZİTENİN ÜLKE EKONOMİSİNE YÜKÜ

Obezitenin ülke ekonomisine yükü hem dolaysız (sağlık giderleri vb.) hem de dolaylı (işgücü verimlilik yitimleri –işe gelememe, işte var olamama, engellilik nedeniyle işe devam edememe, erken ölüm vb.) kalemlerden oluşuyor. Hesaplamanın kolay olmadığı bir alan, ama yine de çalışmalar var.

OECD'ye göre, 2020-2050 döneminde obezitenin üye ülkelerin Gayri Safi Yurtiçi Hasılası'nı yüzde 3,3 oranında olumsuz etkileyeceği tahmin ediliyor. Bu oran G20

ülkeleri için yüzde 3,5, ülkemiz için yüzde 4,1-4,2 olacakmış. Söz konusu dönemde fazla kilo ve obezitenin ilişkili olduğu hastalıkların tedavisi için sağlık bütçelerinde ayrılacak paylar da ürkütücü : OECD ortalaması yüzde 8,4; G20'de yüzde 8,7; Türkiye'de ise yüzde 12 maalesef (Bloomberg dergisi, 12.1.2020 sayısı)! Obezitenin baş sorumlusu olduğu diyabet (şeker hastalığı) ekonomisinin büyüklüğü de bu bağlamda ele alınmalı. 775 milyar dolayındaki maliyetin 2045'de 1 trilyon doları bulacağı tahmin ediliyor.

OBEZİTE EKONOMİSİ

Artan obezitenin aynı zamanda kocaman bir ekonomi de yarattığını gözüküyor. İşte obezitenin vergilendirilmesi ile ilgili sektörler burada.



Bunların başında elbette sağlık, gıda ve spor sektörleri geliyor. Obezitenin sağaltımı (tedavisi) için kullanılan tüm yaklaşımlara (tıbbi beslenme –diyet- sağaltımı, egzersiz sağaltımı, davranış değişikliği sağaltımı, ilaçla –farmakolojik- sağaltım ve cerrahi sağaltım) ait ticari işletmeler olarak sayılabilir.

Giyim sektöründeki birçok alt sektörde (iç giyim, hazır giyimde spor giysiden özel günlere ilişkin giysiye dek uzanan yelpazede) obez erişkinler olsun, ergen ve çocuklar olsun çok ciddi büyük bir pazar söz konusu. Ayakkabı sektöründe de keza hem hazır hem de ısmarlama ürünlerde pazar oldukça büyük. Teknoloji sektöründe de ciddi bir pazar söz konusu. Zayıflama uygulamalarından başlayan bir dizi ürün mevcut.

Kapitalist gıda endüstrisinde tüketicinin egemenliği düşüncesi tam bir ninni! Bir yandan şekerli gıdalara ve içeceklere bağımlılık aracılığıyla obeziteyi yaratan kapitalizm diğer yandan da geniş halk kesimlerini açlığa mahkum ediyor (ayrıntılı okuma için bkz. Albritton 2010 ve Peretti 2018).

OBEZİTE VERGİLERİ : NELERDEN, KİMDEN VE NASIL ?

1994 yılında şekerli içeceklerin vergilendirilmesi düşüncesi Kelly D. Brownell tarafından dile getirilmiş ama pek rağbet görmediği gibi kendisine doğrudan ve kitle iletişim organları üzerinden sert eleştiriler ve hatta tehditler gelmiştir.

Obezite vergilendirilmesinde enerji yoğunluğu yüksek - yağ oranı, şeker oranı, tuz oranı, kafein oranı yüksek- fakat besin değeri düşük yiyecek ve içeceklerden vergi alınması esas düşüncedir. Bu bağlamda çeşitli isimler de gündeme gelmiştir: Yağ vergisi [Fat tax], abur cubur –çöp gıda- vergisi [junk food tax], günah vergisi [sin tax], kek vergisi [twinkie tax] vb. Obezite vergisi deyiminin yanlış



anlaşılabilmesi nedeniyle onun yerine “sağlıkla ilgili gıda vergisi” deyimini de önerilmiştir. Alınacak vergi iki yönlü etki gösterebilecektir: ilki, bu gıdaların tüketiminin azalması ve tüketicilerin sağlıklı gıdalara yönelmelerinin sağlanması; ikincisi ise toplanacak vergilerin obeziteyle mücadele için kullanılması için kaynak sağlanması. Obezite vergileri ile ulusal ekonomiye yük olan dışsal maliyetler içselleştirilebilir.

Bu vergilerin harcama üzerinden alınacak bir vergi olması (KDV, ÖTV vd.) makul gözükmeyle birlikte yükümlüsü üretici mi yoksa tüketici mi olacaktır? Üretici olsa bile son kertede bu tüketiciye yansiyacak mıdır? Genelde yansiyacağını düşünmek mümkün kuşkusuz!

Her vergi konusunda olduğu gibi (örneğin tütün ürünleri), bu konuda da kayıtdışı ve kaçakçılık gündeme gelebilir elbette.

Bu konuda verginin oranının belirlenmesi de belalı bir iştir. Vergi düz oranlı mı yoksa artan oranlı mı olacaktır? Aşırı yükseğin de aşırı düşüğün de sakıncaları olabilir. Ödenecek vergi ile kalemin arasındaki teknik ilişkiyi kurmak da kolay iş değildir.

OBEZİTE VERGİLERİ : DÜNYA

Dünyada çeşitli ülkelerde (ABD, Norveç, Samoa, Avustralya, Finlandiya, Macaristan, Danimarka, Fransa vd) obezite vergisi uygulamaları hayata geçirilmiştir.

Vergilendirilen kalemler arasında şeker oranı yüksek gıdalar, yağ-tuz-şekerli ve gazlı içecekler, doymuş yağ oranı yüzde 2,3'den yüksek olan et süt ürünleri, dondurma, hayvani yağlar, sıvı yağlar, şekerleme, bisküvi ve pastane ürünleri başta gelmiştir.

Kimi ürünlerde hem hammadde aşamasında hem de ürün aşamasında vergi gündeme gelmiştir.

Obezite vergileri uygulamasında kamuoyu desteği üçte bire ancak ulaşırken, alınacak vergilerin obeziteyle mücadelede kullanılması konusunda destek yüzde 70'leri bulmaktadır. Bu oranlar Saruç'un yaptığı çalışmada Türkiye'de de benzer çıkmıştır.

OBEZİTE VERGİLERİ : TÜRKİYE

Türkiye'de obezite vergilerinin uygulanabilirliği uzun süre tartışılmış ve 2017 yılında çıkarılan 7061 sayılı torba yasanın 75. Maddesiyle 1.1.2018'den itibaren uygulamaya başlanmıştır. Vergi, obezite vergisi olarak adlandırılmamış, bunun yerine özel tüketim vergisi (ÖTV) kapsamına alınması yeğlenmiştir. Verginin konusunu kolalı gazozlar oluşturmaktadır. Verginin matrahı değer esaslı olarak saptanmaktadır. Verginin halen yürürlükte olan oranı da yüzde 25'tir.

SONUÇ

Dünyanın en önemli sorunlarından biri haline gelen obezite ile savaşımında bir kamu politikası olarak erdemsiz mallar olarak tanımlanan ve obeziteye yol açan sağlıksız yiyecek ve içeceklerin vergilendirilmesi; diğer yandan sağlıklı gıda ürünlerine sübvansiyon olarak vergi indrimi yapılması işlevsel olabilir.

Bu amaçla yapılacak vergi uygulamasında vergi kuramı açısından çözümlerin çok teknik yapılması yeterli olmayacaktır. Bu düzenlemenin eğitim gibi toplumsal politikalarla da desteklenmesi gerekir. Bu bağlamda yapılacak çalışmalarda hükümetler karşılarında bu konuda tedarik-üretim-dağıtım zincirinin halkalarında yer alan ÇÜŞ'leri (çok ülkeli şirketleri) ve onların zihin göçüyle kirlenmiş yerli ortaklarını bulacaklardır! Bu noktada anti-emperyalist -halkçı bir duruş sergileyen ve de bu obezite konusunda bütünsel bir bilişsel yeterliliğe ulaşmış, sahip bir hükümet gerekliliği açıktır.

Obesite vergisinin amacı da obesitenin önlenmesi olmalıdır, yoksa vergi toplayıp bu geliri varsılların çıkarları doğrultusunda harcamak değil!

Yazıyı bir vergi anekdotu ile bağlayalım. 28.03.2006 günü TBMM'de vergi tarifeleri ile yasa teklifi görüşülürken, bir konuşma yapan TÜRMOB eski genel başkanı ve o zaman milletvekili olan Mustafa Özyürek, ÖTV oranlarında yapılan kimi değişiklikleri hicveder. Özyürek "traş sabununun ÖTV'sini daha önce yüzde 20'ye çıkararak iktidarın, şimdi bu oranı yüzde 6,7'ye çektiğini ifade ederek, bu yükseltme ve indirmenin gerekçesini anlamak mümkün değildir" diyerek, şunu sormuş: "Yoksa ülkede sakallı sayısı arttı da, millet rahatça traş olsun diye mi bunu yapıyorsunuz?"

Buna benzer biçimde, biz de soralım. Obezitede Avrupa birincisi, dünya üçüncüsü olmuşken obezite vergisini ismen

gerçekleştirip, yaygınlaştırmamız gerekmez mi? Şimdi değilse ne zaman? Bizce zamanı gelmiş ve geçmektedir bile! Ama elbette biraz yürek ve de bir kürek gerek!

KULLANILAN VE ÖNERİLEN KAYNAKÇA

AKAR Sevda : “O bezite ile Mücadelede Vergilendirme Türkiyede Mümkün mü”, *Journal of life economics*, Sayı 6 [2015], ss. 29-46.

ALBRITTON Robert : “Obezite ile Açlık Arasında : Kapitalist Gıda Endüstrisi”, *Socialist Register 2010*, Ed. Leo Panitch, Yordam Kitap, ss. 205-218.

ÇUKUR Asuman ve Erdem İmran Arıtı : “Obezite Vergilerinin Obezite ile Mücadelede Yeri: Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı :106 [Temmuz-Eylül 2017], ss. 121-146.

EROĞLU Onur ve Koyuncu Caner: “Obezite Vergisi ve Türk Vergi Sisteminde Obeziteye Yönelik Uygulamalar”, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 11 , S. 2 [Nisan 2018],

ss. 178-194.

KABAYEL Melih : *Obezite Vergisi Teori ve Dünya Uygulamaları*, Kriter Yayınları, 2018.

ÖNAL Yakar Ayşegül ve Temelli Sezai [Derleyenler] : *Küresel Dönemde Vergileme Dönüşüm ve Türkiye'ye Yansımalar*, Beta Yayınları, 2012.

ÖZDEN Engin : “Türk Vergi Sisteminin Obeziteyle Mücadeleye Katkı Sağlamaya Yönelik İşlevselleştirilmesi”, *Bartın Üniversitesi İİBF Dergisi*, Y. 2016, C.7, S.14, ss. 189-220.

PERETTİ Jacques : *Dünyayı Değiştiren Gizli Anlaşmalar*, Timaş Yayınları, 2018.

SANDALCI Ulvi ve Tuncer Güner : “Obezite Vergisi Teorisine İlişkin Bir İnceleme”, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C.3, S.4 [2018], ss.742-764

SARUÇ Naci Tolga : *Obezite Ekonomisi Kamu Politikaları-Obezite Vergileri*, Seçkin Yayınları, 2015.

TROVATO Massimiliano and Quaglino Lucia : *Obesity and Taxes*, IBL Libri, 2013.

TİCARİ DAVALARDA TİCARİ DEFTERLERİN ÖNEMİ VE MUHASEBE KAYITLARININ BELGELERE DAYANMASININ GEREĞİ

Hüseyin YÖRÜKOĞLU

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Üzülerek ifade ediyorum ki, ülkemizde ticari defterler çoğunlukla maalesef vergi uygulamasına dönük olarak tutulmaktadır. Çünkü işletmeleri birçok yönden bu alan daha çok ilgilendirmektedir.

Ticari defterlerin vergi uygulamasına dönük, yani vergi amaçlı olarak tutulması şirket yöneticilerin şirketin mali durumunu görmelerini engellemekte, ülke ekonomisinin gerçek durumunun ortaya konulmasını güçleştirmekte ve hukuksal meselelerin çözümüne engel olmaktadır.

Nitekim, Türk Ticaret Kanunu'nun 64/1'inci maddesinde ticari defterlerin tutulmasının amacı tacirin, ticari işlemlerini ve ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini; her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, açıkça görülebilir bir şekilde ortaya konması olarak belirtilmiştir.

Aynı maddede devamla "Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve

gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir." denilmektedir.

İşte ticari defterlerin ticari işlemlerin neticelerini açıkça görülebilir şekilde ortaya koymamaları, yani ticari defterlerin gereği gibi tutulmamaları şirket yöneticilerinin işletmelerinin gerçek durumunu görmelerini engellemekte, ülkenin GSMH'nin hesaplanmasında ve işletmenin borç ve alacak ilişkilerinin gerçek durumunu ortaya konulmasına engel olmaktadır.

Esas konumuza gelirsek, şirketlerin borç ve alacak ilişkileri nedeniyle yargıya intikal eden konularda aşağıda örnekleri verilen eksiklikler nedeniyle mağdur duruma düştükleri görülmektedir.

Bu eksiklik ve aksaklıklara örnek olarak;

- 1-** Var olan ticari borcun banka kayıtlarına, çeke veya tediye makbuzuna dayanmaksızın ödendiğine ilişkin yapılan muhasebe kaydı,
- 2-** Sevk irsaliyesi veya irsaliyeli fatura olmaksızın mal teslim edildiği gerekçesi ile karşı tarafın borçlandırılmasına ilişkin muhasebe kaydı,
- 3-** Usulüne göre düzenlenmemiş ücret

bordrosuna göre ücret tahakkuku,

4- Yıl sonlarında gerek işletme sahiplerinden gerekli bilgi ve belge gelmemesi veya gerekse karşı firmalarla cari hesap mutabakatı yapılmamasına rağmen hesapların kapatılması veya olması gerekenden farklı bir hesaba alınması,

5- Şirket ortağına ciro edilen bir çekin sanki alacaklıya ciro edilmiş gibi gösterilerek alacak bakiyesinin yani borcun kapatılması,

6- Sebebi yeterince araştırılmayan ve belgesi bulunamayan tutarların ortaklar cari hesabı kullanılarak muhasebeleştirilmesi,

7- Belgenin aslına sahip olmaksızın sadece fotokopi ile yapılan muhasebe kaydı yapılması,

8- Fiziki ortamda tutulan zorunlu defterlerin hepsinin veya yevmiye defteri dışındaki defterlerin basımının yapılmamasını,

9- Fiziki ortamda tutulan yevmiye defterinin noter kapanış tasdikini yaptırılmamasını,

10- Fiziki ortamda tutulan defterlerde satıcıya ait faturaların kayıtlara alınmamasını,

11- Bir belgeye dayanarak yapılan bir kaydın, bir belgeye ya da yeterli bir nedene dayanmaksızın ters bir kayıtla kapatılması,

12- Özellikle banka ve diğer finans kuruluşlarından sağlanan kredilerinin defterlere kaydedilmemesi veya gerekli titizlikte izlenilmemesini gösterebiliriz.

Bu örnekleri çoğaltmak mümkündür.

Oysa gerek vergi mevzuatımız, gerek Türk Ticaret Kanunu ve gerekse Yargıtay kararları gereğince muhasebe kayıtlarının istisnai durumlar dışında [Örneğin VUK 228 Maddede tarif edilen durumlarda] mutlaka belgelere dayanması gerekmektedir.

Konuya açıklık getirmesi açısından konuyla ilgili düzenlemelerin bir kısmı aşağıda belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu gereğince, kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir [VUK madde 227]. Zira, belgelendirmenin ispat özelliği vardır.

TTK'nın 64/1 ve 2'nci maddesi ise aşağıdaki gibidir:

“MADDE 64- (1) Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir.

(2) Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür.”

TTK'nın 82/1-d maddesi de aşağıdaki gibidir:

“MADDE 82- (1) Her tacir;

d) 64 üncü maddenin birinci fıkrasına göre yapılan kayıtların dayandığı belgeleri, sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlüdür.” şeklindedir.

Zaten TTK 64. Maddenin ikinci fıkra gerekçesinde de; “İkinci fıkrada belgeleme ve kaydın belgeye [evrak-ı müsbiteye] dayanması ilkesi öngörülmüştür [“Belge yoksa kayıt da yoktur” ilkesi]. Hüküm teknik gelişmelere uygun olarak saklama ortamını

sınırlayıcı olmayan, gelişmelere açık bir tarzda göstermiştir. “denilmektedir.

Yargıtay’ın da, belgelerin defter kayıtlarının dayanağı olması ile ilgili kararları mevcut olup, birkaç kararı da aşağıdadır:

T.C. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi’nin, 03.03.1989 tarih ve E.1491, K.1272 sayılı Kararı: “Davacı defterindeki kayıtlar ve burada gösterilen borç miktarı davacı aleyhine delil oluştursa da defterde gösterilmemiş olan bir ödemenin geçerli bir ödeme belgesiyle her zaman kanıtlanması gerekir.”,

T.C. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi’nin 4.2.2002 tarih ve E. 9055/, K. 873 sayılı kararı: ‘...ticari defterlerdeki kayıtların, bu defterlere dayanan taraf lehine delil olabilmeleri için, bu tarafın tüm ticari defter ve belgelerini incelemeye sunması, bütün defterlerin birbirini teyit etmesi...’,

T.C. Yargıtay 19. Hukuk Dairesi, 24.10.2016 tarih ve E. 2016/3357, K. 2016/13899 sayılı kararı: Mahkemece davacının yazılı belgeye dayanan delilleri değerlendirilip sonucuna göre değerlendirme yapılması gerekirken davanın kabulüne karar verilmesinin isabetsiz olduğu.

Ticari defterlerin HMK gereğince sahibi lehine delil olması ve şirketlerin mağdur duruma düşmemeleri için özellikle bağımsız çalışan SMMM arkadaşların ticari defter kayıtlarında gerekli titizliği göstermeleri ve konunun ciddiyetini anlatarak şirket sahiplerinin gerekli bilgi ve belgeleri kendilerine mutlaka göndermelerini sağlamaları gerekmektedir.

Konuyla ilgili önemli diğer bir husus da, borç ve alacak anlaşmazlığı nedeniyle anlaşmazlığı yargıya intikal eden şirket sahiplerinin davacı veya davalı olunmasına bakmaksızın söz konusu anlaşmazlıkla ilgili olarak mutlaka mali müşavir ve muhasebecilerine bilgi vermeleri ve muhasebecilerin de bu konuda hazırlıklı olmaları, mümkün ise eksiklik ve aksaklıklarını gidermeleri uygun olacaktır.

Bunun için de yine mali müşavir/ muhasebeci arkadaşlara görev düşmekte bağımlı çalışıyorlarsa şirket yöneticilerine, bağımsız çalışıyorlarsa defterlerini tuttukları şirket sahiplerine ticari ve mali konularda yargıya intikal eden konularda kendilerinin bilgilendirmelerini istemeleri gerekmektedir.

İŞLETME KAYITLARININ DÜZELTİLMESİ NEDENİYLE OLUŞAN FONUN ORTAKLARA DAĞITILMASI DURUMUNDA VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLER

Menderes ÇETİN

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Özet

7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun kapsamında mükelleflerin fiili stoklarını işletme kayıtları ile uyumlu hale getirmesi için düzenlemeler yapılmıştır. Bunlar biriside işletmede mevcut olduğu hâlde kayıtlarda yer almayan emtia için yapılacak düzeltme işlemleridir. Bu kapsamda bildirilen emtia değerinin özel bir karşılık hesabına kaydedilmesi gerekmektedir. Bu karşılık hesabındaki fonun uygulamadan yararlanan kurumun ortaklarına, ortak olarak bu fondan pay alan kurumunda kendi ortaklarına pay dağıtması durumunda ilgililerin vergisel yükümlülükleri bu makalede konu edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Af kanunu, stok düzeltme, karşılık hesabının dağıtılması, vergi, emtia düzeltme.

1. Giriş

Devletler kamu hizmetlerini yerine getirmek için kaynağa ihtiyaç duyarlar. Bu kaynak içindeki en büyük pay vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Vergiyi, devletin yasal kurallara bağlı olarak muhataplarından karşılıksız aldığı ekonomik değer olarak ta tanımlayabiliriz.

Hal böyle olmakla birlikte yerel ya da uluslararası ortamda çıkan ekonomik krizler/daralmalar, mal ve hizmet satış gelirlerindeki azalma, kredi teminindeki güçlükler vergiyi ödeyen tarafta olan işletmelerin üretim kapasitelerini tam olarak kullanamamalarına ve buna bağlı olarak nakit dengelerinin bozulmasına neden olabilmekte, bu durum işletmelerin kamuya yönelik yükümlülüklerini yerine getirememesine (ya da gecikmelere) sebebiyet vermektedir.

Bu tarz durumlarda hükümetlerimizin, değişik isimler ile anılsa da özü itibariyle genelde aynı olan kısaca “af kanunu” olarak bilenen düzenlemeleri yaparak, azalan kamu kaynaklarını yeniden artırmayı amaçladığı görülmektedir.

Cumhuriyet tarihinde şuana kadar (11 tanesi 2003 yılından sonra olmak üzere toplam) 39 tane af kanunu yayımlanmıştır.¹ Bu kanunların içerikleri genel itibariyle (yükümlülerinin) kamuya olan vergi/sigorta borçlarının yeniden yapılandırılması ve mükelleflerin daha önce beyan ettikleri matrahlarını/vergilerini artırmaları üzerinedir.

Bu makalede af kanunları içinde yer alan “işletme kayıtlarının düzeltilmesine” ilişkin düzenlemenin “işletmede mevcut olduğu hâlde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar” hakkında kısmi gereği yapılan özel karşılık hesabı üzerine değerlendirmemiz yer alacaktır.

2. Af Kanunları – Kanun Düzenlemesi

Yakın dönemde yayımlanan ve içeriğinde “işletme kayıtlarının düzeltilmesine” ilişkin düzenlemeler bulunduran af kanunlarını;

- 6111 Numaralı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun²,

- 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun³,

- 7143 Sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun⁴,

- 7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun⁵ olarak listeleyebiliriz.

Değişik maddelerinde yer almış olsa da yukarıda belirtilen her bir kanunda “kayıt dışı faaliyetlerin kayıt altına alınabilmesi için, işletmelerde mevcut olmasına rağmen kayıtlara yansıtılmamış emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların kayıtlara intikal ettirilebilmesini sağlayacak” bir düzenleme yer almıştır.

Bu düzenleme en son çıkan af (7326 sayılı) kanununun 6. Maddesinde;

“İşletmede mevcut olduğu hâlde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar hakkında aşağıdaki hükümler uygulanır:

a) Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (adi, kollektif ve adi komandit şirketler dâhil), işletmelerinde mevcut olduğu hâlde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşları kendilerince veya bağlı oldukları meslek kuruluşunca tespit edilecek rayiç bedel ile 31/8/2021 tarihine kadar (bu tarih dâhil) bir envanter listesi

1- Bu kanunların listesinde internet üzerinde yapılan basit bir arama ile ulaşılabilmektedir.

2- 19.08.2016 tarih ve 29806 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

3- 19.08.2016 tarih ve 29806 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

4-18.05.2018 tarih ve 30425 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanmıştır.

5-09.06.2021 tarih ve 31506 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanmıştır

ile vergi dairelerine bildirmek suretiyle defterlerine kaydedebilirler. Bildirime dâhil edilen kıymetler için amortisman ayrılmaz.

b) Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bu fıkranın [a] bendi hükümleri uyarınca aktiflerine kaydettikleri emtia için ayrı, makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı olmak üzere özel karşılık hesabı açarlar. Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez. Makine, teçhizat ve demirbaşlar envantere kaydedilir ve ayrılan karşılık birikmiş amortisman addolunur. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise söz konusu emtiayı defterlerinin gider kısmına satın alınan mal olarak kaydederler.

c) Bu fıkranın [a] bendi uyarınca beyan edilen; makine, teçhizat, demirbaş ve emtiaların bedeli üzerinden tabi olduğu oranların yarısı esas alınarak katma değer vergisi hesaplanır ve ayrı bir beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek, beyanname verme süresi içinde ödenir. Makine, teçhizat ve demirbaşlar üzerinden ödenen bu vergi, hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez. Emtia üzerinden ödenen vergi genel esaslara göre indirilir. Bu emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar için 3065 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin [2] numaralı fıkrası hükmü uygulanmaz.

ç) Bu fıkranın [a] bendi kapsamında bildirilen kıymetlerin satılması hâlinde satış bedeli, bunların deftere kaydedilen değerinden düşük olamaz.

d) Mükellefler işletmelerinde bulunduğu halde kayıtlarında yer almayan basılı kitap ve süreli yayınları, kendilerince veya bağlı oldukları meslek kuruluşunca tespit edilecek rayiç bedel üzerinden %4 oranında katma değer vergisi hesaplamak ve bu fıkranın [a] bendindeki sürede ayrı bir beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan ederek ödemek suretiyle defterlerine

kaydedebilirler. Ödenen bu vergi hesaplanan katma değer vergisinden indirilebilir, ancak iadeye konu edilemez. Bu emtia için 3065 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin [2] numaralı fıkrası hükmü uygulanmaz.

e) Özel tüketim vergisi konusuna giren malları bu fıkranın [a] bendi kapsamında beyan eden ve alış belgelerini ibraz edemeyen mükelleflerin, bu malların beyan tarihindeki miktarı ve emsal bedeli üzerinden geçerli olan özel tüketim vergisini, bu fıkranın [c] bendinde belirtilen beyanname verme süresi içinde ayrı bir beyanname ile beyan ederek aynı süre içinde ödemeleri hâlinde bu mallar bakımından 4760 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin [3] numaralı fıkrası hükmü uygulanmaz. Bu şekilde beyan edilerek ödenen özel tüketim vergisi için vergi cezası kesilmez.

f) Bu fıkra hükmünün uygulanmasına ilişkin olarak geçmişe yönelik vergi cezası uygulanmaz.

şeklinde yer almıştır.

Bir önceki af kanununda [7143 sayılı kanun]; envanter listesi ile bildirilen varlıklardan %18 KDV oranına tabi olanlar için %10, diğer KDV oranına tabi olanlar için ise tabi oldukları oranın yarısı dikkate alınarak işletme kayıtlarının fiili durum ile uyumlu hale getirilmesi düzenlenmişti. Bu husus dışında içerik olarak bahsi geçen kanunlar birbiri ile aynı denecek kadar benzerdir.

3. Konu Hakkında Yayınlanan Genel Tebliğ

7326 sayılı kanununun uygulanmasına yönelik açıklamalar “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7326 Sayılı Kanun Genel Tebliği [Seri No: 1]⁶” ile yapılmıştır.

Tebliğin VI-A - “İşletmede Mevcut Olduğu Hâlde Kayıtlarda Yer Almayan Emtia, Makine, Teçhizat Ve Demirbaşların Kayda Alınması” başlıklı bölümünde (emtianın kayda alınması

6- 14.06.2021 tarih ve 31511 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

ile ilgili olarak] yapılan açıklamalara göre; Uygulama, serbest meslek erbabını, ferdi ticari işletmeleri, adi ortaklıkları, kollektif şirketleri, adi komandit şirketler ile sermaye şirketlerini, kooperatifleri, iktisadi kamu kuruluşlarını, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeleri ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

Uygulama kapsamında olan mükellefler, işletmelerinde mevcut olduğu hâlde kayıtlarında yer almayan emtialarını 31.08.2021 tarihine kadar Tebliğin (VI/A-4) bölümünde belirtilen beyanname ve ekinde verecekleri envanter listesi ile katma değer vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine bildireceklerdir. Ekinde envanter listesi olmayan beyannameler kabul edilmeyecektir. Bu kıymetler, bildirim tarihindeki rayiç bedelle değerlendirilerek suretiyle envanter listesinde gösterilecektir.

Rayiç bedel, o kıymetin değerlendirme günü itibarıyla normal alım satım bedelidir. Dolayısıyla bu bedel, mükellefin kendisi tarafından bizzat tespit edilebileceği gibi bağlı olduğu meslek kuruluşuna da tespit ettirilebilecektir. Bildirilen kıymetler yasal kayıt süresi içerisinde kayıtlara intikal ettirilecektir.

Bu uygulama kapsamında bildirilecek emtia;
- Alım satım işletmelerinde satışa hazır malları,
- İmalatçı işletmelerde ise hammadde, malzeme, yarı mamul ve mamul malları ifade etmektedir.

Beyan edilen emtia için tabii olduğu KDV oranının yarısı dikkate alınarak hesaplanacak verginin ödenmesi gerekmektedir. Ödenen bu KDV, 1 No.lu KDV beyannamesinde genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir.

Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde, sermayenin unsuru sayılacak ve vergilendirilmeyecektir.

Tebliğin “Beyan Edilen Kıymetlerin Kayıtlara intikali” başlıklı bölümde aşağıdaki açıklamalar ve örnek muhasebe kaydı yer almıştır.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, aktiflerine intikal ettirdikleri emtia için ayrı; makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı olmak üzere pasifte karşılık hesabı açacaktır.

Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde, sermayenin unsuru sayılacak ve vergilendirilmeyecektir.

Öte yandan, makine, teçhizat ve demirbaşlar ayrıca envantere kaydedilecek ve ayrılan karşılık birikmiş amortisman olarak kabul edilecektir.

İ4. Konu Hakkında Verilen Özelgeler

- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelgede⁷;

“İşletmeye dahil edilen emtia için bir karşılık hesabı ayrıldığı belirterek, söz konusu karşılık hesabının ortaklara dağıtılıp dağıtılamayacağı ve dağıtılması halinde kar dağıtımından doğan stopaj kesintisinin yapıp yapılmayacağı” şeklinde sorulan soruya verilen yanıtta

“.....şirketinizin 6111 sayılı Kanununun 10 uncu maddesine istinaden stok artışı beyanında bulunup karşılık hesabına kaydettiği tutarlar sermayenin unsuru sayıldığından, bu tutarların ortaklara dağıtılması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.”

görüşü yer almıştır.

- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir başka özelgede⁸;

“6111 sayılı Kanununun 10’uncu maddesine istinaden stok artışı beyanında bulunularak işletmeye dahil edilen emtia için “525 kayda alınan emtia karşılığı” hesabının alacağına kaydedilen tutarın ortaklara dağıtılması halinde 525 no.lu hesaptan çekilen tutardan kurumlar vergisi alınıp alınmayacağı, bu hesaptan

7- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 23.02.2012 tarih B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-243 sayılı özelge

8- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 21.09.2012 tarih B.07.1.GİB.4.35.16.01-125-872 sayılı özelge

şirket ortaklarına dağıtılan tutarlardan kar dağıtımını stopajı yapılıp yapılmayacağı ve şirket ortaklarının bu tutarları şahsi gelir vergisi beyannamelerinde beyan edip etmeyecekleri” şeklinde sorulan soruya verilen yanıtta, “Bu çerçevede, şirketinizin 6111 sayılı Kanununun 10’uncu maddesine istinaden stok artışı beyanında bulunup karşılık hesabına kaydettiği tutarlar sermayenin unsuru sayıldığından, bu tutarların ortaklara dağıtılması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Diğer yandan

anılan tutarlar şirket ortakları tarafından da ayrıca gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir.”

şletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise beyan ettikleri emtiayı defterlerinin gider kısmına satın alınan mal olarak kaydedeceklerdir.

4.Konu Hakkında Verilen Özelgeler

-İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özalgede⁷ ;

“İşletmeye dahil edilen emtia için bir karşılık

----- 12/08/2021 -----		
153 TİCARİ MALLAR	40.000 TL	
191 İNDİRİLECEK KDV	3.600 TL	
525 KAYDA ALINAN EMTİA		40.000 TL
ÖZEL KARŞILIK HESABI		
[7326 sayılı Kanunun 6/1 md.]		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		3.600 TL
[Sorumlu sıfatı ile ödenecek KDV]		
-----/-----		

hesabı ayrıldığı belirterek, söz konusu karşılık hesabının ortaklara dağıtılıp dağıtılamayacağı ve dağıtılması halinde kar dağıtımından doğan stopaj kesintisinin yapılıp yapılmayacağı” şeklinde sorulan soruya verilen yanıtta

“.....şirketinizin 6111 sayılı Kanununun 10 uncu maddesine istinaden stok artışı beyanında bulunup karşılık hesabına kaydettiği tutarlar sermayenin unsuru sayıldığından, bu tutarların ortaklara dağıtılması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.”

görüşü yer almıştır.

Yukarıda yer alan özalgelerde belirtildiği üzere 6111 sayılı kanunun 10’uncu maddesi [7326 sayılı kanunun 6. Maddesi - İşletme Kayıtlarının Düzeltilmesi] kapsamında beyan edilerek kayda alınan emtia için ayrılan karşılık hesabının ortaklara dağıtılması halinde ilgili kanun gereği bu tutar sermayenin bir unsuru sayıldığı için kurum nezdinde bir

vergilendirme yapılmayacaktır. Bu tutarın geliri elde eden ortaklar tarafından da yıllık gelir vergisi beyannamesine eklenmeyeceği ifade edilmiştir. Ancak şunu belirtmek gerekir ki; burada bahsi geçen ortak uygulamadan yaralanan şirketin gerçek kişi ortağıdır, tüzel kişi ortağı değildir.

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özalgede⁹;

“6111 sayılı Kanununun 10’uncu maddesi hükümlerinden yararlanarak aktife kaydedilen emtialar için açılan fon hesabının ortaklara dağıtılması sırasında şirketinize aktarılan tutarların pasifte 525 Kayda Alınan Emtia Özel Karşılık Hesabında izlenip izlenmeyeceği, söz konusu tutarların şirketin gerçek kişi ortaklarına dağıtılması durumunda stopaj yükümlülüğünün bulunup bulunmadığı” şeklindeki soruya verilen yanıtta;

“.....işletmesinde mevcut olduğu halde

9- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 05.08.2013 tarih 62030549-125[6-2012/4]-1178 sayılı özalgde

İZMİR DAYANISMA

kayıtlarında yer almayan emtiayı kayıt altına alabilmek için 6111 sayılı Kanunun ilgili hükümlerinden yararlanan ... San. ve Tic. Ltd. Şti. tarafından söz konusu emtia için ayrılan karşılık sermayenin unsuru olarak sayılacağından, karşılık hesabına kaydedilen tutarlar bu şirket tarafından ortaklarına dağıtılması halinde vergi kesintisi yapılmayacak ve anılan şirketin tasfiye edilmesi halinde de vergilendirilmeyecektir.

Öte yandan, 6111 sayılı Kanunun 10'uncu maddesinden yararlanan şirketin % 50 hisse payına sahip olmanız nedeniyle söz konusu karşılık hesabından şirketinize yapılan ödemeler sermaye payının iadesi niteliğinde olduğundan kurum kazancına dahil edilmeyecektir. Ancak, bu tutarların şirketiniz tarafından ortaklarınıza dağıtılması halinde ortaklarınız tarafından hukuki statülerine göre kazançlarına dahil edilerek veya Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesi göz önünde bulundurularak beyan edilmesi gerekeceği tabiidir."

görüşü yer almıştır.

Bu özelgede de ilgili kanun kapsamında bildirim yapılan emtia karşılığında pasifte açılan karşılık hesabının ortaklara dağıtılmasının (bu tutarlar sermayenin bir unsuru olarak sayıldığı için) vergilendirilmemesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca bu karşılık hesabından pay alanın tüzel kişi olması halinde de bu tutarın kurum kazancına dahil edilmeyeceği ifade edilmiştir. Ancak burada işlemin nasıl yapılması gerektiğine yönelik bir belirleme yapılmamıştır. Yani tüzel kişi ortağın hissesine düşen oranda alacağı fon payını gelir kaydetmeden muhasebe hesaplarında nasıl göstereceği net değildir. Bu işlemde ilgili firmanın iştirak hesabı kullanılırsa taahhüt edilen sermaye payında bir düşmeye yol açacağı ve belki de hesabı negatife düşürebileceği dikkate alınmalıdır.

Öte yandan özelgede, ilgili af kanunundan yararlanan şirketin dağıttığı fondan hissesi

oranında pay alan tüzel kişiliğin, aldığı bu tutarı kendi ortaklarına dağıtmak istemesi halinde ortakların hukuki yapılarına göre (ortak tüzel kişilik ise kurum kazancına dahil ederek, gerçek kişi ise Gelir Vergisi Kanunu madde 86 ya göre değerlendirme yaparak) vergilendirme işleminin yapılması gerektiği belirtilmiştir.¹⁰

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir başka özelgede¹¹;

"Sermayesine iştirak edilen şirketin 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunun 6/1 maddesi hükümlerinden yararlanarak aktifine kaydettiği emtialar için "525-Kayda Alınan Emtia Özel Karşılık Hesabı"nda muhasebeleştirdiği karşılık tutarını ortaklarına dağıttığı, İştirak hissesi karşılığında elde edilen ve 549-Özel fonlar hesabına kayıt edilen tutarların şirketin gerçek kişi ortaklarına dağıtılması halinde gelir vergisi stopajı yapıp yapılmayacağı" şeklinde sorulan soruya verilen yanıtta,

"işletmesinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtiayı 6736 sayılı Kanunun 6 ncı maddesi hükümleri kapsamında beyan eden İnşaat San. ve Tic. A.Ş.'nin söz konusu emtia için özel karşılık hesabında izlediği tutarlar sermayenin unsuru sayılacağından, özel karşılık hesabına kaydedilen bu tutarların ortağı olan Şirketinize dağıtılması halinde vergi kesintisi yapılmayacak ve söz konusu ödeme Şirketiniz tarafından da kurum kazancına dahil edilmeyecektir.

Öte yandan, Şirketinize aktarılan bu tutarların gerçek kişi ortaklarınıza dağıtılması durumunda da gelir vergisi kesintisi yapılmayacaktır." yanıtı verilmiştir.

Bu özelgede, öncelikle ilgili kanun hükmünden yararlanan ve aktifine kaydettiği emtialar karşılığında oluşan fon tutarını ortaklarına dağıtan kurumun, bu dağıtım sırasında tevkifat yapmayacağını ve fondan pay alan ortağın bu tutarı kurum kazancına dahil etmeyeceği

10- Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesinin 1/d bendine göre; tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan, bir takvim yılı içinde elde edilen ve 2.800,00 TL'yi aşan menkul sermaye iratları beyana tabidir.

11- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 02.05.2018 tarih 62030549-120[94-2018/124]-E.427752 sayılı özelge

belirtmiş daha sonra da ilgili kanun hükmünden yararlanan kurumun ortağı durumunda olan kurumun bu fon tutarını kendi (gerçek kişi) ortaklarına dağıtmak istemesi halinde de gelir vergisi kesintisi yapılmayacağı ifade edilmiştir.

5. Değerlendirme ve Sonuç

Makalenin 2 numaralı bölümünde anılan kanunların tamamında “işletme kayıtlarının fiili duruma uygun hale getirilmesi” maksatlı düzenlemelerden biri olan “işletmede mevcut olduğu hâlde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınması” na yönelik hükümler yer almıştır.

Güncel düzenleme olan 7326 sayılı kanun hükümlerine göre; 31.08.2021 tarihine kadar rayiç bedel üzerinden hazırlanan bir envanter listesi ile vergi dairesine bildirilerek resmi kayıtlara alınan kıymetler, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler tarafından özel bir karşılık hesabına kaydedilmek zorundadır. Bu hesaba kaydedilen kıymetler için (tabi olduğu KDV oranının yarısı üzerinden) hesaplanan verginin vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir.

Yaptığımız araştırmada ulaşabildiğimiz ve özgelge havuzunda da yer alan yukarıdaki özgelgeler 6111 ve 6736 sayılı kanunlar kapsamında verilmiş olsa da bu kanunların “İşletme kayıtlarının düzeltilmesi” hakkındaki düzenlemelerinin 7326 sayılı kanunun 6. maddesinde yer alan düzenleme ile aynı olduğu dikkate alındığında bahsi geçen özgelgelerdeki görüşlerin 7326 sayılı kanun içinde geçerli olacağı sonucuna varılabilmektedir.

Özgelelerde verilen görüşleri aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz;

a- Özel karşılık hesabına kaydedilen tutarın şirketin tüzel kişi ortaklarına dağıtılması mümkündür. Bu dağıtım sırasında uygulamadan yararlanan şirket tarafından stopaj yapılmayacak olup dağıtılan tutarı

alan tüzel kişi ortak ta aldığı tutarı gelir kaydedilmeyecektir.¹²

a-1- İştirak ettiği kurumdaki hissesi oranında pay alan kurumun kendi tüzel kişi ortağına bu fondan dağıtması durumunda, dağıtılan tutar için stopaj yapılmayacak ancak ilgili kurum bu tutarı kendi kazançları içine dahil edecektir.

a-2- İştirak ettiği kurumdaki hissesi oranında pay alan kurumun kendi gerçek kişi ortağına bu fondan dağıtması durumunda, dağıtılan tutar için stopaj yapılmayacak ancak ilgili gerçek kişi ortak tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesi kapsamında değerlendirilerek beyan edilecektir.

b- Özel karşılık hesabına kaydedilen tutarın şirketin gerçek kişi ortaklarına dağıtılması hâlinde stopaj yapılmayacak ve bu tutar gerçek kişi tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir.

Öte yandan, belirlenen usullerle vergi dairesine bildiri yapılan emtialar için açılacak özel karşılık hesabına kaydedilen tutarların ortaklara vergisiz bir şekilde dağıtılması hakkının fazlasıyla suiistimale açık olduğunu düşünmekteyiz. Zira bu yöntem ile en fazla %9 oranında ödenecek vergi ile bir nev-i kar dağıtımı yapılmış olmaktadır. Kanun düzenlemesinin getiriliş amacının bu olduğunu düşünürsek te yapılan düzenlemeye göre mükelleflere böyle bir hak verilmiş olmaktadır.

Kaynakça

- 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
- 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Genel Tebliği, Seri No:1
- Çetin Menderes, İşletme Kayıtlarının Düzeltilmesiyle Ortaya Çıkan Fon Hesabının Ortaklara Dağıtılmasında Vergi Var mı? Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ekim 2016, Sayı 154

12- İlgili kanunda, tebliğde ya da özgelelerde; özel karşılık hesabından pay alan tüzel kişinin aldığı bu payı kayıtlarına nasıl alacağı hakkında bir belirleme yapılmamıştır. Bu aşamada uygulamadan yararlanan kuruma iştirak eden şirkette sermaye artırımı yoluyla fon sağlanmışsa ve dağıtılan tutarın kendi ortaklarına aktarımı sırasında sermaye azalımı yolunun seçilmesi halinde de vergilendirmenin yapılmaması değerlendirilebilir. Hal böyle olmakla birlikte, bu tutarın iştirak hesabının alacağına kaydedilmesinin uygun olmayacağını, bunun yerine payı alan firmanın bu tutarı 549-Özel fonlar hesabı altında muhasebeleştirilmesinin daha uygun olacağını düşünmekteyiz.

VERGİ İNCELEMESİ HANGİ HALLERDE ARAMALI OLARAK YAPILABİLİR?

Nazlı Gaye ALPASLAN

Avukat

I. GİRİŞ

213 sayılı VUK 142. Maddesine göre bir ihbar veya yapılan vergi incelemesi nedeni ile bir mükellefin vergi kaçırdığına temas eden kanıtlar bulunması halinde bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi veya irtibatı görülen diğer şahıslar hakkında bunların üzerinde veya işyerlerinde mahkeme kararıyla arama yapılabilir. Aramalı vergi incelemesi için incelemeye yetkili olanlar buna gereksinim görmesi halinde sulh Yargıcından bunu talep etmesi gerekmektedir. Yapılan ihbar üzerine arama sonucunda şikayet sabit olmadığı takdirde nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini talep edebilir. Bu durumda idare muhbirin ismini gizleyemez.

II. ARAMALI İNCELEMEDE USUL

Bilindiği gibi vergi incelemesi; 213 sayılı VUK'nun 134. maddesinde açıklanmıştır. 213 sayılı VUK'nun ilgili hükmüne göre; vergi incelemesinden amaç, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.¹

Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından gerek görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazine'ce mükellefe ödenir.²

Keza, 213 sayılı VUK'nun 134. madde hükmünden de anlaşılacağı üzere vergi incelemesinde amaç; yalnızca, vergi kayıp ve kaçacağını tespit etmeye yönelik değildir. İncelemede, ödenmesi gereken

vergilerin doğruluğu araştırılıp, tespit edilmekle birlikte, vergi mükellef ve sorumlularının doğru vergi ödemeleri de sağlanır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili elemanlar, inceleme konusu vergiyle ilgili gerçek matrahı; defter, belge, kayıt ve hesapların incelenmesinin yanı sıra, fiili durumları araştırıp incelemek suretiyle de yapabilirler.

Diğer taraftan, ihbar, şikayet veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden işaretler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.

İnceleme sırasında arama yapılabilmesi bazı koşulların yerine getirilmesi koşulu aranmıştır. Bunlar;

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;

2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi; şarttır.

İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının selahiyetine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir.

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.

Öte yandan, inceleme elemanı tarafından arama

1- Bkz. VUK md.134, 135.

2- Ayrıntılı açıklamalar için bkz. ÜREL Gürol, *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2007, s.280-285.

sırasında bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve vesikalar müfredatlı olarak bir tutanakla tespit olunur.³

Vesikaların dosya ve dosya içinde sayı itibariyle tespit olunması müfredatlı tespit demektir.

Aramalı vergi incelemesinin yapıldığı sırada zaman müsaadesizliği ve sair sebeplerle bu tutanağın tanzimi mümkün olmazsa, bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve vesikalar, mükellef nezdinde emin bir yere konur veya kablarda içinde daireye nakledilir. Bu defter ve vesikaların konulduğu yerlerin veya kablaların aramayı yapan tarafından mühürlenmesi ve mümkün olan ahvalde mükellefin mühürünün de vaazi şarttır. Bilahare, mükellefin huzuriyle kablarda ve yerler açılarak müfredatlı tutanaklar tanzim olunur. Mühürleme ve mühürün fekki halleri de birer tutanakla tespit edilir ve müfredatlı tutanağın bir nüshası da defter ve vesikaların sahibine veya adamına verilir.⁴

Aramalı vergi incelemesi sırasındaki bu gibi işlemler:

1. Mükellefin, aramada hazır bulunmakta veya mühür vaazından imtinalı hallerinde aramada hazır bulunanlar marifetiyle;

2. Mükellefin, mühürün fekki veya tutanağın tanzimi sırasında hazır bulunmaktan imtinalı hallerinde de aramayı yapan tarafından iki memurla birlikte; tamamlanacaktır.

Aramada bulunup mükellef nezdinde emin bir yere konulmuş veya kablarda içinde daireye nakledilmiş olan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar, arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile, inceleme yapanın çalıştığı yere sevk veya celp edilebilir.

III. ARAMALI VERGİ İNCELEMELERİNDE DİKKAT EDİLECEK NOKTALAR

Belirtilen hükümlere göre alınan defter ve vesikaların iyi saklanması şarttır. Bunların çok iyi korunmamasından doğabilecek zararları idare tazmin etmek zorunda kalacaktır.

Aramalı vergi incelemesindeki usul; arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılacaktır. İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan kişisel ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilecektir. Nezdinde aramalı inceleme yapılmış olan mükellef, ilgili memurun huzuriyle, bu defterler ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir.

Defter ve belgelerin muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Mükellef beyannamesini tanzim için gerekli bilgileri defter ve vesikalardan yukarıdaki fıkra hükmü dairesinde çıkarabilir. Mükellefin bu husustaki yazılı isteği yetkililerce derhal yerine getirilecektir. Şu husus bilinmelidir ki, defter ve belgelerin korunma altına alındığı tarihten, vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre, “bir aydan az ise” beyanname verme süresi kendiliğinden otomatik olarak bir ay uzar ve “ek süre” bu müddetin sonundan başlamaktadır.

Diğer taraftan, 213 sayılı VUK'nun 144 – 146 md. ilgili hükümlerine göre; yapılan aramalı vergi incelemesiyle ilgili esasları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.⁵

1) Aramalı vergi incelemelerinin, özel şartları haiz olması nedeniyle en kısa sürede sonuçlandırılması zorunluluğu vardır. Bu amaçla kanunda öngörülen süre üç aydır. Ancak, haklı gerekçelerin varlığı nedeniyle, bu incelemenin üç ayda bitirilmesine imkan yoksa, Sulh yargıcına gereken başvuru yapılarak inceleme süresinin uzatılması talep edilir. Sulh yargıcının vereceği karar üzerine inceleme süresi uzatılabilir.

2) Arama sırasında ele geçirilmiş olup, vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektuplar ile diğer evrak ve eşyalar tutanaklara [kanuni deyişimle makbuz karşılığı] bağlanmak koşuluyla sahiplerine geri verilir.

3) Mükellef, vergi incelemesine yetkili olanların

5- Ayrıntılı açıklamalar için bkz. CEYHAN Murat, “Vergi İncelemesi Hakkında Bilinmesi Gerekenler”, 04.07.20085, www.alomaliye.com

denetim ve gözetimi altında ele geçirilmiş olan defter, belge ve diğer vesikalar ile eşyalar üzerinde inceleme yapabilir, bunlardan örnek alabilme ve kayıt çıkarabilme haklarına sahiptir.

4) Yapılan aramada, defter ve belgelere el konulmuş olması, mükellefin süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini ortadan kaldırmayacağından, yukarıda belirtildiği gibi mükellef, beyannamesini düzenlemek için gerekli bilgileri her zaman alabilir. Mükellefin bu yöndeki yazılı talebi vergi incelemesi yapanlarca yerine getirilmek zorundadır.

5) Mükellef nezdinde yapılan arama, vergi beyannamesi verme süresinin bitimine bir aydan daha az bir süre kalmışken yapılmışsa, beyanname verme süresi⁶ kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre de bu sürenin sonundan başlar.

6) Aramada ele geçirilen defter, belge ve diğer eşyalar⁷ üzerinde yapılan vergi incelemesinde, kanuna aykırı olaylar ve hesap durumları mevcut ise bunlar tutanaklarla tespit edilir. Tutanaklarda mükellefin ya da temsilcisinin de imzaları⁸ bulunur. Ancak mükellef ya da temsilcisinin imzadan imtina etme hakları her zaman mevcut olup söz konusu tutanıklara diledikleri itirazlarını da geçirebilirler.

7) Öte yandan, mükellef (ya da temsilcisi) söz konusu tutanakları imzadan çekindiği takdirde, kanuna aykırı olaylar ve hesap durumları içeren defter, belge ve diğer eşyalar, aramanın konusu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmeyerek güvenli bir ortamda muhafaza altına alınacaktır.

8) Mükellef daha önce imzadan imtina ettikleri tutanakları her zaman imzalayarak aramada ele geçirilen defter, belge ve eşyalarını geri alabilirler. Ancak, suç delili olan defter, belge ve eşyalar tutanaklar imzalanmış olsa bile hiç bir şekilde mükellefe geri verilmeyecektir.

9) Arama esnasında ele geçirilen defter ve diğer evrakların koruma altına alınması nedeniyle, mükellefin VUK'nun 219. maddesi uyarınca yapılamayan kayıtları, söz konusu defterlerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında belirlenecek uygun bir süre içerisinde yapılacaktır. Ayrıca, kayıtların yapılması için idarenin bu amaçla vereceği süre bir aydan az olamayacaktır.

10) Öte yandan, mükellef dilerse, nezdinde yapılan arama sonucunda el konulan defterleri kendisine geri verilinceye kadar tüm işlemlerini, yeniden tasdik ettireceği defterlere kaydedebilir, defterleri geri verilince de bu kayıtları geri verilen defterlere aktarabilirler. Bu gibi haklar mükellefe V.U.K.'nun 146. maddesiyle sağlanmıştır.

11) Aramalı vergi incelemesi bitirdikten sonra, normal vergi incelemelerinde, resen veya ikmalen tarh edilecek vergi söz konusu olduğunda düzenlenen türden bir Vergi İnceleme Raporu düzenlenir. Düzenlenen bu rapor, tarhiyatı öngörülen vergiler ile kesilmesi gereken cezalar için ilgili vergi dairesine gönderilir. Ayrıca, olayla ilgili olarak Vergi Usul Kanununun 359 ve 360. maddelerinde yazılı kaçakçılık veya iştirak suçları tespit edilmişse; olayın mahiyetini açıklayacak şekilde düzenlenecek bir Vergi Suçu Raporuyla⁹ Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi zorunludur. Zira, bu durum kamu davasının açılmasını da gerektirmektedir. Öte yandan, 4369 sayılı kanunla yapılan yeni düzenlemeye göre, V.U.K.'nun 5. maddesine eklenen bir fıkra ile, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları¹⁰ vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına da bildirilebilecek ve bu durum vergi mahremiyetinin ihlali de sayılmayacaktır.

12) Eğer, aramalı vergi incelemesine bağlı

6- Mücbir sebep hallerini düzenleyen V.U.K.'nun 13. maddesinin 1-3. fıkralarıyla, zor durum hallerini düzenleyen aynı kanunun 17. maddesi hükümleri saklı kalmak şartı aranmıştır.

7- Bu eşyalar, disket, CD, bilgisayar Hard-diski, ses kasetleri gibi

8- Tutanaklarda mükellefin ya da temsilcisinin de imzaları, imza sirkülerinde belirtilmişse kaşeleri de gerekmektedir.

9- Burada vergi suç raporu ile birlikte esas tarhiyat raporu da ek yapılmak suretiyle Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi zorunludur.

10- Artık burada, kullanılan belgelerin sahte olup olmadığının bilinip veya bilinmemesinin hiçbir önemi yoktur.

olarak tarh edilen vergi ve kesilen cezaların tahsili tehlikedeysse ve mükellefin kaçma ihtimali varsa, Emniyet Müdürlüğü'nden bu kişilerin yurtdışına çıkmalarına yasak konulması 5682 Sayılı Pasaport Kanunu'nun 7 ve 22. maddeleri gereğince doğrudan Emniyet Müdürlüğü'nün ilgili Şube Müdürlüğü'nden talep edilir ve 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanuna göre gerekli ihtiyati tahakkuk ve haciz işlemleri başlatılır. Mükellef için konulan yurt dışı çıkış yasağı, Maliye Bakanlığı'nın 24.03.1999 tarih ve 249 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği'nde de belirtildiği üzere, kendilerine de bir yazıyla bildirilir. Mükellefler söz konusu borçları için gereken teminatları verdiklerinde ise bunlar için istenen yurt dışı çıkış yasaklarının kaldırılması yoluna gidilir ve durumdan kendileri bir yazıyla haberdar edilirler.

13) Aramalı vergi incelemesi tamamlanıp rapor da düzenlendikten sonra, suç unsuru teşkil ettiği gerekçesiyle mükellefe geri verilmeyen defter, belge ve diğer eşyalar ayrıntılı tutanaklarla tespit edilerek ilgili vergi dairesine teslim edilip, güvenli bir ortamda koruma altına alınması sağlanacaktır.

IV. SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER

Aramalı vergi incelemesinin bitirilmesindeki süre ise; alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir. Defter ve vesikaların incelemesi sırasında yasaya aykırı görülen olaylar ve hesap vaziyetleri bir tutanak ile tespit edilir. Bu tutanakta mükellefin imza yeri açılarak kendisine imza ettirilir. Eğer mükellef imzadan çekinmesi durumunda söz konusu

mevzu olayları ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar aramanın konusuyla ilgili vergi ve ceza kesinleşinceye kadar idarede muhafaza edilir. İlgililerin tutanaklara diledikleri itiraz veya mülazaları yazdırmaları mümkündür. İlgililer bu tutanakları her zaman imzalayarak defter ve vesikalarını geri isteyebilirler. Ancak bu defter ve vesikaların suç kanıtı oluşturmaması esastır.¹¹

İncelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkan olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir.¹²

Defter ve vesikaların incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunur.¹³ Mükellef bu tutanakları imzadan çekindiği takdirde, bahis mevzu olayları ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar aramanın mevzuu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez. İlgililer tutanaklara diledikleri itiraz ve mülahazaları kaydedebilirler. İlgililer bu tutanakları her zaman imzalayarak defter ve vesikalarını geri alabilirler. Ancak, bu defter ve vesikaların suç delili teşkil etmemesi şarttır.¹⁴

Arama neticesinde bulunan defter ve vesikaların muhafaza altına alınması sebebiyle yapılamayan kayıtlar defterlerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan münasip bir süre içinde ikmal edilir. Bu süre bir aydan az olamaz.

Mükellef dilerse defterlerinin muhafaza altına alındığında işlemlerini yeniden tasdik ettireceği defterlere kayıt ve iadesi halinde iade edilen defterlere intikal ettirebilir.

11-GÜLEÇ Aykut, *Vergi İhtilaflarının Çözüm Rehberi*, Yade Akademik, Ankara, 2019, S: 54-55

12- KARAKOÇ Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s.302-304

13- Dnş. 4. D.nin, 22.05.1974 gün ve E:1971/10184-K:1974/2171 sayılı kararları.

14- Dnş. 3. D.nin, 3.12.1980 gün ve E:1979/3789-K:1980/3665 sayılı kararları.

ERP (KURUMSAL KAYNAK) PLANLAMA

BEYZA KARABATAN

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Yapmış olduğum bu çalışmada literatürde ERP şeklinde geçen kurumsal kaynak planlaması konusu, konusunda uzman akademisyenlerin ve uzmanlaşma yolunda ilerleyen öğrencilerin yapmış olduğu çalışmalardan yararlanılarak tanım, kapsam ve uygulama alanlarıyla alakalı bilgiler derlenmiş olup konu dahilinde yapılmış anket vb. çalışmaların sonuçlarıyla ilgili matematiksel verilerde çalışmaya dahil edilmiştir. Çalışma kapsamında ERP'nin tanımı yapılarak yapısal özellikleri ortaya konulup sistemin uygulanabilirliği açısından pratik detaylar, uygulama aşamaları ve zorlukları bunun yanında uygulandığı kurumlara sağladığı yararlar ve ülkemizdeki uygulamalara dair anekdotlar verilmeye çalışıldı. Buna göre ERP sistemlerinin bilgi teknolojileri pazarında çok önemli bir yere sahip olduğu, pazarın öncülerinin çeşitli yabancı firmalar olduğu ancak yerli firmalarında bu pazarda yer edinme doğrultusunda ciddi ilerleyiş kaydettiği tarafımızca anlaşılmış olup sistemin kurumlar tarafından düzgün bir tercihle uygulamaya geçirildiği takdirde kullanıcılarına büyük avantajlar sağladığı anlaşılmıştır. Kurumsal Kaynak Planlaması ülkemizde de gün geçtikçe rağbet görmekte, kurumsal firmaların gelecekle ilgili öngörü sahibi olmasını ve kurumlara yönetim kolaylığı sağlarken, küçük ölçekli şirketlere de büyüme olanağı sağlamaktadır.

Bu zamanın işletmelerinde teknolojiye ayrılan kaynakların işletmeye geri dönüşümünün ne kadar yararlı olduğu bir tartışma konusuyken, kurumsal yapıdaki işletmelerde bilgi teknolojilerine yatırılan kaynakların tahmin edilen belli dönemler içinde işletmeye büyük oranda

katkı sağladığı görülürken, kurumsallaşma yönünde ilerleyememiş işletmelerde ise bu teknolojilere ayrılan kaynakların karşılığı daha fazla sorun olarak ortaya çıkmaktadır.

Uluslararası literatürde ERP yani Enterprise Resource Planning şeklinde geçen ve çalışmamızın ana konusunu oluşturan sistemler Türkçe kaynaklarda Kurumsal Kaynak Planlaması veya İşletme Kaynakları Planlaması olarak geçmektedir.

Kar amacı olan yada olmayan her kuruluşta kullanılabilen bu sistem tedarik aşamasından dağıtım aşamasına değin bütün süreçleri bütün olarak bilgi yönetimi sistemiyle idare edilmesini sağlayan oldukça geniş kapsamlı modüler yapıda bir yazılım paketidir.

Kurumsal Kaynak Planlama Sistemlerinin, birbirinden uzak olan tedarikçi firmalar, dağıtım merkezleri ve fabrika arasındaki koordinasyonu üst düzey iletişim yeteneğiyle sağlaması en önemli özelliğidir ve bu iletişimi internet yoluyla yapıyor olması yurt dışı bağlantılarla küresel seviyede bir organizasyon oluşturur. Yazılımlarda bulunan diğer bir özellik ise; farklı ülkelerle olan ilişkiler sebebiyle çok dilli kullanım, uygulama programlarına grafik bağlantısı yapabilme, dağıtılmış veri tabanı, bilgi işlem teknolojisi, standart sorgulama dilleri, dördüncü kuşak programlama dili kullanımı, ilişkisel veri tabanı, açık sistem mimarisi , personel, kalite, bakım vs. gibi çok sayıda uygulamayı kapsamasıdır.

Müşteri/sunucu teknolojisi Kurumsal Kaynak Planlaması sistemlerinin artı değer kazandıran bir etken olmakta ve verinin nerede bulunduğu önemsenmeksizin küresel çapta veriye ulaşılmasını mümkün hale getirmektedir. Küresel

bazda tasarlanan Kurumsal Kaynak Planlaması veri tabanı tek bir noktadan kullanılabilen, internet sayesinde bir fabrikada oluşturulan herhangi bir teknolojiye diğer fabrikalar eş zamanlı yararlanabilmektedir. Yine belirli bir bölgedeki çalışmaya yeni başlanılan tedarikçi firma bilgileri ve özellikleri diğer bölgelerdeki fabrikalarca da görülebilir hale gelmiştir.

Bilgi işlem teknolojisi büyük bir gelişim içinde olmakla beraber işletmelerde neredeyse bilgisayar kullanmayan eleman bırakmayacak şekilde gelişmektedir. Kurumsal Kaynak Planlamada veriler farklı yerlerdeki veri tabanlarına dalgılmış durumdayken aynı zamanda bir şebeke sistemle birbirlerine bağlıdır ve istenilen verinin nerede bulunduğu kullanıcının bilmesine gerek duymaksızın istenilen formatta sistem tarafından kullanıcıya sunulmaktadır. Bu yapı Client / Server oluşumuyla etkinleştirilmiştir ki yapıda iki program aynı anda çalışıp clien tarafında hizmet için istekte bulunulurken server tarafında ise bunlara cevap verilebilmektedir. Bu sayede müşteri istekte bulunurken arkada istenilenler gerçekleştirilebilmektedirler.

Bu sistemle tasarım atölye veri takibi üretim yükleme gibi işlerde büyük oranda serilik ve esneklik kazanılmaktadır. Kurumsal Kaynak Planlama dağılmış veri tabanları ile farklı yerlerde bulunan veri tabanları arasındaki entegrasyonu sayesinde kullanıcıya istediği bilgiyi istediği zaman verebilecek şekilde düzenlenebilmekte, veri tabanları da tek bir işlemle güncellenebilmektedir.

Bir işletmenin bütün faaliyetlerini bir araya toplayıp verilere doğru zamanda doğru şekilde ulaşmayı sağlayan ERP sistemleri son dönemlerde kamuda ve özel sektörde geniş uygulama alanları bulmuştur. Yapmış olduğumuz bu çalışmamızda ise ERP tanımı, kullanım alanları, tarihsel süreci türkiyedeki bazı uygulamalar

ve bu doğrultuda yapılan değerlendirmeler bulunmaktadır.

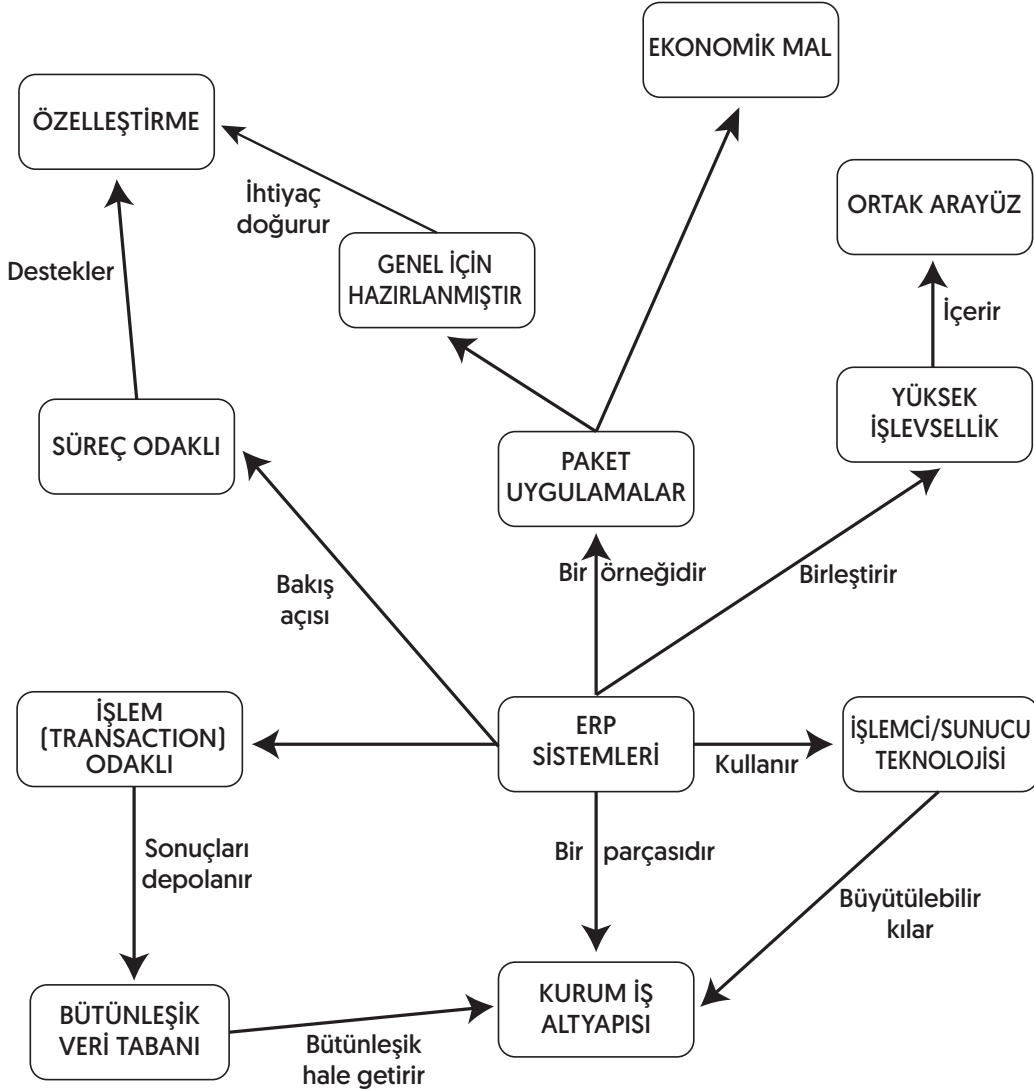
ERP (KURUMSAL KAYNAK PLANLAMA) VE GELİŞİM SÜRECİ

1.ERP'nin Tanımı ve Fonksiyonları

ERP bir kuruluşta mevcut bütün bilgi akışının entegrasyonunu sağlayan genellikle ticari olarak kullanılan yazılım sistemleri olarak tanımlanır. Bu bağlamda Kurumsal Kaynak Planlaması herhangi bir kuruluşta var olan bütün bilgilerin bir arada değerlendirilebilmesini sağlayan ve bu doğrultuda ihtiyaç duyulan bilgileri kapsamlı bir şekilde ve ivedilikle kullanıcıya sunabilen bilgisayar yazılımlarıdır.

APICS [American Production and Inventory Control Society – Amerikan Üretim ve Stok Kontrol Topluluğu]’na göre ERP ; Müşteri beklentilerini karşılamak amaçlı işletme ve kurum genelindeki gereken kaynakları temin etmek, imal etmek sevk etmek ve hesaplamak üzere belirleyen ve planlayan muhasebe merkezli bir bilişim sistemidir.

ERP orijinal adıyla Enterprise Resource Planning, Türkçede ise Kurumsal Kaynak Planlama şeklinde kaynaklarda geçmektedir. Adından da anlaşılacağı üzere bu sistemler işletmelerin ellerindeki kaynakları en verimli şekilde kullanmasını sağlamaya yönelik tasarlanmış yazılımlardır. ERP sistemleri şirketlerde önceden ayrı ayrı ilgilenilmesi gereken işlevleri birbirine bağlı olarak ele alır ve kurumun hedeflerine ulaşması için her türlü kaynağın (finans, hammadde, işçilik, teknolojik meteryaller) verimini en üst seviyeye çıkarmaya çalışır. Fabrikalar arası koordinasyonu ve entegrasyonu gereken esneklik ilkesine uygun olarak gerçekleştirilebilmektedir. Kavramsal olarak ERP teriminden çıkarılması gereken anlam ise aşağıdaki çizelgede görülmektedir.



Kurumsal Kaynak Planlaması Kavram Haritası

Kaynak: Anders Hagman.,What will be of ERP?,Project Report, School of Information Systems Queensland University of Technology

ERP sistemleri örgüt bünyesindeki faaliyetlerin yürütülmesini sağlayan standart uygulama programları sunmaktadır ve işletmenin farklı fonksiyonları ortak veri işleme ve iletişim tabanı ile entegre edilmektedir. Ayrıca, farklı alt departmanlardan gelen bilgiler bir araya getirilmekte depolanmakta ve tasnif edilerek yöneticilerin kullanımına sunulmaktadır. Birçok işletmede ERP sistemlerinin fonksiyonlarını yerine getiren yazılım

sistemleri olmamasına karşın, standart hale getirilmiş ve entegre olmuş ERP yazılımları giderek alanını genişletmektedir. Yazılım sistemleri kullanımında ERP yararına yaşanan bu değişimin en büyük sebebi, ERP'nin işletme faaliyetlerinin etkinliğini artırdığına inanılmasıdır.

Örneğin, ERP sistemi olan bir işletmede, pazarlama departmanında görevli bir personel bölgesindeki siparişi girdiği zaman, sipariş işlemi eş zamanlı olarak işletme içi ve işletme dışı diğer fonksiyonel alanlarda da görülmektedir. Sipariş, üretim birimlerinde ve stok durumunda eş zamanlı değişim yaratmakta veya faturanın hazırlanması, müşterilerin kredi

değerlendirmesinin yapılması ve satın almayla ilgili yeni siparişler geçilmesi gibi işlemleri tetiklemektedir.

Kısacası ERP'nin en önemli özelliği, kurumun bütün bölüm ve fonksiyonlarını tek bir sistemde toplamaya çalışmasıdır. İhtiyaç ve beklentileri birbirinden farklı olan çok sayıda departmanın aynı bilgisayar sistemi içinde bir araya getirilmesi ve aynı veri tabanını kullanması çok faydalıdır.

Bu bütünleşme durumu inanılmaz tasarruflar sağlamanın yanında çalışma hızını da arttıracaktır. Burada anahtar kavram bütünleşmedir. Örneğin sipariş girişi esnasında depo mevcudu, üretilmekte olanlar ve müşteriye ait finansal bilgiler bir arada görüldüğünde satış bölümünün müşteriye vereceği hizmet hem daha hızlı hem de daha kaliteli olacaktır. Bunun yanında çalışanların görev tanımları da değişmektedir. Böyle bir sistemde satış temsilcisinin tek görevi siparişi bir kâğıda yazmak değil, siparişi tümüyle değerlendirmektir. Bölümler arası bilgi akışının hızlanması ile firmanın genel çalışma hızı artar, gün ve dönem içindeki rapor ve analiz imkânları zenginleşir.

Fiziki bakımdan dağıtım imalat yapıları, uluslararası dağıtım zincirleri, uluslararası pazarlara açılma ihtiyacı ve isteği, yüksek rekabet, ekonomik duvarların yıkılması, yönetim organizasyonlarında sadeleşme, tam zamanında üretim ve tedarik sistemi ERP kavramının gelişmesine neden olan faktörlerdir.

Bu sebeplerin oluşturduğu ihtiyaçlar bilgi teknolojilerin desteğiyle ERP sistemlerinin doğmasını sağlamıştır. Bilindiği üzere müşteri/ hizmet veren tasarımı veriyi bir ağ üzerinden fiziki noktalara dağıtmakta, farklı bilgisayarlarda saklamakta, oluşan bu veri tabanı sistemi

içinde elektronik iletişim teknolojisi ve grafik ara yüzler ile bağlantı sağlamaktadır. Böylece dağıtık veri sistemi tek bir birim gibi kullanılabilmektedir. Böylece küresel verilere ulaşılabilir.

1.1. ERP Sistemlerinin Yapısal Özellikleri

Kurumsal Kaynak Planlaması [ERP] sistemleri genel olarak aşağıdaki ortak özelliklere sahiptir:

- Bütünleşik ve merkezi veri tabanı yönetim sistemlerine sahiptirler.
- Modüler yapıları ile kurumların yapılarına göre özelleştirilebilen yazılım çözümleridir.
- Esnek yapıları ile her sektör için başarılı uygulamalar geliştirir.
- İnternet ve İnterenerler üzerinden elektronik veri transferine olanak sağlamasıyla günümüz teknolojileriyle uyumludur.
- Entegre yapısıyla kesintisiz veri akışı sağlar ve arayüzleri ile şirketin operasyonel izlenebilirliğini artırır.
- Doğru ve tutarlı veri yönetimi için gerçek zamanlı veri girişini ve bunlarının kullanımını gerektirir.
- İş zekası araçları (uzman sistemler , analiz yöntemleri, veri madenciliği, erken uyarı sistemi vb.) ile bütünleşik yapısı sayesinde yönetime karar katkısı sağlar.

1.2. ERP Sisteminin Faydaları

ERP sisteminin faydalarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- Üretim maliyetlerinin ve stoğun azalması,
- Üretim performansında artışın sağlanması,
- Daha geniş ürün konfigürasyonu,
- Pazar avantajları, geliştirilmiş maliyet denetimi ve geliştirilmiş tedarik zinciri sağlama,
- Fabrikalararası tecizat, malzeme, işçilik ve makine gibi kaynakların ortak olarak ve daha faydalı kullanımını sağlama,
- Müşteriye dönüş süresinin kısılması ve

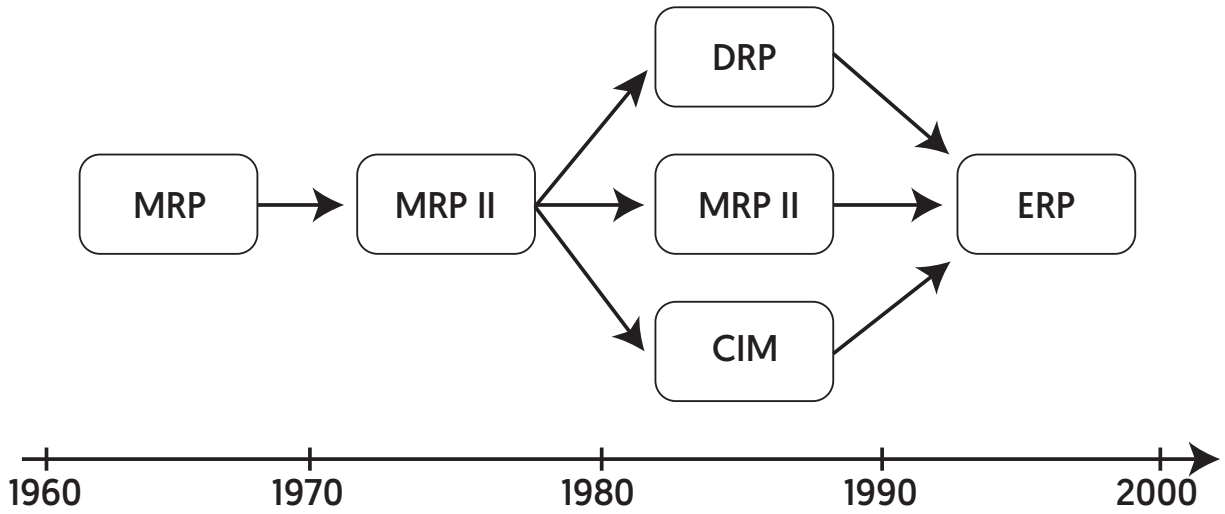
müşteri memnuniyetinin artması,

- Rekabet avantajı ve rekabetçi baskılar ile piyasa fırsatlarına daha hızlı tepki verebilme,
- Tedarikçi, fabrika, dağıtım merkezi ve müşteri arasında işbirliği ve bilgi iletişiminin sağlanması,
- Stratejilere uygun işletme yönetimi ve stratejilerin sonuçlarını değerlendirme olanağı,
- Geliştirilmiş tarama, görüntüleme, esnek raporlama ve raporlara kolay erişim,
- Ortak müşteri veri tabanının oluşturulabilmesi ve detaylandırılabilen bilgi doğruluğu,
- İş aşamaları arasında ve birbirinden uzak birimler arasında koordinasyonun

sağlanması, geri ofis işlemlerinin otomasyonu, verilerin kesinti olmaksızın paylaşımı ve bilgi zamanlamasının daha iyi yapılabilmesi.

2. ERP'nin Gelişimi

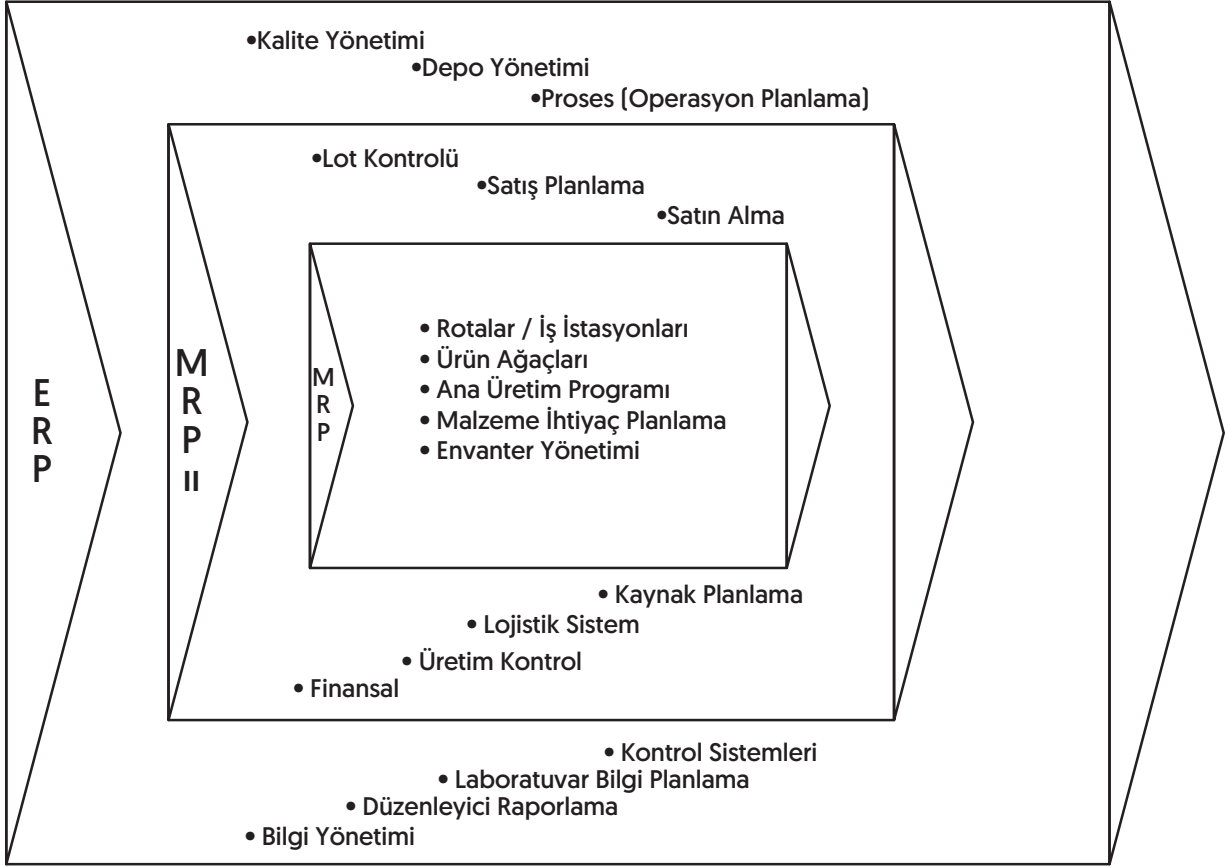
ERP'nin gelişim süreciyle alakalı ortaya bişey koymamız gerekirse öncelikle tarihsel bir zemin üzerinde ERP'nin çıkış sebepleri ve ERP'nin öncüllerini irdelememiz gerekmektedir. Bu öncüller kronolojik olarak MRP (Malzeme İhtiyaç Planlaması), MRP II (Üretim Kaynak Planlaması), DRP (Dağıtım Kaynak Planlaması) ve CIM (Bilgisayar Bütünleşik Üretim)dir.



ERP Sisteminin Tarihsel Gelişimi

ihtiyaçları yeterli seviyede karşılamaması sonucu ERP ortaya çıkmaya başlamıştır. Gelişim aşamasında gelinen noktada ERP çözümleri büyük ve orta ölçekli kurumlar başta olmak üzere, üretim ve ticaret sektöründeki kurumların arka planda kalmış sipariş yönetimi,

stok kontrol, finansal muhasebe, depolama ve dağıtım, insan kaynakları bölümleri ile ön planda bulunan satış ve pazarlama, elektronik ticaret ve tedarik sistemlerinin bir arada organizasyonunu sağlar.



ERP Sisteminin Tarihsel Gelişimi

ERP SİSTEMLERİ VE UYGULAMALARI

1. ERP'nin Modüler Yapısı

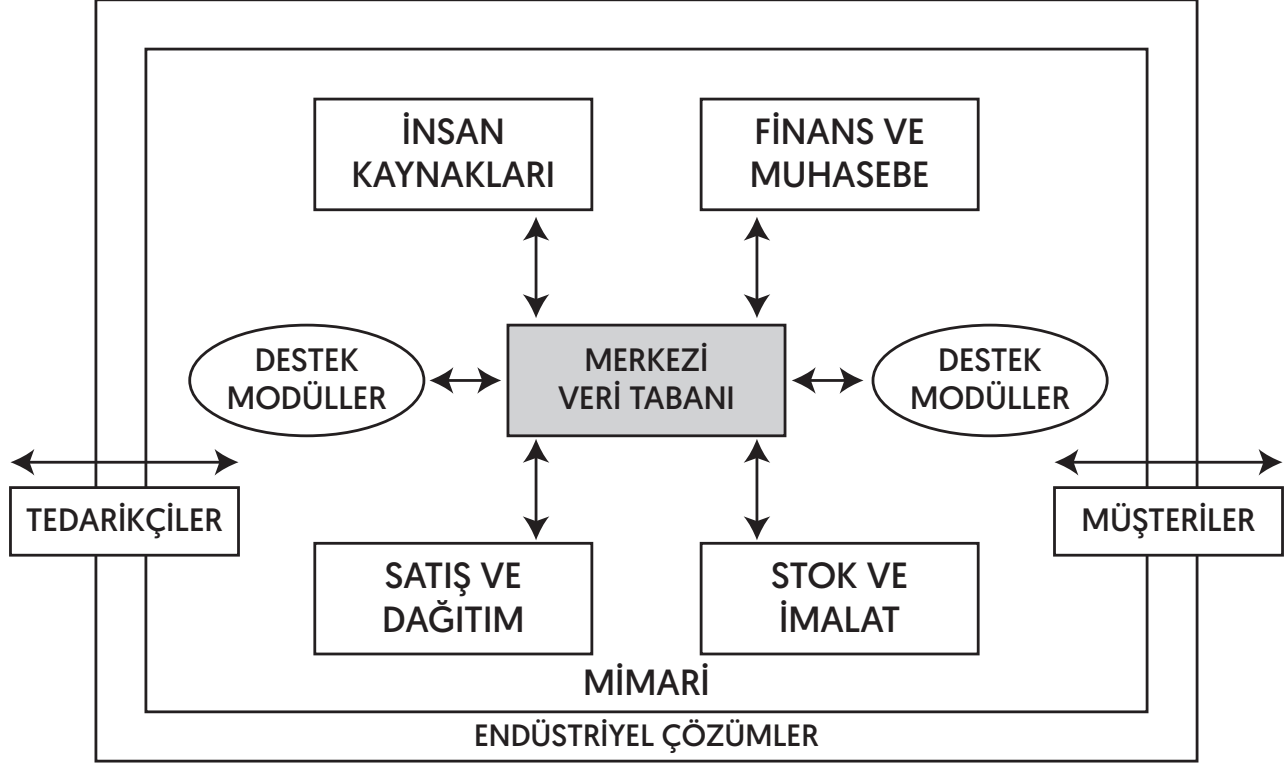
ERP Sistemleri modüler formda olup, şirketler ihtiyaçları doğrultusunda istedikleri modülleri kendi kullanımlarına alabilmektedirler. Modüller ayrı ayrı kullanıma alınmış olsalar bile bir bütün olarak çalışabilme imkanına haizdirler. Bir modüldeki bilgiler başka bir modülün girdisi olabilmektedir.

Kurumlar ERP sistemlerini kullanmak istediklerinde bütün bir ERP sistemini bir firmadan temin edebilirken isterlerse kendi kurumlarına özgü bir ERP sistemide oluşturabilmektedirler. Bu iki durumunda kendine has özellikleri, avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır.

Bu gün ERP yazılımları tercihlerinde, şirketler geneli itibariyle kendi sistemlerini üretme

yolunu tutmak yerine ya bütün bir pakedi bir kurumdan temin ederler yada başka başka kurumlardan temin edilen farklı modülleri entegre yoluyla karma bir ERP sistemi oluşturmaktadırlar.

Aşağıda verilmiş olan Şekil 4. te görüldüğü üzere firmanın kendi iç işleri ERP sistemi kullanılarak organize edilirken tedarikçi firmalarla ve müşterilerle olan ilişkiler ERP ye entegre edilen SCM (Supply Chain Management) yani Tedarik Zinciri Yönetimi ve CRM (Customer Relationship Management) yani Müşteri İlişkileri Yönetimi sistemleriyle organize edilmektedir. ERP bahsedilen bu çoklu yapısı ile iş çevrelerini oldukça meşgul etmekle birlikte yeni bir kavram olarak ERP II veya Genişletilmiş ERP olarak adlandırılmaktadır.



Şekil 4. ERP'nin Temel Modüler Yapısı

2. ERP Yazılımları

ERP yazılımları konusunda iyi bir seçim yapılmalıdır. Bu günde ülkemizdeki ve yabancı firmalar tarafından ERP yazılımları üretilmektedir ve Dünya üzerinde 100 den fazla ERP yazılım paketi üreticisi bulunmaktadır.

3. ERP Uygulamaları

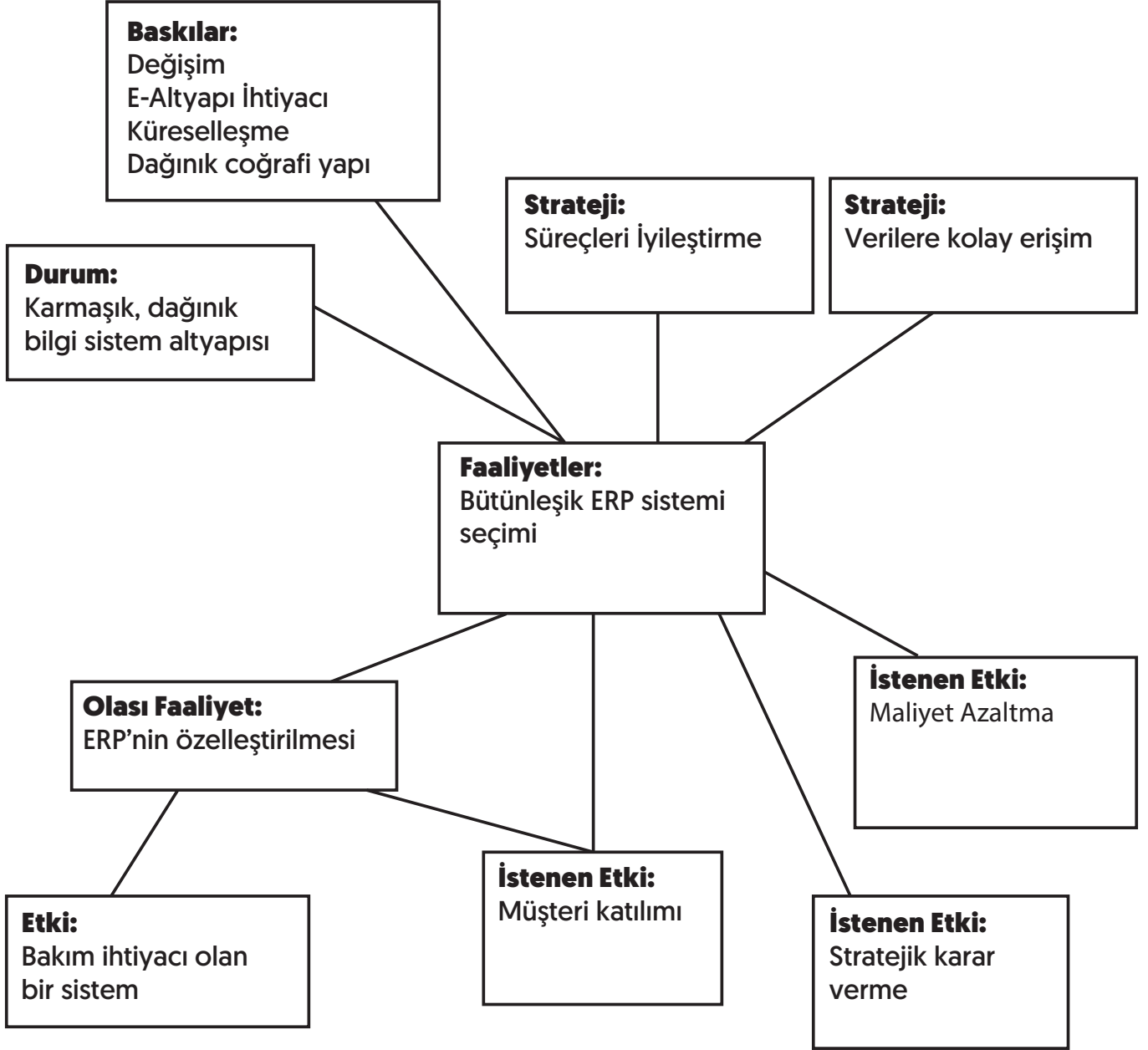
ERP sistemleri yazılım olarak algılanmanın dışında birçok değişim getiren bir yönetim tarzıdır. ERP sistemlerinin uygulanma süreci oldukça uzun bir süreç olup yazılımın kurulmasıyla bitebilen bir süreç değildir. Bu sürecin safhaları iyi tespit edilip ona göre hareket edilmelidir.

Örneğin bir kurumun ihtiyaçlarını karşılaması adına büyük bir yazılımı temin etmesi, kurumun sorunlarını çözebileceği mantığıyla hareket edilmesinden kaynaklı yanlış bir yönelimdir. Öncelikle kurumun ihtiyaçları tespit edilip bu

doğrultuda bir ERP yazılımı arayışına girilmesi çok daha sağlıklı bir yaklaşım tarzı olacaktır. Sürecin ilk safhalarının vücut bulduğu bu aşamada kurumun mevcut durumu ve geleceğe dair planlanan stratejiler tespit edilip bununla birlikte seçilecek ERP sisteminin kurum içerisinde hangi birimlerde ve ne tip işlerde kullanılacağı düşünülp, bu sistemin kurum için neler getireceği veya neler götüreceği öngörülmelidir.

ERP sistemlerinin hayata geçirilip elde edilen yeni işletme mantığının kurumlara nedenli esneklik sağladığı düşünüldüğünde, ERP sistemlerinin gittikçe yaygınlaştığı bu günlerde kurum için doğru tercihin yapılması bu güne değin hiç olmadığı kadar önemlidir.

Aşağıdaki Şekil de açıklanmaya çalışılan kurumların ERP ihtiyaçlarının ortaya çıkmasına etki eden etmenler ve kurumların ERP sistemlerinden beklentileri görülmektedir.



ERP Kurma Sebepleri ve Beklentiler

ERP Kurma Sebepleri ve Beklentiler

3.1. ERP Sistem Seçimi

Bir işletme açısından ERP seçimi oldukça önemli bir konudur. ERP sistemlerinin kurumlara entegrasyonu ve işlevselliğinin başlaması zor ve zaman alan bir süreçtir. Bu yüzden bir işletme öncelikle herhangi bir ERP sistemine ihtiyacının olup olmadığına

karar verip bu aşamadan sonra bir ERP sistemi arayışı içerisine girmesi gerekmektedir.

3.1.1. İşlevsellik

Şirketlerin seçtiği ERP sistemlerinin işlevsel olması yani şirketin yapısı ve iş alanlarıyla uyumlu olup şirket ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde olması bir zorunluluktur.

Tedarik, üretim ve dağıtım merkezlerinin

beraber planlanması ancak kendi içlerinde planlanmasıyla mümkün olmakta, ancak kapasitenin, çalışan sayısının artması ve hizmet verilen bölge genişledikçe planlamanın ayrı ayrı değil tek bir merkezden idare edilmesi kurumun geleceği için oldukça önemlidir.

3.1.2. Referans

ERP sisteminin tedarik edileceği firma, ileride şirketle uzun soluklu bir işbirliği yapması durumu olduğundan güvenilir olmalıdır. Hiçbir ERP sistemi oluşturulduğundan itibaren çok fazla işlevsel ve esnek değildir. Yazılım üretilip kullanıma geçildikten sonra müşterilerin ihtiyaçları ve istekleri doğrultusunda bünyelerine eklenen parametrelerle esneklik kazanırlar.

3.1.3. Destek

ERP sistemleri kısa süreli olmayıp uzunca bir süreç olması hasabıyla tercih edilen sistemin tedarikçisinin sonraki aşamada sağlayacağı destek oldukça önemlidir. Yazılımın kurulumu, personel eğitimi ve sorunlara

anında müdahale ERP tedarikçisinin gücü nispetindedir. Bu doğrultuda destek hizmeti güçlü olan anında ve kesintisiz hizmet sağlayan firmaların tercih edilmesi sağlıklı olan tercih olacaktır.

3.1.4. Maliyet

ERP sistemlerinin maliyet açısından hatırı sayılır bir düzeyde olması işletmeler yönünden en önemli unsurlardan birinin de maliyet konusu olmasını sağlamaktadır. ERP sistemlerinin bir kuruma maliyeti; ERP yazılımı tedariki, yazılımın kurulum maliyeti, eğitim hizmeti maliyeti ve sonraki aşamada destek, donanım maliyetleri şeklindedir.

Aşağıda Tablo 2 de verilen bilgiler Türkiye’de yapılan bir anket sonucu ve bu anketin ABD ve İsveçteki muadili araştırmalarının sonuçlarına dayanılarak yapılmıştır. Buna göre maliyet hesaplarına bakıldığında şirketler birbirlerinden farklı cevap vermişlerdir. Bu farklılıklar şirketlerin kendi yapısal farklılıklarından kaynaklanmaktadır.

ERP Kurulum Maliyet Dağılımı (Türkiye-ABD-İsveç Karşılaştırma)

Maliyet Kalemi	ORTALAMA MALİYET			ARALIK	
	Türkiye	ABD	İsveç	Türkiye	ABD
Yazılım	%42,3	%15,0	%24,2	%20-80	%10-20
Donanım	%24,0	%25,0	%18,5	%5-50	%0-50
Danışmanlık	%14,3	%30,0	%30,1	%0-30	%20-60
Uygulama Kurulum Ekibi	%11,3	%15,0	%12,0	%0-50	%5-20
Eğitim	%6,4	%15,0	%13,8	%0-20	%10-20
Diğer Maliyetler	%1,8	%0,0	%1,4	%0-10	%0
Toplam	%100,0	%100,0	%100,0		

ERP Kurulum Sürelerine İlişkin Değerler

	Ortalama	Min.	Max.	
Başlangıcı	-	03/96	08/01	Başlangıç:ERP kurulmasına karar verilen tarih Başlangıç2:ERP kurumuna başlanan tarih
Başlangıç2	-	12/96	11/01	
Bitiş	-	05/98	06/03	Süre1:ERP kurumuna karar verilmesi ile kurulumun tamamlanması arasındaki süre
Süre 1	23 ay	3 ay	41 ay	
Süre 2	16 ay	2 ay	34 ay	Süre2:ERP kurulumuna başlanması ile kurulumun tamamlanması arasında geçen süre Fark: Süre1-Süre2
Fark	7 ay	0 ay	20 ay	

ERP Kurulum Sürelerine İlişkin Değerler

MODÜL	YÜZDE ORANI			AÇIKLAMA
	Genel	Başl.	Biten	
Satın alma	100,0%	100,0%	92,3%	Genel Anketi cevaplayan 13 kurum içinde ilgili modülün kurmayı tamamlamış, kurmakta olan yada kurmayı planlayanların sayısı ya da yüzdesi
Finans / Muhasebe	92,3%	92,3%	92,3%	
Satış	92,3%	92,3%	76,9%	
Ambar Yönetimi (Warehouse Mang.)	84,6%	76,9%	61,5%	
İnsan Kaynakları	76,9%	69,2%	46,2%	Başl. Anketi cevaplayan 13 kurum içinde ilgili modülü kurmayı tamamlamış, kurmakta olan yada kurmayı planlayanların sayısı ya da yüzdesi
Lojistik / Dağıtım	76,9%	69,2%	46,2%	
İmalat Kaynakları Planlaması (MRP II)	69,2%	69,2%	53,8%	
Bakım / Onarım	61,5%	30,8%	15,4%	
Proje Yönetimi	61,5%	38,5%	23,1%	Biten Anketi cevaplayan 13 kurum içinde ilgili modülü kurmayı tamamlamış, kurmakta olan yada kurmayı planlayanların sayısı ya da yüzdesi
Kalite Kontrol	53,8%	46,2%	15,4%	
Tahmin (Forecasting)	46,2%	38,5%	15,4%	
İleri Planlama ve Tabloleme	46,2%	38,5%	7,7%	
İmalat Yönç Sist./Atölye Entegrasyonu	46,2%	46,2%	46,2%	
Müşteri İlişkileri Yönetimi (CRM)	46,2%	23,1%	0,0%	
Tedarik Zinciri Yönetimi (SCM)	46,2%	30,8%	7,7%	
Veri Ambarı / Veri Merkezleri	46,2%	38,5%	30,8%	
Diğer Tabloleme / Simülasyon	38,5%	30,8%	0,0%	

ERP Sistemlerinin Maliyetlere Etkisi

MALİYET TÜRÜ	ERP ETKİSİ	İLGİLİ MALİYET KATEGORİSİ
İç Koordinasyon Maliyetleri <i>Vekalet Maliyetleri</i> <ul style="list-style-type: none"> İzleme Maliyetleri <ul style="list-style-type: none"> Bağlanma Maliyetleri <i>Bilgi Maliyetleri</i> <ul style="list-style-type: none"> Bilgi İşleme Maliyetleri Bilgi Eksikliği Maliyetleri 	<ul style="list-style-type: none"> Yönetmel izleme maliyetlerini azaltır. Ürün ve bilgi hata maliyetlerini azaltır. Yönetmel raporlama maliyetlerini azaltır. <ul style="list-style-type: none"> Karar alma sürecinin kalitesini artırır. Satışları artırır ve/veya maliyetleri azaltır. Karar alma sürecinin kalitesini artırır. Yetersiz iletişimden kaynaklanan maliyetleri azaltır. 	<p>Genel Yönetim Giderlerini, Genel Üretim Giderlerini ve dolayısıyla Stok ve Satılan Mamül Maliyetini azaltır.</p> <p>Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderlerini, Genel Yönetim Giderlerini, Genel Üretim , Giderlerini ve dolayısıyla Stok ve Satılan Mamül Maliyetini azaltır.</p>
<i>Dış İletişim - İşlem Maliyetleri</i>	<ul style="list-style-type: none"> Bilgi arama maliyetlerini azaltır. Stok taşıma maliyetlerini azaltır. Stok bulundurma (elde tutma) maliyetlerini azaltır. Satıcılarla iletişim maliyetlerini azaltır. 	<p>Genel Yönetim Giderlerini azaltır.</p>

4. Türkiyedeki ERP Uygulamaları

ERP sistemleri uygulamalarının geldiği aşamayı görmek adına Türkiye’de yapılan bir takım anket çalışması doğrultusunda elde edilen veriler bu alanda çalışanlar için oldukça önem göstermektedir. Çalışma kapsamında elde edilen veriler doğrultusunda ERP kurulan ekiplere birimlerin, modüllerin katkısı seçilen modüller gibi durumlar göz önüne alındığında birinci olarak Finans/Muhasebe

gelmekte buda ERP’nin Finans/Muhasebe temelli bir sistem olduğunu göstermektedir. ERP sistemleri konusunda geçmişe nazaran yabancı yazılımlar yerine yerli yazılımlarda oldukça revaçta olup büyük firmaların yanında kobilerinde bu sistemleri kullanma eğiliminde olduğu görülmektedir. Yine Kayseri imalat sektörü baz alınarak yapılan bir çalışmada kobi pazarında yerli ERP sistemlerinin kobilerin %90’ı tarafından tercih edildiği tespit edilmiştir.

ERP sisteminin kurulma ve kullanma aşamasındaki problemleri ise öncelikle kullanıcı direnci, altyapı problemleri olurken bunları yazılımla ilgili hatalar izlemektedir. Kurumlar sistemin karışık ve pahalı oluşundan şikayet ederken, Stok ve maliyetlerde düşüş, müşteri bağlılığı konusunda da olumlu etkiyi

belirtmişlerdir. Tablo da ki ankette sorulan sorulardan biri olan ERP den beklentilerin hangi oranda karşılandığı sorusuna verilen cevaplar 1 ile 5 puan arasında bir değere tabi tutulmuştur. Buna göre yönetimi kolaylaştırma beklentisi ilk sırada yer almaktadır.

ERP'nin Beklentileri Karşılama Puanları

Beklenti	Ortalama
BT altyapısını tek sistem altında toplayarak yönetimini kolaylaştırma	4,27
Tüm kurumda kullanımı kolaylaştıracak tutarlı mantık ve ortak arayüz	3,92
Eskimiş ve herbiri bağımsız çalışan sistemleri yenileyip entegre etmek	3,91
Arka planda yürütülen işlemlerin otomasyonu	3,82
Fonksiyonel iş süreçleri (birimler) arasında koordinasyon sağlanması	3,67
Coğrafi olarak birbirinden uzak birimler arası koordinasyonu sağlama	3,67
İş sistemlerini basitleştirmek ve standartlaştırmak	3,58
İş süreçlerinde iyileşme beklentisi (stoklarda azalma gibi)	3,50
Operasyonel kararlarda iyileşme ve veriye kolay erişim sağlanması	3,33
ERP sistemini 2000 yılı problemine karşı bir katalizör olarak kullanma	3,29
Müşterilerle ve tedarikçilerle olan iletişimi güçlendirme	2,91
İşletme maliyetlerinde azalma beklentisi	2,75
Stratejik kararlarda iyileşme beklentisi	2,75
İş süreçlerinde müşteri katkısının artırılması	2,70
Etkin bir E-Ticaret altyapısı kurmak (veya mevcut yapıyı iyileştirmek)	2,67

SONUÇ

Günümüz bilgi ve teknoloji çağının bir yansıması olan ERP sistemleri özellikle büyük işletmelerin bütün kollarının adeta koordineli bir şekilde çalışmasını sağlayan bir yazılım sistemi olarak ortak bir veri tabanı ile kurumların finans, tedarik, üretim, dağıtım gibi ana arterlerinin bilgilerini bir arada işlemeye ve farklı birimlerin koordineli

çalışmasını ve yine farklı coğrafyalardaki birimlerin adeta bir arada çalışırmaşcasına organize eden bunun yanında kullanıcıya bütün bu bilgi düzeylerini hızlı bir şekilde aktararak yönetsel olarak oldukça kolaylık sağlayan yazılım sistemleri olmuştur.

Bu çok fonksiyonlu sistemler her ne kadar karmaşık ve maliyetli olsa doğru tercihler ve titizlikle yapılacak çalışmalardan sonra

İZMİR DAYANIŞMA

kullanıcı firmaya özellikle maliyetleri düşürme açısından yardımcı olacak buda firmanın gelişmesi yönünde önemli bir aşama olacaktır. Aynı zamanda koordineli çalışma ve yönetim avantajları yine kullanıcı firmaları güçlendirecektir.

Bu sistemlerin kullanımının ülkemizde de yaygınlaşması kurumsallaşma adına da oldukça fayda sağlarken yerli ERP sistemlerinin gelişmesinin ve dünya çapındaki bu büyük bilgi teknolojileri pazarından yerli firmalarımızın da yer alınmasına katkı sağlamaktadır aynı zamanda kullanıcı

firmanın gelecekteki çalışma faaliyetlerini daha öngörülebilir hale getirmektedir.

Kurumsal Kaynak Planlaması sistemlerinde başarı sağlamanın en önemli nokta ise kurumların öncelikle bu sistemlerden beklentilerini çok iyi, belirleyip ihtiyaçlarının ne olduğu tespitini yapmaları ve bu doğrultuda bir ERP sistemi tedarik etmelidirler. Bir çok fonksiyonun bir arada kullanımını sağlayan ERP sistemleri üst düzey hedeflere ulaşılmasının yardımcısıdır.

VERGİ MÜKELLEFLERİNİN ÖZEL ESASLARA ALINMASININ VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Enver ÇOBAN

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir - Bağımsız Denetçi

KDV kanunu uygulamasında özel esaslara tabi olmayı gerektiren usul ve esaslar 23.11.2001 Tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan 84 No'lu KDV Genel Tebliği ile getirilmiştir. Daha sonra yayımlanan tebliğler, uygulama iç genelgesi sirküler, genel yazılar ile uygulamaya yön verilmiştir. Ancak bu uygulamanın hukuki alt yapısı oluşturulmadığı için adeta her iade veya mahsup talebi için özel bir düzenlemeye gidilmiştir. Bu durum, uygulama birliğini zorlaştırmış, birçok ihtilaflara neden olmuş ve mevzuatın dağınık hale gelmesine de sebep olmuştur.

Her ne kadar bu dağınıklık 123 adet KDV tebliği tek bir tebliğde birleştirilerek 26.04.2014 Tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinin "E-Özel Esaslar" bölümünde yeni düzenlemeler yapıldıysa da, 3065 sayılı yasanın kendisinde bir düzenleme yapılmadığından, uygulamaya hukuksuz bir şekilde devam edilmektedir. Bu durum, mükellefler ile idare arasında birçok ihtilaflara neden olmakta ve vergiye gönüllü uyumu da zorlaştırmaktadır.

İdare ise, uygulamanın yasal temellerini müstakar hale gelen yargı kararlarını da göz önüne alarak kanunun kendisinde yapacağı yerde ikincil mevzuatlar ile halen uygulamaya yön vermektedir.

Böyle olunca da vergi kanunlarını uygulayan idare ve inceleme elemanları, ikincil

mevzuattaki düzenlemelere göre işlemleri sonuçlandırmak zorunda kalmaktadır. Bu durumda, mükellefler ile idare arasında sürekli ihtilaflara neden olmaktadır.

Bu çalışmada ise, mükelleflerin özel esaslara alınması ve özel esaslardan çıkarılması zaten tebliğde çok geniş bir şekilde açıklandığı için, idarenin özel esaslara alma işleminin hiç bir hukuki temelini olmadığını vergi hukuku ve yargı kararları doğrultusunda ele alarak, mükelleflerin ve konu ile ilgilenen bütün tarafların nasıl bir yol izlemesi gerektiği hakkında açıklamalara yer verilecektir.

1-ÖZEL ESASLARA ALMA İŞLEMİNİN VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1.1- Vergilendirme Yetkisi

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir.¹

Devlet, kamu hizmetlerinin görülebilmesi için gereksinim duyduğu mali kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak karşılar.

Anayasa Mahkemesi'ne göre; "vergilendirme yetkisi devletin, ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak, vergi almak konusunda sahip olduğu hukuksal ve fiili güçten kaynaklanmaktadır.

Kamu hizmetlerinin görülmesi için gereksinim duyulan malî kaynakların sağlanması amacıyla kullanılan vergilendirme yetkisi, dar anlamda,

1- Nami ÇAĞAN, "Vergilendirme Yetkisi", Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, s. 3 57

devletin, kamu gelirlerinden sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini, geniş anlamda ise, çağdaş devletin güvenlik, adalet ve eğitim gibi geleneksel görevlerinin yerine getirilmesinin yanında, ekonomik, sosyal, kültürel ve diğer alanlara katkısının gerektirdiği giderleri karşılamak için gerçek ve tüzelkişilere getirdiği her türlü malî yükümlülüğe ilişkin yetkisini kapsamaktadır. Bu yetki ülkelerin egemenlik durumuna göre farklılıklar gösterse de genelde bazı istisnalar hariç hep Anayasal güvence altına alınarak yönetime sahip olan güçlerin keyfiliği önlenmiştir.”

Büyük Fermanın 1815 yılında yayınlanmasından bu yana, verginin kanunla konulup, kanunla değiştirilip, kanunla kaldırılacağı prensibi benimsenmiştir. Çağdaş devletlerin anayasaları incelendiğinde de görüleceği üzere, bazı istisnalar hariç olmak üzere vergi koyma, değiştirme ve vergiyi kaldırmanın hukuki düzenlemesi, hep devletlerin Anayasalarında güvence altına alınmıştır. Bu çağdaş devlet olmanın da bir gereğidir. Esasında ülkemizde de bu prensip benimsenmiştir. Vergilemenin temel ilkeleri Anayasanın 73. Maddesinde tanımlanmıştır. Bu madde de; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.” Hükümlerini içermektedir.

Buna göre, Anayasamızda vergilendirme ile ilgili temel ilkeler;

- Vergilemede Kanunilik İlkesi
- Vergilemede Ödeme Gücü İlkesi

- Vergilemede Eşitlik İlkesi
- Vergilemede Adalet İlkesi
- Vergilemede Genellik İlkesi
- Vergilemede Genel Karşılıklılık İlkesi olarak belirlenmiştir.

Görüleceği üzere ülkemizde de vergileme yetkisi ve temel ilkeler, diğer çağdaş demokrasilerde olduğu gibi Anayasa’da yer almıştır.

Vergileme yetkisinin sınırlanması sadece Anayasa ile değil, aşıda belirtilen iç hukuk kuralları ile de sınırlandırılmıştır. Bunlar;

- Hukuk Devleti İlkesi Açısından Sınırlar
- Yasal İdare İlkesi Açısından Sınırlandırmalar
- Genellik ve Eşitlik İlkeleri Açısından Sınırlandırmalar
- Temel Hak ve Özgürlükler Açısından Sınırlamalar
- Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Sınırlandırmalar
- Sosyal Devlet İlkesi Açısından Sınırlandırma
- Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi açısından sınırlandırma
- Gelirin ve Servetin Vergilendirme Yolu ile Yeniden Dağıtılması Açısından Sınırlandırma
- Uluslar Arası Alanda Sınırlandırılması
- Uluslararası İkili Veya Çok Taraflı Anlaşmalar İle Sınırlandırılmalarıdır.

Vergilendirme yetkisi aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan bu yetkinin keyfiliğe yol açacak biçimde kullanılmasının önlenmesi hukuk devleti olmanın da gerekleri arasındadır. Ancak bu kadar öneme sahip olan yetkinin sadece yasallığı yalnız başına keyfi kullanımlar sonucu adaletsiz sonuçlar doğurmasını engellemeyeceği için yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, önceden bilinebilme özelliği bulunması ve

hukuki güvenlik ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.

Bu uygunluğu sağlayacak olanlar ise vergi yasalarını uygulayan idarelerdir. İdare kanundan aldığı yetkiyi kullanırken tüm bu sınırlamalarının yanı sıra özellikle “Vergide Kanunilik İlkesine” de uymak zorundadır.

1.2- Vergide Kanunilik İlkesi

Vergide kanunilik ilkesi ise; ceza hukukunda “suç ve cezada kanunilik ilkesi”, idare hukukunda “idarenin kanuniliği ilkesi”, vergi hukukunda “verginin kanuniliği ilkesi” olarak yansıyan ve temel hak ve özgürlükler ile meşruiyet çerçevesinde, birey-kamu gücü ilişkisinde her iki tarafa da haklar ve ödevler yükleyen bir ilkedir.²

Bir başka ifade ile verginin kanuniliği ilkesi, idarenin sınırsız güce sahip olamayacağını, vergileme yetkisinin Anayasa’da yerini bulduğu diğer kısıtlayıcı unsurları da dikkate alan, mükelleflerin hak ve özgürlükleri ile evrensel hukuk normlarına uygun olmayı gerekli kılan, vergi istisna ve muafiyetlerinin yasal çerçevesinin çizilmesini sağlayan ve yargısal denetiminin de bir gerekçesidir aynı zamanda. Vergilemede kanunilik ilkesinin temel çerçevesi mali yük konulması, değiştirilmesi, kaldırılması kapsamında hukuk devletinde anayasal bir güvence sunarken, aynı zamanda vergiden doğan ödev ve yöntem ilişkilerinin de yasal bir alt yapıda işlemesini sağlamaktadır. Vergilemede kanunilik ilkesi, yorum veya benzetme yoluyla vergilemede yeni mükellefiyetler, istisnalar, muafiyetler yaratılmayacağı noktasında önem arz eden kıyas yasağının da sınırını çizmektedir.

Günümüzde vergilemede kanunilik ilkesi ve bunun sonucu olarak ortaya çıkan; belirlilik, kıyas yasağı ve geriye yürümezlik ilkeleri anayasal ve uluslararası bir boyut kazanmıştır. Yukarıda bahsedilen yasal düzenlemeler ve

sınırlamalar göz önüne alındığında, idareye verilen yetkiler bu yasal sınırlamalar içinde kullanılmalıdır ve hiçbir zaman var olan yasalara aykırı olmaması gerekmektedir.

Günümüzde devletlerin fonksiyonu genişlemiş, idarenin yerine getirmesi gereken iş ve işlemler artmıştır. Bu gelişmeler yasalardan uygulanmasında idarenin de etkin olmasını gerekli kılmış ve kanunla bir takım yetkiler verilmiştir. Ancak bu yetkiler daha çok var olan yasal düzenlemenin uygulamasına ilişkin usulleri belirleme şeklindedir.

Ancak özellikle vergi hukuku alanında idarenin yetkilerine bakıldığında, idare bu yetkilerini yukarıda bahsedilen yasal sınırlamalar, uluslararası normlar ve ilkelere göre kullanmadığı görülmektedir. O halde idarenin takdir yetkisinin sınırı ne olmalıdır ve nasıl kullanılmalıdır?

1.3-İdarenin Takdir Yetkisi

1.3.1 İdarenin Takdir Yetkisinin Gerekliliği

Toplumun ekonomik, sosyal, kültürel ve siyasal yönlerden gelişmesi ve değişmesi, teknolojinin hem kamu kurumlarında hem günlük yaşantımızda önemli hale gelmesi, kişi hak ve özgürlüklerin ön plana çıkması idarelerin görev ve sorumluluklarını artırmıştır. İdarenin bu gelişime ayak uydurması, işlem ve eylemlerinde hızlı eşit, adil ve ölçülü davranması, güvenilir ve kararlı olmasını gerekli kılmıştır. Bu gelişmeler sonucunda idarenin yapacağı işlem ve eylemlerin önceden hukuk kuralları ile belirlenmesi, her durumda çözüm yolunu göstermesi olanaksızdır.

Bu nedendir ki takdir yetkisi, kanun koyucunun idarenin karşılaştığı bütün durumları önceden takdir ve tayin edemediği için onun davranışını ayrıntılı olarak tayin ve tespit etmeyerek, genel kurallar koymakla yetinmesinden ve idareye karşılaştığı soruna en uygun çözümü bulma imkânı vermesinden

2- Aziz Taşdelen, “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, AÜHFD, 59 (4), 2010, s. 770

ileri gelmektedir.³

İdareye takdir yetkisi verilmesinin ikinci sebebi ise, kanunlar ve kanunlara bağlı olarak çıkarılan düzenleyici işlemlerin genel ve soyut nitelikte olmalarıdır. Yani kanunlar ve diğer düzenleyici işlemlerin uygulanmasında birtakım boşluklar oluşmaktadır. Hâkimlerin boşluk doldurma yetkisi olmasına rağmen idarenin böyle yetkisi bulunmamaktadır. İdare bu yetkisini takdir yetkisi ile gidermektedir.

Takdir yetkisini gerekli kılan diğer bir husus ise, günümüzde kamu idarelerinin vermiş olduğu hizmetlerin teknik özelliklere sahip olması ve her birinin ayrı uzmanlık gerektirmesidir.

Kamu idareleri idari işlemlerle ilgili olarak bir “bağlı yetki” ikincisi ise “takdir yetkisi” ne haizdirler. Burada belirtmek gerekirse bağlı yetki esas, takdir yetkisi ise istisnai nitelik taşır.⁴

Bağlı yetki; idarenin faaliyet yürüttüğü alanlarda karşılaştığı belirli olaylarda belirli bir işlem yapmaya belirli bir hukuk kuralı gereğince zorunluysa, idarenin bir seçme şansı bulunmadığından, sahip olduğu yetkiye bağlı yetki denir.

Takdir yetkisi; kanun koyucunun bilerek ve isteyerek bıraktığı kural içi boşlukları, hukuku uygulayacak olanlara, somut olayın özelliklerini toplumdaki ahlaki düşünceleri takdir yetkisi veren kuralın amacını, sosyal adalet gibi hususları göz önünde tutarak özelleştirip doldurma yetkisidir.⁵

İdare takdir yetkisini ise iki alanda kullanır. Birincisi düzenleyici işlemlerde, diğeri ise bireysel işlemlerdedir.

Vergi hukuku alanında düzenleyici işlemleri Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, tüzük, yönetmelik, genel tebliği, özelge, sirküler, genelge ve genel yazı gibi çeşitli isimlerde yapmaktadır.

Bireysel idari işlemler; belli kişi ve konularla ilgili olarak hukuki durumlar yaratan, değiştiren,

kaldıran işlemlerdir. Bireysel idari işlemler bu nedenle idari kararlar olarak da adlandırılırlar. Vergi hukuka alanındaki bireysel işlemleri, uzlaşmada, vergi matrahının re’ sen takdirinde, tecil uygulamalarında, müşterek ve müteselsil sorumlulukta, sürelerde, teminat ve ihtiyati haciz işlemlerinde, haciz uygulamasında görmek mümkündür.

1.3.2 İdarenin Mükellefleri Özel Esaslara Alma İşleminde İdarenin Kullandığı Takdir Yetkisinin Hukuki Temelleri

İdare, mükellefleri özel esaslara alma amacını KDV Genel Uygulama Tebliğinin Özel Esaslar bölümünde açıklamıştır.

“Tebliğin bu bölümünde yer alan düzenlemeler, iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle, Hazine’ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenimedayanmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesini önlemeyi amaçlamaktadır. 3065 sayılı Kanunun 9, 11, 29 ve 32’nci maddeleri ile iadeye ilişkin hükümler içeren diğer maddelerinde, nihai aşamada vergiden istisna edilen işlemler nedeniyle gerçek bir mal veya hizmet hareketine dayalı ve dayandığı işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıtan belgelere istinaden yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV’nin iadesi öngörülmektedir. Mükelleflerin gerçekte yüklenindikleri ve indirim yoluyla gideremedikleri KDV tutarlarının iadesini temin amacıyla, hiç yüklenilmediği halde sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı olarak indirim hesaplarına alınan ve indirim yoluyla giderilemediği için de iadesi talep edilen KDV olarak gösterilen tutarların iadesinin önlenmesi gerekmektedir. Sahte belge veya

3- Siddik Sami Onar. *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, C.1,3. B., İstanbul :İsmail Akgün Yayınları, 1966 s.421.

4- Adnan Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006 s.8

5- Bilge Öztan, *Medeni Hukukun Temel Kavramları*, 11. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2003 ss.154-155

muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı indirilecek KDV tutarlarının aynı zamanda KDV'nin katma değerden vergi alma işlevini de bozduğu ve gerçekte vergilenmesi gereken katma değeri vergi dışı bıraktığı da tabiidir. 3065 sayılı Kanununun 36 ncı maddesinin ikinci fıkrasında Bakanlığımızın; mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı gibi kriterleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etmeye, iade alacağının mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle, Tebliğin bu bölümü 3065 sayılı Kanununun 9, 11, 29, 32, 36**ve iadeyi düzenleyen diğer maddelerinde yer alan yetkilere istinaden, gerçekte iadesi gereken KDV'nin tespitine yönelik olarak düzenlenmiştir." Açıklamalarına yer verilmiştir. Özel esaslara alma işleminin hukuki temelini olmadığını ortaya koyabilmek için hukuki gerekçede gösterilen maddelerde yer alan hükümlere bakmak gerekmektedir.

3065 sayılı KDV'nin un 9. Maddesinin 1 fıkrasında "Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir."

Aynı kanununun 11. Maddesinin 2 fıkrasında "Hazine ve Maliye Bakanlığı, Katma Değer Vergisi tahsil edilmeden teslim edilecek

mal miktarını; ihracatçı ve ihracatçıya mal teslim edenlerin her biri için, bir önceki yıl iş hacmi, cari yıldaki işlemler ve vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla gerekli görülen hallerde sınırlamaya ve bu istisnaların uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespiti yetkilidir."

29. maddesinin son paragrafında "Hazine ve Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisna ve iadeye ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

32. maddesinde "Şehir içi raylı ulaşım sistemleri, yeraltı treni, tramvay, teleferik, telesiyej ve funiküler ile bunların hatları, istasyonları, yolcu terminalleri ve durakları ve bu iş ve işlemlerle ilgili tesisler ile eklenti veya bütünleyici parçalarının Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı, belediyeler ve bunların bağlı kuruluşları arasında yapılacak devir ve teslimleri 31/12/2023 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu kapsamda yapılan teslim ve hizmet ifaları için yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilir. İndirimle giderilemeyen vergiler iade edilmez. Hazine ve Maliye Bakanlığı, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." Hükümleri mevcuttur.

213 sayılı V.U.K'nun "düzeltme yetkisi ve reddi yat" başlıklı 120. Maddesinin 3. paragrafında ise "Nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenir." Hükümleri mevcuttur.

Bu yasal hükümlerden de görüleceği üzere, İdareye verilen yetki 3065 sayılı yasada yer

alan KDV iade ve mahsuplar ile düzenlenecek belgelerin ve beyannamelerin şekline ilişkin usul ve esaslara ilişkin yetkidir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki veren yasa maddelerinde özel esaslara alma işlemi ile ilgili hiçbir yasal düzenlemeye yer verilmemiştir.

O halde idare, yasanın kendisinde yer alamayan bir hükmü, uygulamada oluşan hukuksal boşluğu, tebliğ ile dolduramaz. Çünkü yukarıda da değinildiği gibi, idarenin takdir yetkisi kanunlara aykırı olamaz.

Oysa idare yukarıda da değinildiği gibi tebliğ, iç genelge, genel yazılar ile mükellefleri özel esaslara alma işlemi ile adeta kendi hukukunu yaratmıştır. Ancak hukuki temeli olmayan bu düzenlemeler mükellefleri zor durumda bırakmaktadır.

Şöyle ki; özel esaslara alınan mükellefler Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın oluşturduğu, kamuoyunda da Kod listesi olarak adlandırılan özel esaslara tabi mükellef listelerine kaydedilmektedir. Bu listede yer alan mükelleflerin iade ve mahsup işlemleri ya tarh edilen vergi ve cezanın ödenmesi veya teminat gösterilmesi veya olumlu inceleme raporu veya yargı kararı ile yerine getirilmektedir. Öte yandan bu mükelleflerden mal satın almak isteyen müşteriler ise bu mükelleflerden mal satın almak istememektedirler. Bu nedenle ticari kayıpları olmaktadır. Finans çevrelerinde ise itibar kaybına uğramaktadırlar. Özel esaslardan genel esaslara dönüş zaman aldığından işletmelerin ticari yaşamı olumsuz etkilenmektedir.

Öte yandan özel esaslara tabi olmanın usul ve esasları yasa ile belirlenmediğinden tebliğ ve iç genelge, özelge, sirküler ve genel yazılarda da yorumu gerektiren hususlar olabilmektedir. Yine özel esaslara tabi olmayı gerektiren şartların tespitinde de sıkıntılar yaşanmaktadır.

KDV Uygulama Genel Tebliği ile özel esaslara tabi olmanın şartlarının varlığının gerek vergi dairesince yapılan tespitler gerekse inceleme elemanlarının vergi tekniği veya inceleme raporlarındaki tespitlerde çoğu zaman, somut delillerden öte, tamamen soyut ifadeler ile kanaate dayalı tespitler olabilmektedir.

Hal böyle olunca, idare ile mükellefler arasında süreklilik kazanan ihtilaflara sebep olmaktadır. Bu durum, mükelleflerin, idarenin ve mahkemelerin iş yükünü artırdığı gibi, ekonomik, insan gücü ve zaman kayıplarına da sebep olmaktadır.

2. ÖZELE ESASLARA ALINMA İŞLEMİNİN YARGI KARARLARI IŞIĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Aşağıda özetlenen yargı kararlarından da görüleceği gibi, konunun yargı ayağında da tam bir içtihat oluşmamıştır. Danıştay 3.Dairesi 21.11.2006 tarih ve E. 2006/1968 K:2006/3020 sayılı kararında “koda alınanların yer aldığı listenin; idarenin içyapı ve çalışma düzenini ilgilendirdiğinden, bu çerçevede de kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığından bahisle iptal davasına konu edilemeyeceğini belirtmiş ancak; kesin ve yürütülmesi gerekli nihai işlemin tesis edilmesi halinde bu işlemin iptali istemiyle açılacak idari davada, bu işlemle birlikte ve onun sebep unsuru olarak hukuka uygunluk denetimine tabi tutulabileceği belirtilmiştir.

Dava konusu işlemin iptal edilmesine gerekçe gösterilen tarhiyatın yargı kararıyla kaldırılması durumunda davacının unvanının listeden çıkarılacağı da şüphesizdir.”⁶ Denilerek kod listesinin kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olmadığından iptal davasına konu olamayacağına hükmetmiştir.

Ancak koda alma işlemi önceleri her ne kadar kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olmadığı

6- Danıştay 3. Dairesi'nin 05.04.2012 tarih ve Esas:2011/816, Karar:2012/1133 sayılı kararı

için iptal davasına konu olamayacağı yönünde olmakla birlikte, Danıştay'ın daha sonraki kararlarında ise özel esaslara alma işlemi iptal davasına konu olabileceği yönündedir.

Bir şirket, vergi dairesinin, sahte fatura kullandığı gerekçesi ile özel esaslara alma işlemine karşı, özel esaslara alma işleminin hiçbir hukuki dayanağı olmadığını ileri sürerek iptal istemi ile İzmir 3. Vergi Mahkemesinde dava açmıştır. İzmir 3. Vergi Mahkemesi ise, Anayasa'nın 73' üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı, bu nedenle dayanağı Anayasa'ya uygun olarak çıkarılmış olan bu kanunlardan almayan düzenlemelerle bir takım hak ve yükümlülükler getirilemeyeceği, gerek idarenin gerekse üst makamların mükellefleri bu şekilde kategorize edebilmelerine olanak sağlayan hiçbir yasal düzenleme bulunmadığı gibi, Anayasa ile güvence altına alınan kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil edeceği ve hukuka da açıkça aykırı olduğu gerekçesi ile davanın kabulüne karar verilmiştir.⁷

İdare bu kararı, mükellefin sahte fatura kullandığının tespit edilmesi üzerine özel esaslara alındığını, özel esaslara alma işlemini iade taleplerinin sağlıklı ve hızlı bir şekilde sonuçlandırılması amacıyla oluşturulan iade sistemi kapsamındaki uygulamanın, kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem sayılmayacağını ileri sürerek kararın bozulması istemi ile temyiz etmiştir. Danıştay 3. Dairesinin 01.07.2015 tarih ve Esas:2015/2332, Karar:2015/5665 sayılı kararında ise, Vergi Mahkemesi'nin dayandığı hukuki ve kanuni gerekçeler Danıştay'ca da uygun görülerek temyiz isteminin reddine karar verilmiştir.⁸

Danıştay 3. Dairesi'nin 05.04.2012 tarih ve Esas:2011/816 Karar: 2012/1133 sayılı kararında

ise; davacının haklarında gerçeği yansıtmayan fatura düzenledikleri yolunda inceleme raporu bulunan mükelleflerden mal ve hizmet alımında bulunduğu neden gösterilerek iki ayrı kod listesine alınmış ise de, mükelleflerin bu şekilde kategorize edilmelerine olanak sağlayan hiçbir yasal düzenleme bulunmadığı gibi, Anayasa'da buna izin veren bir hüküm de yer almadığı gerekçesiyle iptal eden Vergi Mahkemesinin kararının; dava konusu işlemlerde hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Danıştay 3. Dairesi ise, dayandığı hukuk ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmuş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, oybirliğiyle karar vermiştir.⁹

Yine Danıştay 3. Dairesinin 24.10.2011 tarih ve E:2009/6111 K:2011/6209 sayılı kararında ise; özetle; davacı şirketin, mal ve hizmet alımlarıyla ilgili olarak kayıtlarına yansıttığı faturaları düzenleyen kişi hakkındaki tespitlerden hareketle kod listesine alınmış ise de; gerek davalı idarenin, gerek bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların mükellefleri bu şekilde sınıflandırılmalarına olanak sağlayan yasal bir düzenleme bulunmadığı gibi, Anayasa'da da buna izin veren bir hüküm yer aldığı belirtilerek, bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yaratacağı gibi, Anayasada güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil edeceği, dolayısıyla, yasal dayanağı olmadan, hukuka aykırı bir biçimde İdarenin kendi içerisinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile sözü edilen

7- İzmir 3. Vergi Mahkemesi'nin 11.12.2014 tarih ve Esas: 2014/952, Karar: 2014/1998 sayılı kararı

8- Danıştay 3. Dairesinin 01.07.2015 tarih ve Esas:2015/2332, Karar:2015/5665 sayılı kararı

9- Danıştay 3. Dairesi'nin 05.04.2012 tarih ve Esas:2011/816 Karar: 2012/1133 sayılı kararı

listede davacının adına da yer verilmiş olması nedeniyle bu liste davacı açısından kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliğini kazandığı kabul edilerek, davanın esasın incelenmesi gerekirken aksi yönde verilen Mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesi ile temyiz isteminin kabulüyle İzmir 4. Vergi Mahkemesinin 15.7.2009 gün ve E:2008/1951, K:2009/1235 sayılı kararının bozulmasına, yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine, 24.10.2011 gününde oybirliği ile karar verilmiştir.¹⁰

Özel esaslara alma işlemi ile ilgili olarak Danıştay'ın müstakar hale gelen bu kararları karşısında, yerel mahkemelerde aynı gerekçeler ile davanın kabulü yönünde karar vermektedirler.

Nitekim İzmir 3. Vergi Mahkemesi 11.12.2014 tarih ve Esas:2014/952 Karar:2014/1998 sayılı kararında; Anayasa'nın 125. Maddesinin 1'inci fıkrasında, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu; çalışma ve sözleşme hürriyetini düzenleyen 48 inci maddesinin 2'inci fıkrasında, devletin özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirler alacağı; "Vergi Ödevi" başlığını taşıyan 73'üncü maddesinin 32'inci fıkrasında da vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtilerek, çalışma hayatına ilişkin düzenlemelerin yapılması ve buna dair tedbirlerin alınması devletin görevi olup, gerek bu alanda yapılacak düzenlemelerin gerek çalışma hayatının bir sonucu olan vergi resim harç ve benzeri, düzenlemelerin yasa ile yapılması zorunlu olduğu, dayanağı

Anayasa'ya uygun olarak çıkarılmış olan bu Kanunlardan almayan düzenlemelerle bir takım hak ve yükümlülükler getirilemeyeceği, buna göre gerek davalı idarenin, gerek bağlı olduğu üst makamların mükellefleri bu şekilde kategorize edebilmelerine olanak sağlayan hiçbir yasal düzenleme bulunmadığı gibi, yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yaratacağı gibi, Anayasa'da güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil edeceği, dolayısıyla, yasal dayanağı olmadan, hukuka aykırı bir biçimde idarenin kendi içerisinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile davacının hakkında olumsuzluk tespit edilen mükellefler listesi olarak adlandırılan listede yer alması kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olup esas bakımından hukuka da açıkça aykırı bularak, davanın kabulüne karar vermiştir.¹¹

3. ÖZEL ESASLARA ALINAN MÜKELLEFLERİN YAPMASI GEREKEN YASAL İŞLEMLERİ

Gelir İdaresi'nin mükellefleri KDV Genel Uygulama Tebliğinin Özel esaslar bölümünde belirtilen unsurlardan herhangi birisinin tespiti halinde özel esaslara alınması gerektiğinde, mükelleflere yazı göndererek on beş gün içinde ilgili belgelerin gerçekliğini ispat etmesi ya da veya sahte veya yanıltıcı belgeleri bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde indirim hesaplarından çıkarılarak beyanların düzeltilmesi gerektiği, aksi halde özel esaslara tabi tutulacağı şeklinde yazı gönderilmektedir. Bu içerikte yazı alan bir mükellefin yapacağı işlem ise gerçekten alınan faturalar sahte değilse veya idarenin tespit ettiği özel esaslara alma gerekçesini uygun bulmuyor ise bunu ispat etmesi gerekmektedir. İspat ise 213 sayılı V.U.K.nun 3. Maddesinde belirtildiği gibi yemin

10- Danıştay 3. Dairesinin 24.10.2011 tarih ve E:2009/6111 K:2011/6209 sayılı kararında

11- İzmir 3. Vergi Mahkemesinin 11.12.2014 tarih ve Esas:2014/952 Karar:2014/1998 sayılı kararı

hariç her türlü delille ispat edebilecektir. Vergi hukuku serbest delil sistemini benimsemiştir. Bu nedenle mükellefler, olayın gerçekliğini banka, çek veya senetle yapılan ödemeleri, sevk irsaliyesi, kantar fişleri vb. belgelerle ispat edebilecektir. Ya da idarenin yazısına uygun olarak düzeltme beyannamesini ihtirazi kayıtlarla vererek 30 gün içinde dava açması gerekmektedir.

Her ne kadar bazı yargı kararlarında süresinden sonra verilen bu tür beyannameler için ihtirazi kayıtlarla beyan verilemeyeceği belirtilmekteyse de müstakar hale gelen yargı kararlarında ise idarenin mükellefleri zorlaması sonucu ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler için dava açılabilirliği yönündedir.

Öte yandan uygulamada KDV iadesi alan mükelleflerin mal aldığı mükelleflerin özel esaslarda olduğu öğrenilmesi üzerine özel esaslarda olan mükelleflerin neden özel esaslara alındığının ilgili vergi dairesine sorulması üzerine ise, "Bilgisayar kayıtlarımız ve tarh dosyanızın tetkikinde; Merkezin incelemeye Sevk Ettiği Mükellefler Listesinde bulunmanız nedeniyle Risk Analiz Müdürlüğünce ..Yılı .. Dönemi için yapılan "sahte belge düzenleme" tespitinden dolayı ...Tarih ve ... Sayılı Komisyon kararı ile özel esaslar kapsamına alındığınız anlaşılmıştır." Gibi cevaplar verildiği görülmektedir.

Ayrıca vergi incelemesi sonucunda vergi inceleme raporlarında özel esaslara alınması gerektiği belirtilmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken en önemli husus ise, idarenin özel esaslara alınacağına

dair yazısı veya inceleme raporlarında özel esaslara alınması gerektiğine dair tespiti hukuki sonuç doğuran bir işlem olmadığı için dava konusu yapılamaz.

Bu nedenle mükelleflerin öncelikle özel esaslara kesin olarak alındığının tespit edilmiş olması gerekmektedir. Özel esaslara alınıp alınmadığının öğrenilmesi ise, mükelleflerin vergi dairesine sorması veya yazılı talepte bulunması halinde olacaktır.

Gerek öğrenildiği, gerekse idarenin özel esaslara alındığına ilişkin yazı tebliğ alındıktan sonra 30 gün içinde, idarenin özel esaslara alma işleminin hiçbir hukuki dayanağı olmadığı gerekçesi ile vergi mahkemesinde iptal davası açabilecektir.

Eğer mükellefler özel esaslara alınacağına dair yazıya cevap vermez veya özel esaslara alındığını öğrenilmesi üzerine mükellef hiçbir işlem yapmaz ise bu defa idare, ilgili dönem matrahının re' sen takdiri için ya takdir komisyonuna ya da incelemeye sevk etmektedir.

Takdir komisyonu veya inceleme raporuna göre gerekli yasal tarhiyatlar yapılarak mükellefe tebliğ edilecektir.

Bu vergi ceza ihbarnamelerini tebliğ alan mükellefler ise yine tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde iptal davası açabilecektir.

Bu tür davalarda ise özellikle Takdir Komisyonu Kararına göre yapılan tarhiyatlar için açılan davalarda ise Takdir Komisyonunun 213 sayılı vergi usul kanununa 75. Maddesine göre inceleme yetkisi olmasına rağmen

mükelleflerin defter ve belgelerini incelemeyen tamamen vergi dairesinin komisyona sunduğu belge ve bilgilere göre karar verdiğinden yani somut delillerden öte daha çok soyut ifadeler ve bir takım varsayımlara göre 213 sayılı V.U.K.nun 30. Maddesine göre re' sen vergi matrahı takdir ettiğinden neredeyse tamamı mükellef lehine sonuçlanmaktadır.¹²

İnceleme raporlarına göre yapılan tarhiyatlarda ise davanın kazanılıp kazanılması ise olayın gerçekliğini kim ispat ederse o taraf davayı kazanmaktadır.

4- ÖZEL ESASLARDAN MAHKEME KARARI İLE ÇIKARILAN MÜKELLEFLERİN GEREK KENDİLERİNİN GEREKSE BU MÜKELLEFLERDEN MAL VE HİZMET SATIN ALAN MÜKELLEFLERİN KDV İADELERİNİN YAPILMAMASI İŞLEMİNİN HUKUKİ TEMELİ

Yine uygulamada karşılaşılan ve hukuki olmayan bir diğer sorun ise, özel esaslara alınan mükelleflerin bu işlemi dava konusu yapmaları, davayı kazanmaları ve Özel Esaslar Listesinden çıkarılarak genel esaslara alınmasına rağmen KDV iadelerinde özel esaslar şartları kalkmadığı için KDV iadeleri yerine getirilmemektedir.

İdarenin bu işleminin de hukuki temeli bulunmamaktadır.

Uygulamadan somut bir örnek vermek gerekirse; bir mükellefimiz özel esaslara tabi olduğunun öğrenilmesi üzerine İzmir 3. Vergi Mahkemesinde dava açması sonucu vergi mahkemesi, özel esaslara alınması işleminin hiçbir hukuki dayanağının olmadığı gerekçesi ile yürütmenin durdurulmasına karar vermiştir.¹³ İdare bu karara karşı İzmir Bölge İdare

Mahkemesinde yürütmenin durdurulması kararına itiraz etmiştir. Ancak Bölge İdare Mahkemesi 3. Dava Dairesi kararında ise İzmir 3. Vergi Mahkemesince verilen karar usul ve yasaya uygun olup kararın kaldırılmasını gerektiren başka bir neden de bulunmadığından idarenin istinaf başvurusunun reddine karar vermiştir.¹⁴

Mükellef şirket ise bu defa gerek kendisinin gerekse kendilerinden mal satın alan mükelleflerin KDV iade taleplerinde şirketlerinin hala idarenin bilgisayar sistemlerinde “İade taleplerinde KDV Genel Uygulama Tebliğinin Özel Esaslar Bölümündeki Usul ve Esaslara tabi olduğunuz” ibaresi yer aldığından gerek kendilerinin gerekse şirketlerinden mal satın alan mükelleflerin KDV iadelerinin engellendiği belirtilerek bu ibarenin kaldırılmasını talep etmiştir. İdare ise cevabı yazılarında “İzmir 3. Vergi Mahkemesinde açılan davanın “ özel esaslara tabi mükellef listesine alınma işlemi ile ilgili olduğu, sahte belge düzenleme şüphesi olduğunuzu ortadan kaldıran bir mahkeme kararı olmaması nedeniyle “İade Taleplerinin KDV Genel Uygulama Tebliğinin Özel Esaslar Bölümündeki Usul ve Esaslara tabi olmanız nedeniyle bu ibarenin kaldırılmasının mümkün olmadığını, bu ibarenin ancak sahte belge düzenleyicisi olduğunuzu ortadan kaldıran yargı kararına istinaden yapılabileceği “bildirilmiştir.

Mükellef idarenin bu yazısına istinaden İzmir 2. Vergi Mahkemesinde yargı kararlarına rağmen şirketlerinin KDV iadelerinde özel esaslara tabi tutulmasının yasal dayanağı olmadığı gerekçesi ile dava açmıştır. İzmir 2. Vergi Mahkemesi ise 14.06.2021 tarih ve E.2021/519 sayılı kararın gerekçesinde ise “bizatihi KDV iade talepleri

12- Danıştay Vergi Davaları Genel Kurulunun 19.06.1998 tarih ve Esas:1996/363, Karar:1998/125 sayılı kararı

13 - İzmir 3. Vergi Mahkemesi 08.09.2020E:2020/18 K:2020/825 sayılı kararı

için söz konusu olan özel esaslara alınma işleminin iptaline karar verilmesi üzerine 2577 sayılı Kanunun 28. Maddesi uyarınca davacı şirketin iade talepleri bakımından genel esaslara tabi tutulması gerekirken aksi yönde tesis edilen dava konusu işlemde hukuka uyarlık görülmediği” gerekçesi ile yürütmenin durdurulmasına karar verilmiştir.¹⁵

5-SONUÇ VE ÖNERİLER

3065 sayılı KDV kanununun istisna ettiği bazı mal ve hizmet teslimleri için yine mal ve hizmet satın alınması sonucu ödenen KDV nin (İndirilecek KDV) hesaplanan KDV den indirilmesi sonucunda kalan tutarın indirim yolu ile giderilemeyen kısmı mükelleflere iade edilmektedir. Ancak mükelleflerin zaman içinde SMİYB kullanımı ya da hayali ihracat yolu ile haksız yere KDV iadesi almaları yaygınlaşınca, Hazine ve Maliye Bakanlığı da bir takım sınırlayıcı, disipline edici önlemler almıştır. Bu sınırlamanın en önemlisi ise ikincil mevzuatlar ile getirilen “özel esaslara tabi olma” işlemidir.

Bu düzenleme ile mükellefler, “Genel Esaslara Tabi” , “Özel Esaslara Tabi” diye ayrıştırılmıştır. Özel esaslara tabi mükellefleri de yine kendi içinde kategorize ederek fiilin ağırlık derecesine göre, KDV Genel Uygulama Tebliğinde açıklandığı gibi bir takım yaptırımlar, sınırlamalar getirilmiştir. Bu sınırlamalar ögle boyutlara gelmiştir ki, sadece sahte belge düzenleyen veya olumsuz davranış içinde olanı değil, bu olumsuz mükelleflerden mal ve hizmet satın alan mükellefler de aynı kategoriye alınmışlardır.

Daha da ötesi ise, mahkeme kararı ile özel esaslara alınma işlemi iptal edilmesine rağmen KDV iadeleri açısından özel esaslara tabi şartlar ortadan kalmadığı gerekçesi ile gerek

mükellefin kendisinin gerekse bu mükelleften mal ve hizmet satın alan mükelleflerin KDV iade talepleri yerine getirilmemektedir. Yani özel esaslarda olma hali engel olmaktadır.

Oysa Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın mükellefleri özel esaslara tabi tutmasının hiçbir yasal temeli bulunmamaktadır. Çünkü başta Anayasa olmak üzere şu an yürürlükte olan hiçbir mali mevzuat idareye bu konuda yetki vermemiştir. Her ne kadar kanunlar idarelere düzenleyici ve bireysel işlemlerde takdir yetkisi vermişse de bu yetki, hiçbir zaman Anayasaya, uluslararası hukuk kurallarına, kanunlara ve hat da hayatın olağan işleyişine ve hukukun temel ilkelerine aykırı olmaması gerekir.

Kanunlarla idareye verilen yetkiler genelde, kanunların uygulanmasına ve usule yönelik yetkililerdir. Bu takdir yetkisinin çok geniş yorumlanarak, kanunlara aykırı bir şekilde kullanılması, uygulamada birçok ihtilaflara da neden olduğu gibi ticari yaşamı da olumsuz etkilemektedir.

Bu nedenle, İdarenin yapacağı düzenlemeler başta Anayasa olmak üzere uluslararası hukuk normlarına, kanunlara, ülkemizin örf ve adetlerine, ticari yaşamın gereklerine uygun olmalıdır.

Öte yandan, zaman içinde yasalarda değişiklik yapılacaksa veya yeni bir hüküm getirilecekse torba kanunlarla değil, bizzat ilgili kanununun kendisinde değişiklik yapılmalıdır.

Her ne kadar 84 No'lu KDV Genel Tebliğ ile getirilen özel esaslara tabi olma işlemi, 123 adet tebliğin tek tebliğde toplanarak, 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliği'nde biraz daha somut tespitlere dayanması gerektiği belirterek mükellefler lehine düzenlemeler yapıldıysa da, bu özel esaslara tabi olma işleminin

15- İzmir 2. Vergi Mahkemesinin 14.06.2021/tarih ve 2021/519 sayılı kararı

hukukiliğini sağlamayacaktır.

Yargı ise; önceleri özel esaslara tabi olma işlemini kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem olmadığını, bu nedenle idari yargıda iptal davasına konu edilemeyeceği gerekçesi ile davaları reddetmekteyken; son zamanlarda Danıştay ve Bölge İdare Mahkemeleri hem idari bir işlem olduğu için iptal davasına konu edilebileceği, hem de hiçbir hukuki dayanağının olmadığı yönünde kararlar vermektedir.

Sonuç olarak, hiçbir hukuki temeli olmayan özel esaslara alınma işlemi, getiriliş amacı da göz önüne alınarak, her şeyden önce ikincil mevzuatlarla değil, bizzat kanunun kendisinde düzenleme yapılmalıdır.

Diğer önemli bir husus ise, özel esaslara tabi olmanın şartları hiçbir kuşkuya yer vermeyecek şekilde net olarak tanımlanmalı ve somut delillere dayandırılmalıdır.

Özellikle mükelleflerin kendisi hakkında inceleme yapılmadan, somut delillerle tespit edilmeden veya mal ve hizmet satın aldığı mükellef hakkında yapılan incelemeler sonucunda yapılan tarhiyatlar kesinleşmeden veya yargıya taşınmış ise yargı kararı kesinleşmeden hem mal satan mükellef hem bu mükelleflerden mal ve hizmet satın alan mükellefler özel esaslara tabi tutulmamalıdır. Bu durum, Anayasa'nın 38. Maddesinin 4. fıkrasında "Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz." Hükmünün de gereğidir.

Mükelleflerin yapması gereken ise; idarenin gerek E-VDO sisteminden yaptıkları sorgulamalar, gerekse vergi inceleme elemanlarınca yapılan inceleme sonucu düzenlenen inceleme ve vergi tekniği raporları veya yoklamalar ile yapılan tespitler sonucu,

vergi dairelerinin mükelleflere gönderdiği haklarında olumsuz tespit veya sahte fatura düzenleme veya kullanma konusunda tespitlerin olduğu bu nedenle söz konusu mükelleflerden alınan belgelerde yer alan tutarların indirim hesaplarından çıkarılması ve ilgili dönem beyanlarının düzeltilmesi, aksi halde özel esaslara alınacağı gibi dönem matrahlarının re'sen takdir edileceği yönünde yazı almaları halinde, bu yazıya karşı öncelikle olayın gerçekliğini kanıtlayıcı belgelerle ispat yoluna gitmelidir.

Eğer mükellef, sürekli KDV iadesi alan bir mükellef ise ve belgelerde yazılı KDV tutarının ödemesine katlanabilecek ise olayın daha hızlı sonuçlanması bakımından ilgili dönem KDV beyanlarını düzelterek, ihtirazı kayıtlı olarak KDV beyannamelerini vermeli ve tahakkuk tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açmalıdır. Ancak vergi mahkemeleri bu gibi durumlarda özel esaslara alma işlemine ayrı, ihtirazı kayıtlı beyanname verilmesini ayrı idari işlem olarak gördüğünden ayrı ayrı dava açılmasını istemektedir. Ancak aralarında maddi ve hukuki bir bağ olması, aynı nedene dayanması ve usul ekonomisi bakımından dava tek bir dilekçe ile açılabilir.

Çünkü 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 5. Maddesinin 1. Fıkrasında, "Her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağlılık ya da sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir." Denilmektedir.

Öte yandan mükelleflere tebliğ edilen yazıların bazılarında özel esaslara alındığı bazılarında ise alınacağı belirtilmektedir. Bu nedenle özel esaslara alındığına dair yazılara karşı doğrudan

dava açılabilirken, alınacağı yöndeki yazılara karşı henüz idari işlem sonuçlanmadığından dava açılmaz. Bu nedenle alınacağına dair yazılara karşı öncelikle vergi dairesine özel esaslara alınıp alınmadığı sorulmalı ve alındığına dair yazı tebliğ edilmesi halinde bu yazıya karşı dava açılmalıdır.

Diğer taraftan ihtirazı kayıtla verilen beyannamelere karşı dava açılması tahakkuk eden vergi borcunun tahsilini durdurmadığından, gerek ihtirazı kayıtla verilen beyannamelere karşı gerekse özel esaslara alınma işlemine karşı açılacak davalar yürütmenin durdurulması talepli açılmalıdır.

Uygulamaya bakıldığında genelde inceleme ile sonuçlandırılmayacak kadar küçük tutarlar, matrah takdiri için Takdir Komisyonuna sevk edilmekte ve komisyon kararlarına görü cezalı tarhiyat yapılmaktadır. Ancak takdir komisyonunun kendisinin 213 sayılı V.U.K.nun 75 maddesine göre, inceleme yetkisi olması sebebiyle olayın gerçek boyutunu inceleme

ile ortaya koyması gerekirken, kararlarında sadece vergi dairelerinin hazırlayıp sunduğu takdire sevk fişlerindeki sebeplere dayalı matrah takdir ettiklerinden, bu komisyon kararlarına açılan davalar da mükellefler lehine sonuçlanmaktadır. Sonuç olarak idare, yargı kararlarını da dikkate alarak, hiçbir hukuki dayanağı olmayan özel esaslara tabi olma işlemi ya bir an önce kaldırmalı ya da en kısa sürede yasal dayanağı oluşturulmalıdır.

Yoksa hem mükellefler hukuksuz bir şekilde mağdur olmaya devam edeceği gibi, gerek idarenin, gerek vergi inceleme elemanlarının gerek se de vergi mahkemelerinin iş yükü artmaya devam edecektir.

Öte yandan hukuki temele dayandırmadan özel esaslara alınma işleminin bu haliyle sürdürülmesi halinde ise vergi ihtilafları her geçen gün artacağı gibi, zaten yeterince gelişmemiş olan vergi bilincini zedeleyerek, vergiye gönüllü uyumu da zorlaştıracaktır.

YENİDEN DEĞERLEME GÖRÜNÜMLÜ ÇAKMA ENFLASYON DÜZELTMESİ

Özkan CENGİZ

YENİDEN DEĞERLEME GÖRÜNÜMLÜ ÇAKMA ENFLASYON DÜZELTMESİ

Önceki yazılarımızı, muhtelif organizasyonlardaki konuşmalarımızı takip edenler hatırlayacaklardır. Uzunca bir süredir, ülkemizdeki şirketlerin bilançolarında bir dengesizlik oluştuğunu, faiz, kur vb ekonomik değişimlerin bilançoların pasif tarafını etkilediğini ama buna paralel olarak aktif tarafların etkilenmediğini ortaya koyuyoruz.

Daha açık ifade ile varlık değerlerinin ve buna bağlı olarak şirket değerlerinin bilançolarda değer kaybına maruz kaldığını söylüyor, ve bunun çaresi olarak Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda yer alan TMS 29 YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA standardının devreye alınması gerektiğini dilimiz döndüğünce ifade etmeye çalışıyoruz.

Yaklaşık iki yıldır gündeme getirdiğimiz konu bir çok kesimin desteğini alsa da kamu otoriteleri bu konuda bir değişiklik veya görüş ortaya koymadı. 03.06.2021 tarihli 7326 sayılı Bazı Alacakların yeniden Yapılandırılması İle Bazı Konularda Değişiklik Yapılmasına İlişkin kanunun 11. Maddesi ile bu konuda ilk defa bir hamle yapıldı.

Her ne kadar gerek kanun maddesi gerekse de maddeye ilgili tebliğlerde ısrarla yeniden değerlendirme olarak ifade edilse de, düzenlemelere göz atıldığında, yapılan işlemin kısmi bir enflasyon düzeltmesi

olduğunu anlamak zor değil. Kanun ve ilgili tebliğ hükümlerine göre daha önce 2004 yılına kadar endekslenen varlıklar o tarihten Mayıs/2021 ayına kadar, 2004 yılından sonra aktife alınmış varlıklar ise aktife alındıklarını tarihten Mayıs/2021 ayına kadar Yİ-ÜFE katsayısı ile endeksleniyor.

Bu yazıda ele almak istediğim konu bu endekslemenin nasıl yapılacağı olmadığından dolayı teknik detaylara girmiyorum. Ancak geçmiş düzenlemelere bakıldığında hem 2004 yılında vergi usul kanunu hükümlerine göre yapılan enflasyon düzeltmesi uygulamasına hem de TMS 29 da yer alan enflasyon düzeltmesine paralel hükümler içeren bir düzenleme ile karşı karşıya olduğumuzu görüyoruz.

İlgili senelerde bu işleri gerçekleştirenler hatırlayacaktır. Enflasyon düzeltmesi yapıldığında varlıkların ve öz kaynakların endekslenmesi sonucu bir fark ortaya çıkmakta bu farkta parasal kayıp kazanç olarak gelir tablosuna dahil edilerek oradan da kurumlar vergisi matrahına etki etmekteydi. Özellikle borçlanarak büyüyen şirketlerde o zamanlar amiyane tabirle enflasyon vergisi denen bir vergi ortaya çıkmaktaydı. Bugün yapılan düzenleme de kanun koyucu işini şansa bırakmamış, herhangi bir pasif kalem endekslemesine bulaşmadan aktif taraftaki endeks farkı üzerinden [kanun koyucunun verdiği ismi ile değerlendirme farkı] % 2 oranın

da vergi ödenmesini hükmetmiştir. Yapılan bu düzenleme her ne kadar maliyetli bir düzenleme olsa da hem ilgili varlıklar satıldığında ortaya çıkacak kar hesabına etkisi olması sebebiyle hem de TTK 376, Bankalar, Alacaklı kuruluşlar üçgeninde Öz kaynak yetersizliği nedeniyle köşeye sıkışan şirketler tarafından tercih edilmesi muhtemel bir düzenlemedir.

Olayı bir de kendi uzmanlık alanımız açısından yani bağımsız denetime tabi şirketler açısından değerlendirelim diye söze başlar isek yazacak bir şey bulamayız, çünkü yapılan düzenlemenin bağımsız denetime tabi şirketlerin finansal tablolarına getireceği bir etki bulunmamaktadır. Herhangi varlığın değerinde bir değişime yol açmamaktadır. Ödenen vergi de, ertelenmiş vergi etkisi ile netleşeceğinden bu düzenlemenin bağımsız denetime tabi finansal raporda bir değişime yol açması mümkün görünmemektedir.

% 2 bedel ödeyip bilançosunu düzelttiğini zanneden işletme sahip ve yöneticileri, bağımsız denetçileri bu düzeltmeleri olduğu gibi sildiği anda her zamanki gibi bağımsız denetçilerine kızacak olsalar da bir şey değişmeyecektir. Kızmaları gereken bağımsız denetçiler değil, düzenlemeleri gerektiği gibi yapmayanlar olduğunu kavradıkları anda herkes için her şey çok daha kolaylaşacaktır. Sonuç itibarıyla kendi naçizane yorumumuz ile tamamlarsak yapılan bu düzenlemenin bağımsız denetime tabi olan veya kullandığı

kredi nedeniyle bağımsız denetim yaptırmak zorunda olan şirketlere bilanço düzeltmesi anlamında bir faydası bulunmamaktadır. Bu kapsama girmeyen mikro şirketler için yapılmasının sağlayacağı fayda kayda değer bir fayda değildir. Öyleyse bu düzenlemenin bilanço düzeltmesi açısından gündeme alınmasına gerek bulunmamaktadır.

Yakın zamanda önemli varlık satışı gerçekleştirecek şirketler % 2 ödeyerek satın alacakları maliyet farkının yakın zamandaki varlık satışlarının karı üzerinden ödenecek vergi etkisini göz önüne alarak bu uygulamadan yararlanabilirler. Tek somut faydası burada oluşabilecek avantajdır.

Başladığımız yere döner isek Türk Şirketlerinin borçları, kur ve faiz farkları nedeniyle her geçen büyümektedir. Ancak varlık değerleri sabit kalmaktadır. Değerlenebilir varlıklarını uzman kuruluş raporları ile değerlemek en azından kötünün iyisi bir çare üretmektedir. Ancak bu uygulama da ihtiyaridir. Bu nedenle şirketler arasında karşılaştırılabilir farklılıkları oluşturmakta ve finansal raporların doğruluğunu tehdit etmektedir.

Başta Borsa İstanbul'da hisseleri işlem gören şirketler olmak üzere orta ve büyük ölçekteki şirketler için ivedilikle TMS 29 hükümlerine uygun bir Enflasyon Düzeltmesi uygulaması gündeme alınmasının ihtiyacı her gün daha da fazla büyüyerek olduğu yerde durmaktadır.

FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI UYGULAMASINDA DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR

Büşra KÖKSAL

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

1. GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin 1. Fıkrasının [i] bendi, Finansman gider kısıtlamasının dayanağını oluşturmaktadır ve ilgili bu kanun maddesine gerekçe ve bu gerekçe ile TBMM Başkanlığı'na sunulan tasarıda; "Firmaların öz kaynak yapılarının güçlü olması, mikro düzeyde firmalar ve makro düzeyde ülke ekonomisi için büyük önem taşımaktadır. Firmaların finansman ihtiyaçlarını borçlanma yerine öz kaynakları ile finanse etmelerini teşvik etmek amacıyla öngörülmektedir." şeklinde yer almıştır. Finansman gider kısıtlamasının yasal dayanağını oluşturan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin 1. fıkrasının [i] bendi 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup, bu tarihten itibaren sağlanan finansman hizmetleri veya düzenlenen kredi sözleşmelerine ilişkin olarak mahiyet ve tutar itibarıyla, 04.02.2021 tarihinde yayımlanan 03.02.2021 tarih ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanı kararıyla 01/01/2021 tarihinden itibaren kesinleşen gider ve maliyet unsurlarının gider kısıtlamasına tabi tutulacağı belirtilmiştir ve söz konusu kanun maddesi aşağıdaki şekliyledir:

"Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine

eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oran sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Cumhurbaşkanınca bu yetki 4 Şubat 2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 3 Şubat 2021 tarihli 3490 sayılı Karar ile kullanılmış olup, Cumhurbaşkanınca; "13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının [i] bendi hükümlerine göre, kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unun kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmez." şeklinde belirlenmiştir.

Buradan hareketle yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşmış olan kurumlar vergisi mükellefleri, aşan kısım sınırlı olmak üzere, yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar

altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'luk kısmı, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alacaklardır.

Ayrıca, öz kaynak tutarını aşan yabancı kaynaklara ilişkin olarak faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurlarından, yatırımın maliyetine eklenmiş olan yabancı kaynaklardan doğan gider ve maliyet unsurları ise %10'luk bu kısıtlamaya tabi tutulmayacaktır.

Finansman gider kısıtlaması uygulamasında;

- Kredi kuruluşu: 5411 sayılı Kanun kapsamında tanımlanan mevduat ve katılım bankalarını
- Finansal kuruluş: 5411 sayılı Kanunda kredi kuruluşları dışında kalan ve sigortacılık, bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak veya bu Kanunda yer alan faaliyet konularından en az birini yürütmek üzere kurulan kuruluşlar ile kalkınma ve yatırım bankaları ve finansal holding şirketlerini,
- Finansal kiralama, faktöring ve finansman şirketleri: 6361 sayılı Kanunun ilgili maddelerinde yer alan sözleşmelere uygun olarak faaliyette bulunan şirketleri,
- Finansman giderleri: Yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğan her türlü faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı, faktöring kuruluşlarına verilen iskonto bedelleri ve benzeri adlar altında yapılmış olan gider ve maliyet unsurlarını,
- Yabancı kaynaklar: Bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamını,
- Yatırım: İlgili duran varlık kullanılmaya hazır hale gelinceye kadar yatırım projelerine ilişkin olarak "yapılmakta olan yatırımlar" hesabında izlenen tutarlar da dahil olmak üzere her türlü (teşvik belgeli ve belgesiz) amortismanına tabi

iktisadi kıymetleri ifade etmektedir.

2. FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI KAPSAMINA GİREN MÜKELLEFLER

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin 1. Fıkrasının [i] bendi, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan kurumlar vergisi mükellefleri hakkında finansman gider kısıtlaması uygulanacağını söylemektedir. Her ne kadar Gelir Vergisi mükellefleri için bir tebliğ yayınlanmamış olsa da, finansman gider kısıtlaması uygulaması yabancı kaynak ve özkaynak karşılaştırılmasını gerektirdiğinden, Bilanço esasına göre defter tutan Gelir Vergisi mükellefleri için de getirilmiş bir uygulamadır ve kurumlar vergisi tebliğini dikkate almaları gerektiğini söyleyebiliriz. Uygulama bilanço esasına tabi olduğundan işletme hesabına tabi mükellefler ve serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler için finansman gider kısıtlaması uygulanmayacaktır. Ayrıca Tebliğ'de, tüzel kişiliği bulunmayan adi ortaklıklar için tespit edilen finansman gider kısıtlamasına tabi kanunen kabul edilmeyen gider tutarının her bir ortağın kendi beyannamesinde hissesi oranında beyan edileceği düzenlenmiştir. Yine Tebliğ'de aşağıdaki belirtilen kanunlar kapsamında faaliyette bulunan mükelleflere finansman gider kısıtlamasına tabi olmayacaklarını belirtilmiştir.

- 4632 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan emeklilik şirketleri,
- 5411 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan Türkiye'de kurulu mevduat bankaları, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları, yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye'deki şubeleri ve finansal holding şirketleri,
- 5684 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri,

- 6361 sayılı Kanunun ilgili maddelerinde yer alan sözleşmelere uygun olarak faaliyette bulunan finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri ile,
- 6362 sayılı Kanun kapsamında sermaye piyasası faaliyetinde bulunan kurumlar

3. FİNANSMAN GİDER KISITLAMASININ UYGULANACAĞI DÖNEM

KVK 11. maddesinin 1. Fıkrasının (i) bendinde yer alan Finansman gider kısıtlaması 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. İlk defa 2021 yılının birinci geçici vergilendirme dönemi itibarıyla uygulanacak olan Finansman gider kısıtlaması 01.01.2013 tarihi de dahil olmak üzere bu tarihten itibaren sağlanan finansman hizmetleri veya düzenlenen kredi sözleşmelerine ilişkin olarak mahiyet ve tutar itibarıyla 01/01/2021 tarihinden itibaren kesinleşen gider ve maliyet unsurlarının Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler tarafından gider kısıtlamasına tabi tutulması ve her bir geçici vergilendirme döneminin son gününde, VUK'a göre çıkaracakları bilanço esas alınmak kaydıyla yabancı kaynak-öz kaynak karşılaştırması yaparak finansman gider kısıtlaması uygulamasına tabi olup olmadıklarını tespit etmeleri gerektiği belirtilmiştir.

Öte yandan, 01/01/2021 tarihinden önce mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşerek tahakkuk eden ve dönemselik gereği 2020 yılı kurum kazancının tespitinde dikkate alınmış olan finansman giderlerinin finansman gider kısıtlamasına tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

Yıllık dönemde; hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükelleflerde 31 Aralık tarihli bilanço, özel hesap dönemini kullanan mükelleflerde ise hesap döneminin son günü

itibarıyla çıkarılacak bilanço esas alınacaktır.

4. FİNANSMAN GİDER KISITLAMASININ UYGULAMA ESASLARI

4.1. Finansman Gider Kısıtlamasında Dikkate Alınacak Yabancı Kaynaklar
18 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliği'nde, "bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamı olup, mükelleflerin belirli bir vade sonunda geri ödenmek üzere sağladığı kaynakları ifade etmektedir" şeklinde belirtilmiştir. Fakat Tebliğ firmaların kullandığı yabancı kaynakları sınırlandırmadığından, bilançoda yer alan 300-499 arası hesaplar yabancı kaynak olarak dikkate alınmalıdır.

Bir işletmenin temin ettiği yabancı kaynaklara ilişkin giderlerin finansman gider kısıtlamasına tabi olması için o kaynağın işletmenin bünyesinde kullanılması Kanun metni uyarınca şarttır. Bu nedenle firmaların banka vb. kurumlardan temin ettikleri kredilerin grup şirketlerine aktarılması halinde, bu kredileri bankadan alan firma bünyesinde kullanılan bir yabancı kaynaktan bahsedilemeyecek olup, fiili olarak bir finansman gideri de olmayacaktır. Diğer yandan kendisine kredi aktarılan işletmenin bu krediye ilişkin katlandığı finansman giderlerini finansman gider kısıtlaması uygulamasında dikkate alması gerekmektedir.

4.2. Finansman Gider Kısıtlamasında Dikkate Alınacak Gider ve Maliyet Unsurları
İşletmelerde kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin olarak her türlü faiz ve komisyonlar, vade farkları, kar payları, kur farkları, finansal kiralama şirketlerine ödenen ve ihtiyari olarak sabit kıymet maliyetine eklenmeyen faizler, teşvikli ya da teşviksiz amortismanına tabi iktisadi kıymet yatırımlarında, ihtiyari olarak

yatırım maliyetine eklenmeyerek doğrudan gider yazılan finansman giderleri, imal edilen veya satın alınan emtialar nedeniyle katlanılan finansman giderleri (ister maliyete intikal ettirilsin, isterse 238 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği çerçevesinde doğrudan gider yazılsın), grup şirketince kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları finansman gider kısıtlaması uygulamasında dikkate alınacak olup, bir gider veya maliyet unsurunun finansman gider kısıtlaması uygulamasında dikkate alınabilmesi için bu gider veya maliyet unsurunun yabancı kaynağın kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gerekmektedir.

Kredi faizleri üzerinden hesaplanan banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi yabancı kaynağın işletmede kullanım süresine bağlı olarak doğan giderlerin ise gider indirimi kısıtlaması uygulamasında dikkate alınması gerekmektedir.

4.3. Finansman Gider Kısıtlamasında Dikkate Alınmayacak Gider ve Maliyet Unsurları İlgili Kanun maddesinde yatırımın maliyetine eklenmiş olan yabancı kaynaklardan doğan gider ve maliyet unsurları finansman gider kısıtlamasına tabi olmayacağı belirtilmiştir. 18 Seri No.lu KV Tebliği'nde konuya ilişkin olarak yatırım, "İlgili duran varlık kullanılmaya hazır hale gelinceye kadar yatırım projelerine ilişkin olarak "yapılmakta olan yatırımlar" hesabında izlenen tutarlar da dahil olmak üzere her türlü (teşvik belgeli veya belgesiz) amortismanı tabi iktisadi kıymetler" olarak tanımlanmış olup, zorunlu veya ihtiyari olarak maliyete eklenen yabancı kaynaklara ait gider ve maliyetlerin gider kısıtlamasına konu olmayacağı açıklanmıştır.

Ayrıca Tebliğ'de finansman gideri olarak

yer alan bazı giderlerin yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olmayan gider ve maliyetlerin kısıtlama hesaplamasına dahil edilemeyeceği düzenlenmiştir. Bu giderler; teminat mektubu komisyonları, tahvil ihracı ile ilgili olarak yapılan baskı vb. giderler, ipotek masrafları, erken ödeme iskontoları nedeni ile finansman gelirinde azalış olarak etki eden giderler, peşin ödeme iskontoları nedeni ile finansman gelirlerinde azalış olarak etki eden giderler ve banka havalelerine ilişkin ödenen BSMV (Faize bağlı olarak doğan BSMV finansman giderlerinin ise finansman kısıtlamasına tabi olduğu belirtilmiştir). Fakat şunu da belirtmek gerekir ki, finansman gider kısıtlamasına tabi olacak ve olmayacak giderler yukarıda saydığımız giderler kadar değildir. Burada sorgulamamız gereken argüman, uygulamaya tabi olacak giderin yabancı kaynağın kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğan giderlerden oluşup oluşmadığıdır.

4.4. Finansman Gider Kısıtlamasına Tabi Tutarın Tespiti

Finansman gider kısıtlaması kapsamında olup bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerinin, finansman gider kısıtlamasına tabi olup olmayacaklarını tespit ederken, her bir geçici vergilendirme döneminin son günü itibarıyla Vergi Usul Kanunu'na göre çıkaracakları bilançoları esas alarak yabancı kaynak ve öz kaynak karşılaştırması yapmaları gerektiğini söylemiştik. Yabancı kaynak 300-499 hesaplardan oluşurken, özkaynak ise Vergi Usul Kanunu'nda 192. maddede, "aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (öz sermayeyi) teşkil eder." olarak tanımlanmıştır. Buna göre

bilançonun pasif kısmındaki 3 ve 4 No.lu hesapların toplamının, 5 No.lu hesapların toplamından yüksek olması halinde uygulamanın koşulu olan yabancı kaynakların öz kaynakları aşma şartı gerçekleşmiş olacaktır.

Tebliğ'deki örneğe bakacak olursak;

[B] A.Ş.'nin;

Özkaynakları: 2.000.000 TL

Yabancı kaynakları toplamı: 2.500.000 TL

Şirketin bu döneme ilişkin toplam Finansman gideri: 200.000 TL

[B] A.Ş. devam eden yatırımı dolayısıyla aynı dönemde kullanmış olduğu krediden kaynaklanan 60.000 TL'lik finansman giderini yatırımın maliyetine eklemiştir.

[B] A.Ş.'nin bu dönemde yabancı kaynak tutarı öz kaynak tutarını aştığı için aşan kısım dikkate alınmak üzere yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderinin %10'luk kısmı kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir.

Finansman giderinin yatırımın maliyetine eklenmiş olan kısmı 60.000 TL'lik kısmı 200.000 TL'lik finansman gider tutarından düşülecek $[200.000 - 60.000 =]140.000$ TL'lik tutar Finansman gider kısıtlaması hesabında dikkate alınacaktır.

Aşan kısım: Yabancı kaynak toplamı – Özkaynak toplamı

$2.500.000 \text{ TL} - 2.000.000 \text{ TL} = 500.000 \text{ TL}$

Aşan kısma isabet eden finansman gideri:
Finansman gideri x $(\text{Aşan kısım} / \text{Toplam yabancı kaynak})$

$140.000 \text{ TL} \times (500.000 \text{ TL} / 2.500.000 \text{ TL})$

$140.000 \text{ TL} \times \%20 = 28.000 \text{ TL}$

$28.000 \text{ TL} \times \%10 = 2.800 \text{ TL'lik}$ finansman gideri ise kurum kazancının tespitinde KKEG olarak kabul edilecektir.

4.5. Finansman Gider Kısıtlamasında Finansman Gelirleri ve Kur Farklarının Durumu

Finansman giderlerinin yanı sıra finansman geliri de elde etmiş olan mükelleflerin gider kısıtlaması uygulamasında söz konusu gelir ve giderlerini birbiri ile netleştirmeleri mümkün değildir.

Kur farklarının durumu için ise; finansman gider kısıtlaması kapsamında yabancı kaynak kullanımına bağlı olmayan kur farkı giderleri (örneğin; bankalarda bulunan paralara, ticari alacaklara, verilen avanslara ilişkin) finansman gider kısıtlaması kapsamında dikkate alınmayacaktır. Ancak Tebliğ'de aynı kaynağa ilişkin olarak bir hesap dönemi içindeki aynı veya farklı geçici vergilendirme dönemlerinde oluşan kur farkı gelir ve giderlerinin mahsuplaştırılması yapılabileceği belirtilmiştir. Aynı dönem içinde olsa bile farklı yabancı kaynaklara ilişkin olarak oluşan kur farkı gelirleri ile kur farkı giderleri ise mahsuplaşmaya konu edilemeyeceği açıklanmıştır. Fakat burada aynı bankadan kullanılan farklı döviz cinsi kredilere ilişkin tahakkuk eden kur farkı geliri ve kur farkı giderinin kendi içerisinde mi yoksa banka bazında mı mahsuplaştırılacağı net değildir. İşletmelerin finansman gider kısıtlamasına esas Kanunen Kabul Edilmeyen Gider tutarının hesaplanması aşamasında yabancı kaynaklardan doğan kur farkı gelir ve gider kayıtlarının dikkatle tutulması gerekmektedir.

4.6. Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç ve Binek Otomobillerde Gider Kısıtlaması ile Finansman Gider Kısıtlaması İlişkisi

Örtülü sermayeye isabet eden veya örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilen giderin hesaplanarak toplam finansman giderinden mahsup edilmesi; kalan kısım üzerinden finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesaplanması gerekmektedir.

Binek otomobillere ilişkin olarak kısıtlaması gereken tutarın öncelikle tespit edilmesi, bu

tutarın toplam finansman giderinden mahsup edilerek kalan kısım üzerinden finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesaplanması gerekmektedir. Aksi durumda örtülü sermaye veya binek otomobillere ilişkin kısıtlanması gereken tutarların, finansman gider kısıtlaması kapsamında da dikkate alınması aynı giderin kurum kazancının tespitinde mükerrer olarak matraha eklenmesine ve dolayısıyla ilave bir kurumlar vergisi yüküne neden olacaktır.

4.7. Finansman Gider Kısıtlamasında KDV
55 seri numaralı mülga Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde; "işletmelerin kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin bazı gider ve maliyet unsurlarının bir kısmının indirim kısıtlamasına tabi olacağını öngören düzenlemenin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yukarıda bahsi geçen 30/d maddesi hükmü ile paralellik arz etmediği açıktır. Doğrudan işletmenin faaliyetiyle ilgili olan bu giderler için yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamaması, katma değer vergisinin temel prensibi olan işle ilgili giderler için yüklenilen vergilerin mükellef üzerinde kalmaması prensibi ile de çelişmektedir" şeklinde yer almıştır. İdare, ilgili tebliğe atıfta bulunarak finansman gider kısıtlaması kapsamında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan gider ve maliyet unsurlarının, işletmelerin faaliyetleri ile ilgili olduğu ve bahsi geçen gider ve maliyet unsurları dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi tutarlarının vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tutarlarından indirilebileceği şeklinde görüş bildirmiştir.

4.8. Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşleri ile Uğraşan Mükelleflerde Gider Kısıtlaması Uygulaması

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilmekte ve tamamı o yılın geliri

sayılarak vergilendirilmektedir. Bu işlemlerle uğraşanların kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin işin kesin kâr veya zararının tespit edildiği yıl kazancının hesaplanmasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiğinden, gider kısıtlamasına ilişkin uygulamanın da aynı dönemde yapılması gerekmektedir. İlgili Tebliğ'de, yıllara sâri inşaat ve onarım işleri ile uğraşan mükelleflerce bu işlere ilişkin katlanmış oldukları finansman giderlerini, işin bittiği yılda (dolayısıyla bu giderlerin dönem kazancının tespitinde dikkate alındığı yılda) finansman gider kısıtlaması uygulamasında gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alacakları yabancı kaynak – özkaynak kıyaslamasında da işin bittiği yıldaki bilançonun dikkate alınacağı şeklinde yer verilmiştir.

Tebliğ'deki örnekte;

[E] A.Ş. inşaat taahhüt işlerinin yanı sıra otomotiv ticareti ile de iştigal etmektedir. Şirketin, 2019 yılında taahhüt etmiş olduğu inşaat işi halen devam etmektedir.

[E] A.Ş.'nin 31/12/2021 Tarihli Bilançosu
Yabancı kaynak toplamı: 15.000.000 TL
Özkaynak toplamı: 12.000.000 TL

Bu döneme ilişkin toplam Finansman Giderinin 600.000 TL (200.000 TL'lik kısmı halen devam eden yıllara sari inşaat ve onarma işinin finansmanında kullanılmak üzere alınan krediden kaynaklanmaktadır)

Yıllara sari inşaat ve onarma işine ilişkin 200.000 TL'lik finansman gideri, hala devam etmekte olan inşaat ve onarma işinin bittiği yılın gideri olarak dikkate alınacak olup [E] A.Ş. tarafından 2021 yılında finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın tespitinde, 200.000 TL'lik bu finansman gideri dikkate alınmayacaktır.

Aşan kısım: 2021 yılı uygulaması:

Yabancı kaynaklar toplamı - Özkaynaklar

toplamı:

15.000.000 TL - 12.000.000 TL = 3.000.000 TL

Aşan kısma isabet eden Finansman Gideri:

Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak):

$(600.000 \text{ TL} - 200.000 \text{ TL}) \times (3.000.000 \text{ TL} / 15.000.000 \text{ TL})$:

400.000 TL x %20: 80.000 TL

Dolayısıyla [E] A.Ş. 2021 yılına ilişkin (yıllara sari inşaat ve onarma işinden kaynaklanan kısım hariç) 400.000 TL'lik finansman giderinin aşan kısma isabet eden 80.000 TL'sinin %10'u olan (80.000 TL x %10=) 8.000 TL'lik kısmını, finansman gider kısıtlaması düzenlemesi uyarınca kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alacaktır.

2022 yılı uygulaması:

[E] A.Ş. yıllara sari inşaat ve onarma işini 28/12/2022 tarihinde tamamlamış olup, 2022 yılı bilançosunda;

Yabancı kaynak toplamı 16.000.000 TL,

Özkaynak toplamı ise 12.000.000 TL

2022 yılı toplam Finansman Gideri (yıllara sari inşaat ve onarma işinden kaynaklanan finansman giderleri (1.500.000 TL) dahil) 2.000.000 TL

(İnşaat işine ilişkin 1.500.000 TL'lik bu finansman giderinin 600.000 TL'lik kısmı 2019 yılında, 400.000 TL'lik kısmı 2020 yılında, 200.000 TL'lik kısmı 2021 yılında ve 300.000 TL'lik kısmı da 2022 yılında ödenen faiz giderlerinden oluşmaktadır.)

Aşan kısım: Yabancı kaynaklar toplamı - Öz kaynaklar toplamı:

16.000.000 TL - 12.000.000 TL = 4.000.000 TL

(2022 yılında tamamlanan yıllara sari inşaat ve onarma işinden kaynaklanan ancak, 1/1/2021 tarihinden önce tahakkuk ederek mahiyet ve

tutar itibarıyla kesinleşen finansman giderleri mahsup edildikten sonra kalan tutar, 2022 yılında gider kısıtlamasının hesabında dikkate alınacaktır.)

Toplam finansman gideri – İnşaat işine ilişkin 1/1/2021 tarihinden önceki finansman gideri: 2.000.000 TL – [600.000 TL (2019) + 400.000 TL (2020)] = 1.000.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri:

Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak):

$1.000.000 \text{ TL} \times (4.000.000 \text{ TL} / 16.000.000 \text{ TL})$:

1.000.000 TL x %25: 250.000 TL

Buna göre [E] A.Ş. 2022 yılına ilişkin (1/1/2021 öncesinde yıllara sari inşaat ve onarma işinden kaynaklanan kısım hariç) 1.000.000 TL'lik finansman giderinin aşan kısma isabet eden 250.000 TL'sinin %10'u olan (250.000 TL x %10=) 25.000 TL'lik kısmını, finansman gider kısıtlaması düzenlemesi uyarınca kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alacaktır.

5. SONUÇ

İşletmelerin ticari sürekliliğini borçlanma yolu finanse etmeleri, son yıllarda yaşanan krizlere dayanamadıklarını ve iflasın eşiğine geldiğini göstermekte olup, özkaynağı güçlü olan işletmelerin ise krizle başa çıkabildiklerine şahit olmaktayız. Tabi ki işletmelerin devamlılığını borçlanma ile sağlamaları, kanun koyucularında vergi alacağını riske attığı için, vergi mevzuatına özkaynaklar ile finansmanı özendirici düzenlemelerden biri olan finansman gider kısıtlaması dahil edilmiştir.

BÜYÜME ODAKLI VERGİLENDİRME YAKLAŞIMLARI

İsmail TOTUR

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Ülkemiz İktisadi ve beşeri kaynaklarının çok yönlü ve farklı bakış açısı ile yürütülmesi önemli. Bu konuda hazırlanan Kalkınma Planları, Özel İhtisas Komisyonları ve Çalışma grupları bu konuyu destekler çalışmalar ve raporlar hazırlayarak yapmaktadır.

Bunların gerçekleşmesinde ise yerel kamu finansmanı ve bu kapsamda vergiler önemli yer tutmaktadır. Vergilerin ekonomik büyümeyi etkileme gücü açıktır. ARGE alanında, vergi ve yatırım teşvikleri ile ihracata ve istihdama yönelik teşvikler önemli.

Vergi sisteminin istikrarlı, sürdürülebilir, ekonomik büyüme ortamının oluşmasına orta ve uzun vadede katkı sağlar olması gerekmektedir.

Yakın zamanda, tüm dünyada yaşanan 2008 mali krizi sonrası Avrupa Birliği, ABD, gelişmiş ve gelişmekte olan diğer ülkelerin ekonomik büyümeleri yavaşlamış, birçok ülke artan kamu borç krizi ile karşı karşıya kalmış ve bu krizler çok önemli buhranlara neden olmuştur. Bu gelişmeler ülkeleri vergi reformlarına yöneltmiştir. Bu reformların amacı kamu borçlarını finans ile birlikte, kısa ve uzun vadeli ekonomik ve sosyal birçok alana katkı sağlamayı da hedeflemiştir. Aynı zamanda uluslararası ölçekte vergi rekabeti de önem arz etmiştir.

GSYİH içinde vergilerin payı önemlidir. 2000 yılından bu yana Türkiye deki vergi yükü

de %2 puan civarında artı göstererek % 28 civarına gelmiştir. Bu düşük sayılabilecek bir orandır. Ülkemiz açısından vergi hasılatı dağılımı 2015 verilerine göre %14,6 gelir vergisi, % 5,7 kurumlar vergisi, %29 SGK, %4,9 mülk değerleri, %20,6 KDV, %23,7 diğer harç ve vergiler, %1,5 diğer vergiler oluşturmaktadır.

Vergi reformlarının ekonomik büyümeyi etkilemesi yönünde üç konu dikkate alınmaktadır. Emek kullanımı, yatırımlar ve verimlilik.

Emek ve vergi politikaları açısından, emek gelirin vergilendirilmesine ilişkin reformlarda, iş gücüne katılımın mı yoksa çalışma saatlerinin arttırılmasının mı amaçlanması önemli. Şöyle ki, emek üzerinden alınan ortalama vergilerin azaltılması iş gücüne katılımı arttırırken, marjinal vergilerin azaltılması, çalışma saatlerini arttırmaya yönelteceği düşünülmektedir. Bu iki olaydan da düşük vasıflı yada hanede çalışan ikinci kişiler etkilenmektedir.

Kişi başına düşen gelirin farklı olması, ekonomik büyümenin de farklı boyutlarda olmasına yol açmaktadır. Dolayısıyla vergi üzerinden gelir dağılımı adına yapılacak iyileştirmeler kaynakların yeniden dağılımını gerçekleştirerek büyümeyi arttırabilmektedir. Bilindiği üzere, vergi öncesi gelirler üretim sürecine katılan

üretim faktörlerinin gelirden belli oranda pay almasını sağlar. Burada vergi sonrası gelirleri ile yatırım ve üretim açısından yeterli bilgiyi elde etme imkanına sahip kesimler kaynakları doğru alanlara yönlendirirse, gelecek dönem daha yüksek gelir grubuna dahil olma fırsatı yakalayabilecektir. Bir ülkede vergi öncesi geliri, gelirin elde edildiği üretim faktörüne göre gruplandırırız hangisinden ne kadar vergi alınacağı önem taşımaktadır. Burada iki kaynak üzerinde durmakta fayda vardır. Bu kaynaklar emek ve sermayedir. Peki büyümeyi önceleyen bir devletin tüketimi mi yoksa geliri mi vergilendirmede hedef alması gerekir? Bu temel sorudan hareket edecek olursak, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının artmasının düşük gelirli bireylerin vergi ile ilgili davranışlarını olumsuz etkileyeceğini söyleyebiliriz. Bu nedenle adil ve eşitlikçi bir vergi sistemi için dolaylı vergiler üzerinde bazı değişiklikler yapılması şarttır. Gelir eşitsizliği ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi açıklarken Kuznets'in(1955) eğrisini temel almaktadır. Kuznets eğrisi, az gelişmiş ülkelerde gelir dağılımının görece adil, gelişme trendine girildiğinde gelir dağılımı eşitsizliğinin derin, ve gelişmiş ülke aşamasında gelir dağılımında adil olduğunu söyler [Kuznets, 1955: 3-4]. Barro'ya göre bu hipotezin bağlı olduğu faktörler; kredi piyasası eksiklikleri, politik ekonomi, toplumsal huzursuzluk, tasarruf oranlarıdır. Bu faktörlere neoliberal politikalar ışığında uluslararası ticaretin gelir eşitsizliği ile olan yakın ilişkisi de eklenebilmektedir.

Türkiye'de neoliberal politikalara geçişi sonrası ekonomik düzen, Ricardo'nun "Politik Ekonomi ve Vergilemenin İlkeleri Üzerine" adlı çalışmasında belirttiği ücretle kar gelirlerinin birbiriyle ters orantılı olduğu görüşünü doğrular nitelikte seyretmiştir [Ricardo, 1817: 147]. TÜİK gelir ve yaşam koşulları araştırması 2016'ya göre toplumun en zengin %20'sinin gelirinin en yoksul %20'sinin gelirin oranı olarak ifade edilen P80/P20 oranı 7,6'dan 7,7'ye yükselmiştir. Bireysel gelir eşitsizliğinin ölçülmesinde yaygın olarak kullanılan Gini katsayısı 2015'te 0,397 iken 2016 yılında 0,404'e yükselmiştir. Lehine gerçekleşerek bu kesimin tasarruflarını arttırması, ayrıca sermaye sahiplerinin bir takım yöntemlerle vergi yükünü kendi avantajlarına çevirebilirken, düşük gelirli gruplarının temel ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetler nedeniyle vergi yükünü yoğun bir şekilde hissetmesi, toplumda sınıfsal farklılıkları arttırarak, gelir adaletsizliğini kronikleştirmektedir. Halihazırda enflasyon artışından da meslek ve gelir gruplarının farklı şekilde etkilendiğini düşünürsek, vergilendirmenin büyük oranda düşük gelir grupları emek lehine dönüştürülmesinin büyümeye daha fazla katkı sağlayacağını öngörebiliriz. Çünkü düşük gelirli enflasyon artışına yüksek gelirlilerden daha duyarlıdır. Bu durumu sayısal verilerle somutlaştırmada BİSAM[Birleşik Metal-İş Sendikası Sınıf Araştırmaları Merkezi]'in Mart 2003-Mart 2018 dönemleri arasında TÜİK verilerinden yararlanarak farklı gelir grupları bazında yaptığı enflasyon hesaplamalarına bakılabilir [www.

birlesikmetal.org]; Yukarıda belirttiğimiz dönem aralığında TÜFE %243 artış gösterirken bu oran, Düzenli ücretlilerde %272, Yevmiyeli çalışanlar için %288, Emekli aylığı ile geçinenlerde %277, Nüfusun en yoksul %20'lik kesiminde %282, En zengin %20'lik dilim için ise enflasyon %267 olarak gerçekleşmiştir. Türkiye'de enflasyon bazı dönemlerde düşüş seviyesine girse bile üst gelir grupları dışında düşüşün hissedilmesi çok zordur. Bunun temel nedenlerinden birisi de, Türkiye'de ücret artışının enflasyon artışının altında kalmasıdır. Öte yandan üretim yerine tüketim meyilli toplum yapımızda her ailenin farklı tüketim kalıplarına sahip olması TÜFE hesaplamalarını saptırırken enflasyon düşüşü haberlerinin de toplumda itibar görmemesine yol açmaktadır. Bu noktada bizim önerimiz vergi reformlarında vergi dilimlerinin baz alınarak ekonomik konjonktürde en çok etkilenen kesimlere yönelik uygulamalar gözetilmesidir. Vergi ödeme, gelir grupları açısından bakıldığında, yüksek gelir gruplarının lüks tüketim ve tasarruflarında, düşük gelir gruplarının ise zorunlu tüketim mallarında azalmaya yol açar. Bu nedenle düşük gelir gruplarının vergi yükü yüksek gelir gruplarına göre daha fazla olup subjektif yük daha ağır hissedilmektedir. Gelişmekte olan ekonomilerde yaşanan bu sorunun giderilmesi için, dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi içindeki payında kaynak dağılımı aleyhine işleyen kesimlere yönelik yapılacak değişim önem taşır. Vergi yükünün gelir grupları arasında

dağılımı adil olduğu takdirde vergi uyumu sağlanarak büyüme için olumlu gelişmeler sağlanabilir. Emek üzerindeki vergi yükünün emeğin performansı üzerindeki etkileri büyümenin en önemli ayağı olan beşeri sermayenin etkisizliğine neden olabilir. Neoklasik bakış açısında, emek üzerindeki ağır vergi yükü ile bu geliri elde eden bireyler emek ve boş zaman arasındaki tercihi aşağıdaki sonuçları doğurabilir ;

- Uzun tatiller,
- Erken emeklilik üzerine büyük yığılma,
- Kadınların işgücüne daha az katılımı,
- Temel istihdam dışındaki kaynaklardan daha az emek geliri elde etmeyi tercih etme.

Yukarıda belirttiğimiz olası sonuçlar büyümenin lokomotif olan işgücüne katılımı belirlemektedir. Bu nedenle işgücüne katılım oranı incelenirken, kadınların işgücüne katılım oranının ayrı incelenmesi gerekmektedir. Büyüme ve kalkınmanın önemli unsuru olan kadınların iş yaşamındaki yeri konusunda yavaş yavaş erkeklerle rekabet edebilmeye başlaması umut vaat etmektedir. Ancak kadınların politik güçlenme ve ekonomik katılımda güçlenmesine yönelik politikalara ihtiyaç devam etmektedir. 2017 yılında Dünya Ekonomik Forumu tarafından yayınlanan küresel cinsiyet uçurumu endeksine göre kadın ile erkek arasındaki eşitsizlikte ortalama ilerleme 0,68 seviyesindedir. Eğitim, sağlık, ekonomi, siyaset boyutunda bu oran cinsiyet eşitliğinde %32'lik bir açığın kapatılmasının hedeflendiğini ifade eder. Küresel cinsiyet uçurumu endeksi ülke sıralamalarına bakıldığında ise, İskandinav ülkelerinin ilk 5'te olduğu

görülmektedir. Türkiye ise bu tabloda 131. sırada yer Gökben GÜNEY, İhsan Erdem SOFRACI 14 alırken, alt kategorilerdeki yeri; ekonomik katılımı 128, eğitimde 101, sağlıkta 59, politik güçlenmede 118'dir. Türkiye'de kadın işgücünün toplum refahını arttırmada bir araç olarak kullanımının halen etkinleştirilememesi dışında halen kayıt dışı istihdam da büyük problemlerin olduğu gözükmektedir. TÜİK 2018 yılı Ocak ayı işsizlik verilerine göre kayıt dışı istihdam oranı %32,5'tir. Kayıt dışı çalışanların oranının önceki yılın aynı dönemine göre 0,3 puan artarak %33'e yükselmiştir (www.tuik.gov.tr). Kayıt dışı ekonominin azaltılması için ekonomik istikrarın sağlanması, enflasyonun düşük düzeylerde olması gerekli unsurlardandır. Gelişmekte olan ülkelerin yüksek kamu borçları, sermaye girişlerine bağımlı yapıları nedeniyle sürekli dışarıdan borçlanmaya başvurmaları, enflasyonu arttırmaktadır. Hükümetin popülist politikaları ile kamu harcamalarını yükseltmesi ve vergi toplama ve vergi denetim sisteminin aksak işleyişi de devreye girdiğinde, kriz olgusu gündeme gelmektedir. Devletin krizi aşmak için aşırı vergi yükü yaratabilecek yönde uyguladığı vergi politikaları, ya da var olan açıkları kapatmak için borçlanmaya başvurusu, bireyleri vergiye uyumdan uzaklaştırarak kayıt dışı alanlara yönlendirebilecektir. Milli gelirin sektör ve bireylere eşit dağılmadığı, vergi yükünün, satın alma gücü düşük gelir gruplarında toplandığı vergi sistemlerinde, kamu harcamalarından yeterli ölçüde yararlanmadığını düşünen bireyler, mali sömürü düşüncesiyle vergi kaçırma ile var olan gelirleri kayıt altına almama yoluna

gidebilmektedir. Bu nedenle bir vergi politikası olarak vergi yükünü potansiyel vergi mükellefi (emek geliri) üzerinde arttırarak kayıt dışılıktan doğan vergi kayıplarını gidermeye çalışmak, hükümetlerin en büyük yanılığı olacaktır. 2.7. Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Etkisi Kamununun, anayasa ve yasalarda vergi ile ilgili hükümleri değiştirerek kapsamlı bir strateji belirleyebilmesi için diğer ülkelerdeki vergi reformlarını takibi gereklidir. Vergi ile ilgili hükümleri içeren uluslararası çalışmalar, genellikle gelir vergisi ve özellikle kurumlar vergisinden ziyade harcama ve emlak vergilerine yönelmenin büyümeyi arttıracaklarını ileri sürmektedir. Sermaye yetersizliği yaşayan ülkelerin sermayeyi artan oranda vergilendirmesi kolay değildir. Dolayısıyla hükümetler eşitsizlik pahasına artan oranlılıkla büyüme arasında bir denge kurmak zorundadır (www.ifs.org.uk, 2012: 162). Literatürde büyümeyi destekleyen bir diğer vergi önerisi de emek geliri üzerindeki vergi yükünün azaltılması ve bu yükün çevre ve inşaat sektörüne kaydırılması yönündedir (Batirel, 2015 Türkiye'de 2018'in başından beri kalkınma planının bir uzantısı olarak görülen "torba yasa" ile vergi harç ve cezalarda yapılan artışların emlak vergisi üzerinden değerlendirilmesinin sonuçları bu noktada çarpıcı olmaktadır. Şöyle ki torba kanun ile belediye emlak vergileri yeniden değerlendirme oranının yarısı olan %7.37 oranında artmıştır. Buna belediye rayiç bedellerinin dört yılda bir artırılması da eklenirse ilave olarak yeniden değerlendirme oranının yarısı kadarlık bir artış daha olacağını söylemek mümkündür.

Ancak bu noktada, emlak vergilerinin mülk sahiplerini vergi uyumsuzluğuna yönlendirebilecek şekilde mülkün gerçek değeri ile emlak beyan değeri arasında inanılmaz farklar oluşturmayacak şekilde belirlenmesi önemlidir. Aksi takdirde mülk edinmenin maliyetinin, konutların satış fiyatına yansması hem piyasaları olumsuz etkileyecek hem de tekrar emlak vergilerinin artırılmasını gerekli kılacaktır. Emlak vergilerinin artan oranlı mı yoksa azalan oranlı mı olması gerektiği konusu ülkenin ekonomik anlamda gelişmişlik düzeyine bağlı olduğu söylenebilir. Şöyle ki emlak vergilerine sermayenin vergilendirilmesi anlamında artan oranlı olarak vergilendirilmesi zor olan alanların fazla olduğu gelişmemiş ülkelerde rastlanan bir durumdur. Çoğu gelişmiş ülkede emlak vergileri yerel otoritelerin etkin kamu hizmetinin bir karşılığı olan ücreti ifade etmektedir. AB içerisinde emlak vergisinin mülk vergileri içindeki payı %62,8 düzeyindedir. Emlak vergisinde GSYH'ya göre en yüksek hasılatı elde eden üye ülke ise %3,2 ile Fransa'dır. Büyüme sürecinde olan ülkelerde, kentsel ve yoğun nüfuslu bölgelerin kırsal ve daha az yoğun bölgelere göre kamusal hizmetlerden daha fazla yararlanması bakımından daha yoğun vergilendirilmesini uygun görmektedir. Bu şekilde fayda yaklaşımın ikili bir yapısını ortaya koyan bir sistemin konut arzını olumlu etkileyeceğini öne sürmektedir. Emlak vergisi piyasada konut arzını olumsuz etkilemeyecek şekilde düzenlendikten sonra ikinci adım emek üzerindeki vergi yükünün azaltılması olacaktır. Türkiye'de potansiyel vergi yükünün açığa çıkarılabilmesi için risk yönetimi yaklaşımıyla vergi uyumunun

sektörler itibarıyla sağlanması önem arz etmektedir. GİB'nin çeşitli vergilendirme dönemlerinde öne çıkan meslek grubu ya da faaliyet kollarını risk unsurlarını belirlemede bir araç olarak kullanabilmesi önemlidir. Gelir idaresi tarafından risk unsurları ve riskli mükellef grupları belirlendikten sonra, vergi uyumu yüksek mükelleflere karşı vergi ödemeyi kolaylaştırıcı, vergiye karşı direnç gösteren mükellef gruplarını ise caydırıcı yasaları yürürlüğe koyması gerekmektedir. Ayrıca Türk Vergi Sistemi'nde, ekonomik ve sosyal amaçları destekleyici yönde vergi harcamalarına sıklıkla başvurulmaktadır. Bu anlamda vergi muafiyet ve istisnaların ayrımcı olmaması önem taşımaktadır. Aşağıda Türk Vergi Sistemi'nde Gökben GÜNEY, İhsan Erdem SOFRACI 16 Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi'nde yer alan büyümeye katkısı olmadığı düşünülen muafiyet ve istisnalar yer almaktadır; Gelir Vergisi'nde (ücret geliri), • Gemi Adamları Muafiyeti • Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler (www.gib.gov.tr, 2017), Kurumlar Vergisi'nde, • Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi ve devrine ilişkin kazançlar, • Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler(www.gib.gov.tr, 2017), Katma Değer Vergisi'nde, • Basit usulde vergilendirilen mükellefler, • Boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonlarına ilişkin yapılan teslim ve hizmetler, • Değerli madenler, kıymetli taşlar, değerli kağıtlar, para, döviz, menkul

kıymetler, damga pulu ile hurda ve atık teslimleri, • İki tam yıl süreyle sahip olunan iştirak hisseleri ve taşınmazların satışı [www.gib.gov.tr, 2017], • 3996 sayılı kanuna göre yap işlet devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilen projeler gibi [www.gib.gov.tr, 2013]. Nihayet, bu kapsama sık sık yapılan vergi afları ve varlık barışı uygulamaları eklenebilir. 2018 yılında da , yakın zamanda 2020./2021 vergi borcu ve sigorta primleri dahil bir takım vergi ve harçlara af geleceği haberinin yayılması ile oluşacak vergi kaybının büyüme adına olumlu bir hamle olup olmadığı tartışılabilir. Çalışmamızın buraya kadar olan kısmında, büyüme odaklı vergi sisteminin saptadığımız özelliklerini değerlendirmeye çalıştık. Bundan sonraki bölümde ise, Türkiye’de uygulanabilecek büyüme odaklı vergi sisteminin teşviklerle olan ilişkisinin değerlendirilmesi esas alınacaktır.

Vergi politikalarının gelir dağılımı üzerine etkileri de dikkate alınmalıdır .Kişisel G.V tarifesinin artan oranlılığı azaltmak , iş gücünde nitelik ve niceliği arttıracaktır.

Vergisel ve vergi politikaları açısından bakıldığında yatırımlar, yabancı sermaye çekmek, yurt içi yatırımları arttırmak, özel vergi indirimlerini kaldırmak ve temettü gelirleri ve sermaye kazançlarındaki kişisel gelir vergisi oranını düşürmek tercih sebebi kabul edilmektedir. Kurumlar vergisi oranını azaltmak, gerektiğinde uluslararası alanda farklılaşmış işlemleri kaldırmak ya da bozuklukları düzeltmek, uygulama belirliliği sağlamak yatırımları da arttıracaktır. Aynı şekilde gelir vergisi oranlarında da sağlıklı ve sürdürülebilir düşük oranlar kişileri girişimciliğe yöneltecek, gerek kurum

ve gelir vergisi düşürülmesi üretkenliği arttıracak, ARGE çalışmalarına kaynak sağlayacak ve bir bölümü ile eğitim çalışmaları ile kalite sağlanacaktır.

Ülkemiz vergi yapısına baktığımızda gerek dünyada kamu maliyesi alanında yaşanan gelişmelere göre , krizler nedeniyle yaşanan kamu mali açıklarının kapatılması, kamu borçlanma gereği, borç stokunun azaltılması eğilimleri nedeniyle vergi yükünde önemli artışlar ve yapısal değişimlere başvurulduğu görülmektedir. Avrupa Birliği müktesebatı ile uyum, yabancı yatırımcıları ülkeye çekmek, vergi rekabeti de bu şekillenmeye etki etmektedir. Ülkemizde vergilerin genel bütçe içindeki payı, Gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerde %29, mülkiyet üzerinden alınan vergilerde %2,4, harçlarda %2, damga vergisi %2,5, uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler % 18,1, dahilinde alınan mal ve hizmet vergileri %46 düzeyindedir.

Ülkemiz milli gelir , kişi başına gelir ve GSYİH büyüme oranlarına bakıldığında 2010 yılında %9,3, 2011 yılında %8,7 ile en yüksek değerlere ulaşmış iken , 2011 yılı sonrası dört yılında %4 seviyelerine gerilemiştir.

Kişi başına düşen milli gelir seyri de aynı yıllarda artışla %9,4 seviyelerini yakalasa da 2011/2015 döneminde düşüşler ile %3,30 düzeyine gerilemiştir.

2021 yılında , GSYİH yılın ilk yarısına baktığımızda önceki yıl dönemine göre %8 civarında artış göstermiştir. En çok artış %18 ile bilgi ve iletişim faaliyetlerinde gözlenmekte, bunu %14,4 ile diğer hizmet faaliyetleri, %12 ile sanayi, %7,5 ile tarım ve diğer sektörler takip etmektedir.

Mal ve hizmet ihracatı 2021 yılı ilk çeyreğinde %3,3 artar iken ithalat % 1,1 azalmış görülmektedir.

Ülkemiz istikrarlı büyümesine bir önemli katkı, yenilikçi bir üretim yapısı hedeflenmesi olacaktır. İmalat sanayinde büyük küçük işletmeler arasında verimlilik farkları sorun olmaktadır. Yurtiçi tasarruf oranlarının düşük olması ve tasarrufların üretken yatırımlara yönlendirilememesi sorundur. Üretim kapasitesini arttırmak gerekliliği ve ihracata yönelik yatırımlar önemlidir. Ülkemiz işgücü potansiyelinin, işgücüne katılım oranı da düşüktür ve nitelikli artışın sağlanması gerekmektedir.

Vergi ve vergi politikaları açısından da bunların yapılması dışında gelir dağılımının da iyileştirilmesi önemlidir. Vergiye gönüllü uyum sağlanmalıdır. Yatırım ve ihracata yönelik öncelikli olmak üzere her alanda teşvikler sağlanmalıdır. Kamu gelirlerinin kalitesinin artırılması ve israfın giderilmesi de kalkınma hedefleri arasında olmalıdır. Bu amaçla ilgili kurumlarca birçok rapor,

planlama çalışmaları yapılmaktadır.

Büyüme odaklı vergilendirme yaklaşımlarına esas konular hakkında birçok temel konuya ilgili rapor ve çalışmalar, komisyon faaliyetlerini dikkate alarak değerlendirdik. Bu yaklaşımlara paralel, eşitlik, adalet, öngörülebilirlik, şeffaflık, hesap verilebilirlik, vergi kaçırma, vergi kaçakçılığı, vergi maliyetleri, vergi idaresinin verimli yapılandırılması ve fonksiyonel olması, etkin vergi güvenlik müesseselerinin devreye alınması, vergi kaçağının önlenmesi konularda gerekli düzenlemelerin yapılması, vergi mükellef kaçağının önlenmesi zorunluluğu da açıktır.

Sonuç olarak genel hatları belirlenen bu konularda yapılacak çalışmalarda uluslar arası gelişmeler ve vergi rekabeti olgusunun yanı sıra konu ile ilgili birçok detayın da dikkate alınması önem arz etmekte.

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 çecçevesinde düzeltme istenmesine ya da geri çevrilmesine karar verilecek ve durum yazara en kısa sürede bildirecektir.

5-Yayımlanmayan yazılar yazara geri gönderilmeyecektir.

6-Dergide yayımlanan yazılardaki görüşler ve bu konudaki sorumluluk yazarlarına aittir.

7-Dergide yayımlanan yazıların telif hakları yazarı veya yazarları tarafından karşılıksız olarak, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na devredilir. Yazarlar başvuru dilekçesine ekledikleri "Makale Sunum Formu"nu doldurarak ve imzalayarak telif haklarını devrettiklerini beyan etmek zorundadır.

8-Derginin bir sayısında bir yazarın birden fazla yazısı yayınlanmaz. Ancak ortak çalışma ürünü olan ve birden çok yazarlı çalışmalarda bu koşul aranmaz.

YAZIM KURALLARI

1-“Yazılar, Microsoft Windows Word programla yazılmalı ve çözümünde herhangi bir sorun yaşanmaması için elektronik ortamda dergiye gönderilmelidir.

2-Yazılar 3(üç) kopya olarak, A4 boyutundaki kağıdın bir yüzüne 1.5 aralıkla, Times karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.

3-Yazının ilk sayfasında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir.

a-Yazının başlığı, büyük harf 16 punto ve bold yazılmalıdır.

b-Başlığın sağ alt tarafında yazarın adı ve ünvanı gösterilmelidir.

c-Yazarın bağlı bulunduğu kuruluş, varsa yazarın e-posta adresi sayfanın dipnotunda gösterilmektedir.

d-İlk sayfada, makalenin en az 100 en çok 200 kelimeyi geçmeyen, Türkçe ve İngilizce [başlık da dahil olmak üzere] özetleri yer almalıdır.

e-Özetlerin altında anahtar sözcükler (key words) bulunmalıdır.

f-Makalenin metni ikinci sayfadan başlamalıdır.

4-Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm bölümleri ve başlıkları numaralandırılmalı ve bold yazılmalıdır.

5-Tablo içermeyen bütün görüntüler (fotoğraf, çizim, grafik, vb.) “şekil olarak adlandırılmalıdır. Tablo ve şekillere başlık [sıra numarası ve ad] verilmelidir. Tablolarda başlıklar üstte, şekillerde ise altta yazılmalı, varsa bunlara ilişkin kaynak bilgileri de altta yer almalıdır.

6-Dipnotlar, metin içerisinde numaralandırılmalı ve kaynak bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.

7-Kaynakların gösterilmesinde, yayın bilgileri metnin sonuna, “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

1456 Sokak No.15 K.1 Alsancak-İZMİR Tel: (0232) 441 96 33 Dahili 203-206

www.izsmmmo.org.tr/egitim-ve-arastirma • www.izsmmmoakademi.com • www.izsmmmoegitim.com

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