

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

İZMİR DAYANIŞMA

2024

E-ISSN: 2687-5233

ISSUE/SAYI

2

VOLUME/CILT: 7
YEAR/YIL: 2024



HOLISTENCE
publications



İZMİR DAYANIŞMA

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



İZMİR

Serbest Muhasebeci
Mali Müşavirler Odası





İZMİR DAYANISMA

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

DOI: 10.69599/izd

E-ISSN: 2687-5233

ISSN: 3023-6541

Volume/Cilt: 7

Issue/Sayı: 2

Year/Yıl: 2024

www.izsmmmo.org.tr

e-mail: izsmmmo@izsmmmo.org.tr

Address: 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

İZMİR DAYANIŞMA

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

DOI: 10.69599/izd - E-ISSN: 2687-5233 - ISSN: 3023-6541

ABOUT THE JOURNAL / DERGİ HAKKINDA

İZMİR DAYANIŞMA: SAYI - 7

Sürekli Yerel Yayın

(Dayanışma 2)

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
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
QNB	1415	ALTINDAĞ	TR33 0011 1000 0000 0041 4839 04
GARANTİ	410	KONAK	TR95 0006 2000 4100 0006 6924 83
İŞ BANKASI	3413	İZMİR	TR38 0006 4000 0013 4131 1277 65
YAPI KREDİ	927	İZMİR MERKEZ	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.izmo.tr - E-mail: info@izsmmmo.org.tr

KEP: izmirsmmmo@hs03.kep.

İZMİR DAYANIŞMA

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

İZMİR SMMMO ADINA
SAHİBİ
YÖNETİM KURULU BAŞKANI
MEHMET KUZU

SORUMLU MÜDÜR
ODA SEKRETERİ
ŞERİF YILDIZ

MALİ İŞLER KOORDİNATÖRÜ
ODA SAYMANI
ŞEHRİBAN ÇÖRDÜK

GENEL YAYIN YÖNETMENİ
FAZİL ULUSOY

YAYIN KURULU
SEMA ÇENGİL
SEVGİ FİTİL KALE
GÖKHAN ÖZTÜRK
YALÇIN ERKURTULGU
CEYDA TÜZÜN ALPAY
HAVVA SARI

EDİTORYEL KURUL
PROF. DR. A. FATİH DALKILIÇ
PROF. DR. HAYRETTİN USUL
PROF. DR. A. ERDAL ÖZKOL
DOÇ. DR. ÖZKAN BİLGİLİ


HOLISTENCE PUBLICATIONS



TASARIM: İLKNUR HERSEK SARI

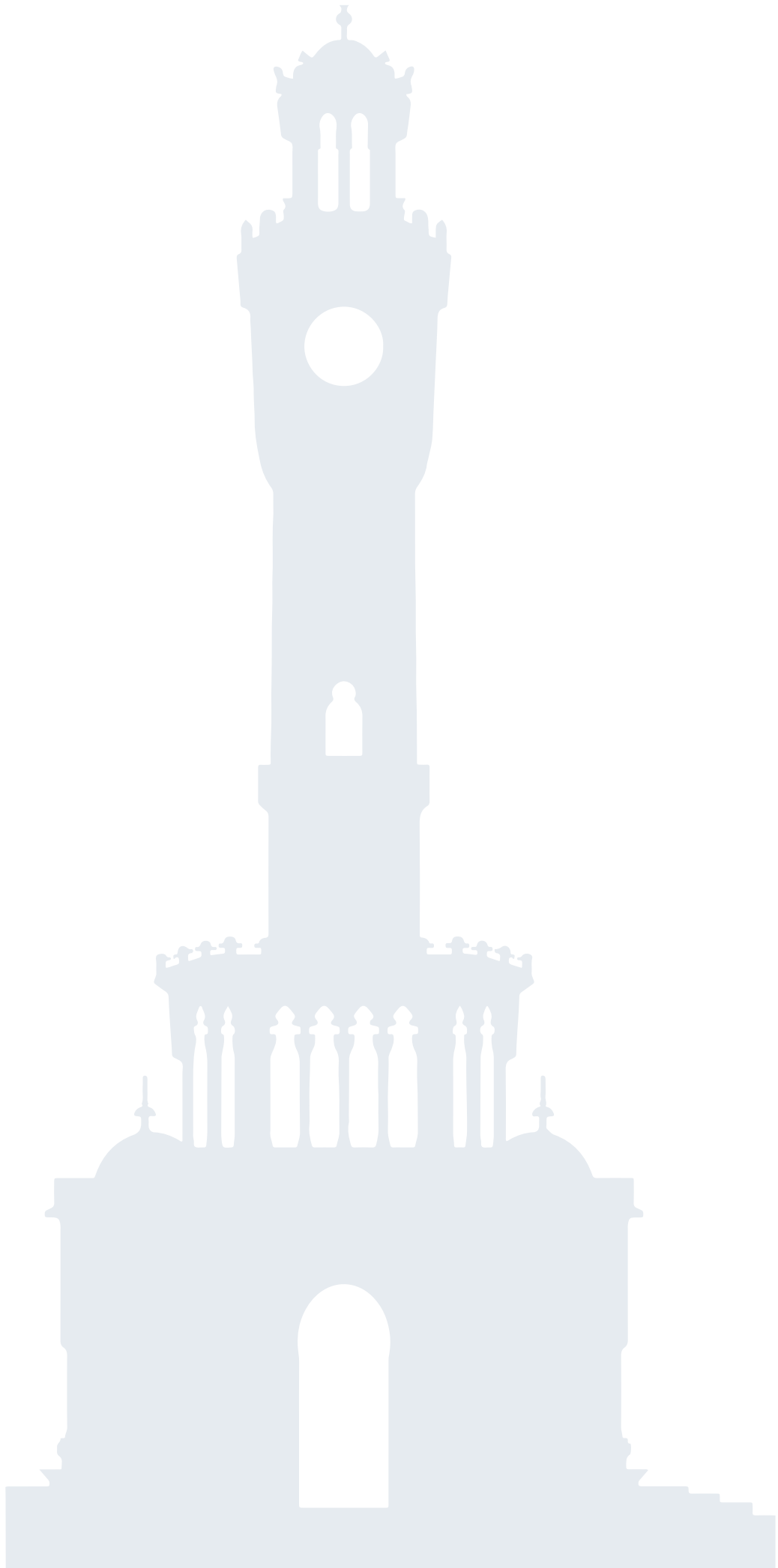
Adress: Sarıcaeli Köyü ÇOMÜ Sarıcaeli Yerleşkesi No:29, D.119, Merkez-Çanakkale / TÜRKİYE

GSM 1: +90 530 638 7017 / WhatsApp - e-mail: publications@holistence.com



“Dünyada her şey için, maddiyat için, maneviyat için, yaşam için, başarı için en gerçek yol gösterici bilimdir, tekniktir. Bilim ve tekniğin dışında kılavuz aramak dalgınlıktır, bilgisizliktir, doğru yoldan sapmaktır. Yalnız, bilimin ve tekniğin yaşadığımız her dakikadaki evrelerinin gelişmesini kavramak ve ilerlemelerini zamanında izlemek şarttır. Bin, iki bin, binlerce yıl önceki bilim ve teknik dilinin çizdiği kuralları, şu kadar bin yıl sonra bugün, aynen uygulamaya kalkışmak, elbette bilim ve tekniğin içinde bulunmak değildir.

H. Atatürk



BAŞKAN'dan

DEĞERLİ OKURLAR, SAYGIDEĞER MESLEKTAŞLARIM,

İZMİR DAYANIŞMA dergimizin 135. yeni adıyla 8. ve 2024 yılının 2. sayısı ile sizlerle buluşuyoruz. Bu sayımızda yazıları ile katkı veren değerli yazarlara, hakemlikleri ile dergimizin kalitesini yükselten çok değerli akademisyenlerimize ve dergimizi hazırlayan Sosyal Etkinlik ve Basın Yayın Kuruluna içtenlikle teşekkürlerimi sunuyorum.

Bu yaz ülkece yangınlarla mücadele ettik. Yangınlardan zarar gören tüm İzmirli hemşerilerimize ve ülkemizin farklı bölgelerinde ki vatandaşlarımıza geçmiş olsun dileklerimi buradan da iletiyorum.

Saygıdeğer meslektaşlarım,

Dergimiz, hazırlık ve yayınlanma sürecinde, halen dünya genelinde en yaygın dergi yazılımı olan OJS (Open Journal System) yazılımını kullanmaktadır. 2025 yayın yılında, TR DİZİN ve uluslararası diğer indexlere girmeye yönelik girişimlerimizi tamamlayacağımızın müjdesini vererek yazıma başlamak istiyorum. Dergimizi; muhasebe, denetim ve mali müşavirlik hizmetlerini uygulayan mesleğin odası olarak akademik bir platforma dönüştürme yönünde ki çabalarımızı da üniversitelerle yaptığımız işbirlikleri ile daha üst seviyeye taşıyoruz. Hem akademisyenlerimizin akademik çalışmaları hem de sahada bu mesleğin uygulayıcıları olan hizmet akdi ile çalışan yada serbest meslek olarak icra eden meslektaşlarımızın makaleleri daha sistematik bir şekilde dergimizde kendisine yer bulacaktır. Diğer kurumlarımızla olduğu gibi İzmir'deki güzide üniversitelerimizle de çok güzel işbirlikleri geliştiriyoruz. Akademik bir mesleğin odası da zaten bu şekilde çalışmalıdır. Üstümüze düşeni yapıyoruz ve daha fazlasını yapacağız.

Saygıdeğer meslektaşlarım,

Ülkemizde mali müşavirlik mesleği önemli ve saygın bir meslek olarak yasal statüye kavuşmasından bu yana geçen süre içinde çok daha iyi bir konuma gelmiştir. Ancak, özellikle son yıllarda, bağımlı olarak çalışan ve serbest meslek icra eden meslek mensuplarımız birbirinden farklı olmakla beraber mesleğin yapılabirliğini tehdit eden bazı zorlukla karşı karşıya kalmışlardır.

Bu zorluklar, başta yoğun iş yükü ve ekonomik sorunlar olmak üzere, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sistemsel alt yapısındaki sorunlardan, mevcut sistemin talebi karşılayamamasından, vergi mükellefleri adına talep edilen her türlü bilginin mali müşavirlerden istenmesine kadar çeşitli unsurlardan kaynaklanmaktadır.

Meslek mensupları yoğun iş yükü altında bir de çözüm bekleyen sorunlarla karşı karşıya kalmıştır. Gerek ilçe ziyaretleri kapsamında değerlendirilen gerekse Odamıza meslek mensupları tarafından iletilen acil çözüm gerektiren 40 maddelik sorunlar ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerilerimizi TÜRMOB ve TBMM' de paylaştık.

7 adet TV programına konuk olduk. Başta enflasyon düzeltmesi ile ilgili olmak üzere mesleki sorunlarımızı dile getirdik, çözüm önerilerimizi kamuoyu ile paylaştık. TÜRMOB' un düzenlemiş olduğu 1 Ağustos 2024 tarihinde ki Anıt Park basın açıklamasında, İzmir' den yoğun meslektaş katılımı ile bizde de yer aldık.

Geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesinin yapılmaması yönünde ki öneri ve talebimizi defalarca dile getirdik. 1.geçici vergi döneminde erteleme ile yanıt bulan bu taleplerimiz 2.geçici vergi döneminde, çok yoğun bir beyan sürecinden çıkan meslektaşlarımızın önünde dağ gibi büyüdü. Dinlenmemiz gereken dönemde derdimizi anlatmak için her yolu denedik. Bakanlığımız bize uzatmalarla cevap verdi. Ama konu sadece bizim yoğun iş yükümüz değildi. Bozulan mükellef-devlet, müşteri-meslektaş ilişkileri de değildi sadece. Bozulan bilançolar, bozulan bütün tarafların ilişkileri, bozulan sağlığımız, bozulan meslektaş faaliyetleri ve bozulan beyan süreleri olmak üzere çok yönlü konuydu. Yarım ayda yapılması gereken beyanlar bir buçuk ayda karmaşayla dolu bir şekilde yapılabilirdi. Son dakikalarda gelen uzatmalara ek olarak son dakikada gelen mevzuat değişikliklerini de ekledik. Enflasyon düzeltmesinin geçici vergi dönemlerinde yapılması 2023 yılında 50 milyon ciro üstünde firmalarda uygulanacağı düzenlemesi yine büyük bir karmaşa doğurdu. Beyannameler büyük bir oranda verilmişti, zorunlu düzeltmenin hukuki olmadığı düşüncesi ile konuyu Danıştay' a taşıdık. İzmir Odası olarak yürütmeyi durdurma talepli dilekçemizi Danıştay' a verdik. Bu konuda sonuç alamadık. Yine de 3.geçici vergi döneminde kısmen de olsa bir kazanç elde etmiş olduk. Ancak yapılması gereken geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesinin tamamen kaldırılması ve yıl sonlarında yapılmasıdır. Ayrıca enflasyon düzeltmesi sonucunda ortaya çıkan kar veya zarar vergiyi etkilememelidir. Enflasyon düzeltmesi uygulaması doğrudur ve zorunluluktur ama vergisel bir sonuç doğurmamalıdır. Bu bütün taraflar için en uygunu olacaktır. Bu tecrübe ile bir defa daha söylemeliyiz ki, Hazine ve Maliye Bakanlığımız, yapacağı düzenlemelerde TÜRMOB kurulları ile çalışma ortamı geliştirmelidir. Bizim il düzeyinde geliştirdiğimiz faydalı iletişimi ülke çapında yapmalıdır. Ekonomi konusu güvenlik konusu gibi ele alınmalı, devlet kurumları ile meslek örgütleri bir birini tamamlamalıdır. Ülkece o zaman bir çok konuda sağlıklı ilerleme sağlayabiliriz, güçlenebiliriz.

Saygıdeğer meslektaşlarım,

Güncel konularla ilgili seminerlerimize devam ediyoruz. Torba yasa ve 2 defa olmak üzere enflasyon düzeltmesi eğitimi gerçekleştirdik. Yine eylül ayında mali müşavirlerin cezai ve vergisel sorumlulukları semineri ile Ticaret Sicil Müdürlüğü ile birlikte düzenlediğimiz 2023 enflasyon düzeltme kararlarının sermayeye ilavesi ve kar dağıtımını seminerini gerçekleştirdik.

Yeri gelmişken şunu da belirtmek isterim. 7524 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 02.08.2024 tarihinde yayımlandı. Kanun ile;

- Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Uygulaması
- Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Uygulamasının Getirilmesi
- Yatırım Fon ve Ortaklıklarında Kurumlar Vergisi İstisnasının, Fon ve Ortaklıkların Gayrimenkul Kazançlarının En Az % 50'sinin Kâr Olarak Dağıtılması Koşuluna Bağlanması
- Yap -İşlet - Devret Modeli Kapsamında Elde Edilen Kazançlardan %30 Oranında Kurumlar Vergisi Alınması
- Ticari veya Serbest Meslek Faaliyetleri Yönünden Mükellefiyeti Olanların Gerçek Hasılatlarının Tespiti
- Teknogirişim Şirketi Niteliğini Haiz İşverenlerce Hizmet Erbabına Pay Senedi Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatlerde Ücret İstisnası Getirilmesi
- Kıymetli Madenlerin VUK Değerleme İşlemlerinde Değerleme Ölçüsü Olarak Borsa Rayicinin Kullanılması

- Bazı Ödemelerin Gelir ve Kurumlar Vergisi Tevkifatı Kapsamına Alınabilmesine Yönelik Cumhurbaşkanına Yetki Verilmesi
- Elektronik Ticaret Dahil Olmak Üzere İnternet ve Diğer Dijital Ortamlarda Hizmet Sağlayıcılara ve Aracılara Bildirim Verme Yükümlülüğü
- Özel Usulsüzlük Cezalarının Artırılması
- Vergi Aslının Uzlaşma Kapsamından Çıkarılması
- Bazı Malların İthalatı ve Yurt İçi Teslimindeki İthalat Lehine Olan KDV ve ÖTV Uygulama Farklılığının Giderilmesi
- Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemlerinde, Devreden KDV ve İade Hakkının Zamanaşımına Bağlı Olmaksızın Vergi İncelemesi Yoluyla Yeni Şirkete Devrine İzin Verilmesi
- Beş Yıl Süreyle İndirilemeyen KDV'nin İndirim Hesabından Çıkarılarak Özel Bir Hesaba Alınması ve Gider Olarak Dikkate Alınması
- KDV İadelerindeki Esas Usulün Vergi İncelemesi Olarak Belirlenmesi
- Serbest Bölgelerde Faaliyette Bulunan İşletmelere Sağlanan Kazanç İstisnasının İhracat Gelirleri İle Sınırlandırılması
- Yurt Dışı Çıkış Harcının 500 TL Olarak Belirlenmesi
- Vergi Davalarında İstinaf Ve Temyiz Uygulamalarında Değişiklik

konularında düzenlemelere gidildi. Bu yenilikleri, değişiklikleri uygulayacak olan biz meslektaşlarız. Bu kanunda özel usulsüzlük cezalarının artırılması biz meslektaşları büyük cezalarla karşı karşıya bırakma riski ile mesleği yapılamaz hale getirmektedir. Meslek tarifemiz kaşıkla, cezalar kepçe ile arttırılmaktadır. 40 kata kadar arttırılan cezalar bir ihtiyaç ise muhasebe hizmet bedellerinin de aynı oranda arttırılması gerekmektedir. Böyle olamayacağına göre de cezalar makul bir seviyeye çekilecek mekanizmalar oluşturulmalı, meslektaşın bu riskleri göze alabileceği ücret tarifelerinin TÜRMOB tarafından yapılması ve Bakanlık tarafından yayımlanması şekilde olmalıdır.

Saygıdeğer meslektaşlarım,

Bizler yapıcı olmak istiyoruz, olmalıyız ve yapıcı bir şekilde çalışıyoruz. Yanlış olanları söylerken, doğru olanı da söylemeliyiz ve söylüyoruz. Çözümler geliştirmeli, yetkililere bunları bir çözüm olarak sunmalıyız ve sunuyoruz. Ekim ayında Türkiye’ de ilk defa bizim tarafımızdan gerçekleştirilecek “Muhasebe Şenliği” ne hazırlanıyoruz. 2025 Şubat ayında Muhasebe Uzmanları Derneği ile birlikte Muhasebe Kongresine ev sahipliği yapacağız. Konusu yapay zeka olacak. Bu iki çalışmayı Odamız Muhasebe Standartları Komitesi Başkanı ve aynı zamanda İzmir’ de TMUD İzmir İl Temsilcisi Gamze Dostsever ve ekip arkadaşlarının çok önemli katkıları ile yapıyoruz. İlk defa bu yıl TMUD İzmir’ de temsilci atadı, atanan Gamze Dostsever meslektaşımızı kutluyor, başarılarının devamını diliyoruz. Mesleğimiz örgütlenmesinde ve kazanımları için çabalayan 2 derneğimize ek olarak TMUD İzmir Temsilciliği ile daha da güçlendik.

20 Eylül tarihinde İzmir SMMMO Dijital Dönüşüm Lansmanı başarıyla gerçekleştirildi. Oda olarak, meslektaşlarımızı geleceğe taşıyacak önemli adım atmış olduk. Meslektaşlarımız ve müşterilerimiz daha verimli, hızlı ve dijital çözümlerle buluşacaklar. Yaptığımız lansmanda iş ortaklarımız, projenin detaylarını ve dijital dönüşümün önemini katılımcılarla paylaştılar.

NOTİTEK, PAVO ve SİPAY yöneticileri ile birlikte İzmir’den başlattığımız dijital dönüşüm hamlesinin, kısa sürede tüm Türkiye’ de örnek alınacak bir model haline geleceğine inanıyoruz.

Tahkim Kurulumuzun önerisini TÜRMOB’ a ilettik. Yine Kurulumuzun tahkim kurulunun daha aktifleştirilerek meslektaşların alacaklarının bu hukuk kurumunun çalıştırılarak daha hızlı bir şekilde sonuçlandırılmasına yönelik önerisini içeren bu sayımızda ki makaleyi de dikkatle incelemelerinize sunuyoruz.

Tesmer aracılığı ile Rehber Meslek Mensubu uygulamasını yürürlüğe koyuyoruz. Bu oluşum ile stajyer meslektaşlarımızın staj aşamasında odası ile olan bağlarını güçlendirmek, staj sürecinde mesleki olarak iyi yetişmesine aktif rehberlik etmek istiyoruz.

Odamız kurulları ile ilçe ziyaretlerimizi gerçekleştiriyoruz. Bu ziyaretlerde Disiplin, Haksız Rekabet, Etik ve Tahkim Kurulumuz yönetim kuruluna eşlik etti. İlçelerde ki meslektaşlarımız yönetim dışında direk diğer sorunları ile ilgili yetkili kurullarımıza sorunlarını iletmeye ve hızlı çözüm bulmaya imkan buldu.

Önümüzde ki dönem de önemli bir hazırlığımızda hizmet akdi ile çalışanlarımız için olacak. Hizmet akdi ile çalışanlarımız için ÇALIŞTAY yapacağız.

Değerli meslektaşlarım,

Cumhuriyetimizin 101. yılını kutlamaya hazırlandığımız bu günlerde, 20. Yüzyılın büyük Alman şair, tiyatro yazarı ve yönetmeni Bertolt Brecht’ in bir sözünü sizlerle paylaşmak istiyorum. Şair “Büyük çözümler kör çıkmazlarda bulunur” diyor. Bu sözün bize gösterdiği ışığı, çözümü ve umudu hep beraber görüyoruz ve çözümlerimizi hep beraber gerçekleştireceğiz. Bu duygularla şimdiden Cumhuriyetimizin 101.yılını gururla ve umutla kutluyorum.

Tüm meslektaşlarımıza ve okurlarımıza sevgi ve saygılarımı sunuyorum.

Mehmet KUZU

Oda Başkanı

CONTENTS / İÇİNDEKİLER

HAKEMLİ YAZILAR / REFEREED PAPERS

- YENİ SÖMÜRGEÇİLİK – UYGARLAŞTIRMA VE KALKINMA:
FRANSA’NIN ÇIKARLARI SORUNU** **191**
*NEO COLONIALISM – CIVILIZATION AND DEVELOPMENT: THE QUESTION
OF FRENCH INTERESTS*
İbrahim Attila Acar & Osman Tekir
- DİJİTAL VARLIKLAR VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ** **213**
Hayrettin Usul
- İŞLETME BAŞARISINDA BİLGİ YÖNETİMİNİN ROLÜ** **227**
THE ROLE OF KNOWLEDGE MANAGEMENT IN BUSINESS SUCCESS
Semra Tetik

HAKEMSİZ YAZILAR / OPINION PAPERS

- 237** **KATMA DEĞER VERGİSİNİN İNDİRİMİ**
Seyit Yaşar
- 267** **GAYRİMENKUL SATIŞINDA KURUMLAR VERGİSİ
İSTİSNASINA KURUMLAR VERGİSİ TEBLİĞİ
İLE GETİRİLEN ŞARTLARIN HUKUKİ YÖNDEN
DEĞERLENDİRİLMESİ**
Gülay Sezen
- 281** **MUHASEBE MESLEĞİ VE MESLEK ODALARI ÜZERİNDEKİ
VESAYET HAKKINDA BİR DEĞERLENDİRME**
Şerif Yıldız
- 285** **EMİSYON PRİMİNİN SERMAYEYE İLAVESİ II**
Erol Sönmezocak
- 289** **YURT İÇİ ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ**
Hüseyin Yörükoğlu

293

AMME ALACAKLARININ TAKİBİNDE 3. ŞAHISLARA
YÖNELİK HACİZ UYGULAMASI

Mustafa Alpaslan

296

KONKORDATO SÜRECİNDE İŞÇİLİK ALACAKLARININ
DURUMU VE ÇÖZÜM YOLLARI

Gülden Kaman

298

ZİRAİ KAZANÇLARDA VERGİLEME

Eda Kaya Bükülmez

305

MİLLİ BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETİ

Fazıl Ulusoy

321

SERBEST MESLEK MENSUBU MALİ MÜŞAVİRİN
MÜŞTERİLERİNDEN GELECEĞE MATUF MUHTEMEL
ALACAKLARINA GÖRE HACİZ BİLDİRİSİ

Nazlı Gaye Alpaslan

323

YAP-AL ZEKA..... (AI)

Ercan Kezer

335

UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜNDE ALTERNATİF YÖNTEM
TAHKİM

Esmâ Koç

337

DÜNYADA ZOMBİ ŞİRKET SAYISINDA YÜKSELİŞ TRENDİ

Hüseyin Kaya

339

BİR ŞEHİR EFSANESİ: "KOOPERATİFLERİN VERGİSEL
AVANTAJLARI"

Yusuf Üstün

346

DAR MÜKELLEF KURUMLARIN TÜRKİYE'DE Kİ AŞ
HİSSESİNİ VEYA LTD ŞTİ PAYLARINI SATIŞINDAN ELDE
ETTİĞİ KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ

Menderes Çetin

REFEREES IN THIS ISSUE/BU SAYININ HAKEMLERİ

İSMAİL MELİH BAŞ

Prof. Dr., İstanbul Arel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi, İşletme, Türkiye

AHMET ERDAL ÖZKOL

Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İşletme, Türkiye

MEHMET ŞAHİN

Prof. Dr., Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Çanakkale MYO,
İktisadi ve İdari Programlar, Türkiye

YENİ SÖMÜRGEÇİLİK – UYGARLAŞTIRMA VE KALKINMA: FRANSA’NIN ÇIKARLARI SORUNU

NEO COLONIALISM – CIVILIZATION AND DEVELOPMENT: THE QUESTION OF FRENCH INTERESTS

İbrahim Attila Acar¹ 

Osman Tekir² 

¹Prof. Dr., İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İktisat Bölümü, Türkiye, e-mail: attila2000@gmail.com

²Dr., İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, Türkiye, e-mail: osmantekir1@gmail.com

Öz

Avrupalı emperyalist devletler, “keşifler” çağından sonra farklı ülke ve bölgelere erişim sağlayarak etki alanlarını arttırdı ve sömürge faaliyetlerini genişletti. Sömürge güçlerine karşı direnişin zayıf kalmasında ekonomik ve teknolojik zayıflıklar ve gelişmemiş devlet yapıları rol oynadı. Batılı sömürge güçleri, kendi sömürge faaliyetlerini bir medeniyet götürme/ “uygarlaştırma misyonu” olarak nitelendirdi. Sömürge faaliyetlerinde farklı araç ve taktikler kullandılar. Bundan ekonomik olarak büyük kazanç sağladılar. Afrika ve Fransa örneği konunun bir metafor olarak anlaşılması bakımından önemlidir. Bu çalışma sömürgeci mantığı çerçevesinde Fransız sömürge güçlerin kullandığı birçok araçtan “ırkçılık”, “dil milliyetçiliği” ve “baskı-şiddet-terör” unsurlarını analiz etmeyi ve bunun ekonomik sonuçlarını anlamayı amaçlamaktadır.

Anahtar kelimeler: Sömürge, Emperyalizm, Sömürge Mantığı, Dil Milliyetçiliği, Ekonomik Çıkar, Milli Çıkar

JEL kodları: F52, F54, N17, N57, Z13

Abstract

European imperialist states expanded their colonial activities to extend their sphere of influences by gaining access to different countries and regions after the age of discovery. Economic and technological weaknesses and undeveloped states structures played roles in why the resistance against colonial forces remained feeble. Western colonial forces, own colonial activities described it as a “civilizing mission”. They used different tools and tactics in their colonial activities. The examples of Africa and France are generally important as a metaphor. They also benefited economically from this. Within the framework of colonial logic, this study aims to analyze the elements of “racism”, “language nationalism” and “repression-violence-terror” and understand the economic results of it, among the many tools used by the colonial powers in French.

Keywords: Colony, İmperialism, Colonial Logic, Language Nationalism, Economic İnterest, National İnterest

JEL codes: F52, F54, N17, N57, Z13

Citation/Atıf: ACAR, İ.A. & TEKİR, O. (2024). YENİ SÖMÜRGEÇİLİK – UYGARLAŞTIRMA VE KALKINMA: FRANSA’NIN ÇIKARLARI SORUNU. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(2): 191-212, DOI: 10.69599/izd.2551

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
İbrahim Attila Acar
E-mail: attila2000@gmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

GİRİŞ

Tarih boyunca ticaretin kalbi Doğu-Batı yönünde gelişmiştir. Doğu ve Batı yönündeki ticaret yollarını kontrol eden güçler, zenginleşmişler ve dünyaya yön veren baskın güçler olarak tarih sahnesinde yer almışlardır. Önce Selçuklular ve Memluklerin, daha sonra Osmanlıların bu ticaret yollarına hakim olması yeni yollar arama konusunu hızlandırmıştır. Coğrafi keşiflerin bu sebepten tetiklenmesi, yeni kıtaların da keşfiyle, sömürgeciliği başlatmıştır.

On altıncı yüzyılın başlarından itibaren İspanyollar, Güney Amerika başta olmak üzere, Pasifik'te sömürgeler edinmiştir. Portekiz ve Hollandalılar Uzakdoğu'da, İngilizler dünyanın hemen her yerinde bir egemenlik alanı oluşturmanın peşinde olmuştur. Bundan geri kalmak istemeyen Fransızlar ise önemli bir bölümü Afrika'da olan, bir sömürge imparatorluğu tesis etmiştir. Bu durum dünya siyasi, sosyal, kültürel ve ekonomi tarihinde büyük değişikliklere sebep olmuştur.

Bu süreçte Avrupalı "Beyaz Adamın üstünlüğüne dayanan ırkçılık," ile "dil ve din" egemenliğine dayalı uygulamaları "baskı ve şiddet" ile birleşmiş; sonuçta, her daim sömürgecinin çıkarlarını önceleyen egemenlik süreci hızlanmış ve yaygınlaşmıştır. Birinci Dünya Savaşı sırasında, tüm Batılı güçlerin ortak bir bölgesel genişleme projesi, "Beyaz Adam" üstünlüğüne dayalı "ırk hiyerarşisine" dayanmaktadır. Dünyanın nimetleri ve kaynakları; ekonomik anlamda bütün üretim faktörlerinin sahipliği beyaz adamda olmalıdır. Ekonomik etkinlik ve hukuk çerçevesinde dağıtım onun inisiyatifinde gerçekleşmelidir. Refah ancak böyle gelişir. 1917'de ABD başkanı Woodrow Wilson, 'beyaz ırkı, sarılara karşı güçlü tutarak' ve 'beyaz medeniyetin, gezegen üzerindeki egemenliğini' korumak niyetini, kesin bir şekilde dile getirmiştir (Mishra, 2020).

Ancak yakın geçmiş tecrübeleri de göstermiştir ki başta ırkçılık olmak üzere, kullanılan bütün araçlar Batı ülkelerinin menfaatine geliştirilmiştir. Bunun en belirgin örneği

Afrika kıtasında görülmektedir. Bu çalışma kapsamında da ele alınan ve her biri birer Fransız sömürgesi iken, 1960'lardan itibaren bağımsızlıklarını kazanmaya başlayan Afrika ülkelerinin Fransa'dan kopma çabaları ve Fransa'nın da buna fırsat vermek istemeyişinin de temelinde "ekonomik kaygılar" yatmaktadır. Elbette bu sürecin Çin ve Türkiye gibi bir takım hızlandırıcıları da ayrı bir inceleme konusu olmalıdır. Farklı müdahil ülkelerin bu hareketliliği arttırdığı da önümüzdeki dönemlerde görülecektir.

Çalışma, genel sömürgecilik uygulamalarının irdelenmesi ve özelde Fransızların sömürge yaklaşımının ekonomik temellerinin sorgulanması açısından önemlidir. Bu çalışmada sömürgecilik mantığı çerçevesinde kullanılan araçlar kısaca açıklandıktan sonra sömürgeciliğin temel motivasyonlarından olan "ekonomik çıkar" konusu ele alınacaktır.

1. SÖMÜRGEÇİLİK VE EMPERYALİZM

Sömürgecilik, "Bir dış güç tarafından ele geçirilen bir coğrafya ya da ülkenin kontrolünün o güç tarafından şekillendirilmesi ve yönetimin de istedikleri biçimde oluşturulmasıdır." Sömürgeciliğin doğasında "emperyalizm" vardır. Hem sömürgecilik hem de emperyalizm, Avrupa'da ekonomik ve stratejik olarak fayda sağlaması beklenen "yeni işgal" biçimleri olarak gelişmiştir. Yeraltı ve yerüstü kaynaklar kadar; ekonomik değere dönüşebilecek her türlü canlı cansız varlık sömürgecinin kapsama alanındadır. Sömürgecilik terimi sıklıkla Kuzey Amerika, Avustralya, Yeni Zelanda, Cezayir ve Brezilya'nın Avrupalı sakinlerinden oluşan bir nüfus tarafından kontrol edilen yerleşim yerlerini ifade etmek için kullanılmaktadır.

Emperyalizm terimi ise genellikle, yabancı bir ülkenin, başka bir ülkenin doğal kaynaklarını ve zenginliklerini kendi çıkarlarına uygun olarak yönettiği durumları tanımlar. Tipik örnekler, 19. yy sonlarında Fransa'nın Afrika'da yaptıkları ile Filipinler ve Porto Riko'da Amerikalıların hükümran olmasıdır. Bununla birlikte ikisi arasındaki ayırım,

literatürde tamamen tutarlı değildir.

Bazen bu ayırımı çeşitlendirerek anlaşılmadığına çabası görülmektedir: Yerleşim amaçlı koloniler kurmak ile ekonomik sömürü için koloniler kurmak gibi ayırımlar buna örnektir. Doğrudan yabancı bir devletin yönetimini içeren kolonizasyon, sadece kaynakları sömürmeyi hedefleyen emperyalizmden daha ağır sonuçlar doğurmaktadır (Kohn ve O'Neill, 2012). Sömürü ve sömürgeciliğin "ekonomik motivasyonu" işgalin başlıca nedenlerinden birisidir. Avrupa'nın üstün askeri gücünü kullanarak, Afrika kıtasının insan ve doğal kaynaklarını sömürdüğü dönem, Afrika'nın sömürgecilik dönemini temsil eder. Afrika'da veya bir başka yerde olsun, Hangi halk bilerek ve isteyerek kendi hür iradeleriyle özgürlüklerinden vazgeçer? Öyle ki Batı ülkeleriyle imzaladıkları söylenen "sözde anlaşmaların" bile müzakere eden tarafı olmadılar.

Avrupa'nın Afrika çıkartması kuzeyden iç kesimlere doğru yaygınlık gösterdi. Bunda coğrafi keşifler ve köle ticaretinin etkisi büyüktür. Sonrasında ise Batılı devletlerin toprak hırsları, yabancı yönetim ve kurumların dayatılması ile kültürel kodların ihracı büyük bir dönüşümü başlatmakla beraber aynı zamanda çatışmanın da kaynağı olmuştur. Böylece sömürülen ülkelere başta dil olmak üzere, Hıristiyanlık da ihraç edilmiş ve kültürün dayatılması ile güce dayalı ırkçı sömürü yerleşmiştir (Okon, E. O., 2014).

Afrika'daki en büyük iki sömürgeci güç, Fransa ve İngiltere'dir. Her ikisi de Birinci Dünya Savaşı'ndan önce Afrika'nın üçte ikisini ve savaştan sonra %70'inden fazlasını kontrol etmişlerdir. Afrika'nın emperyalizm kışkıracısındaki bu dönemi, 1800'lerin ortasından 1900'lerin başına kadar sürmüştür (Khapoya, 2012:99).

1.1. Sömürgeci Bakış Açısıyla Sömürgeleştirme

Fransız sömürge ideolojisi "asimilasyon" kavramıyla, yeni ele geçirilen topraklar ya da egemenlik oluşturulan ülkelerin, Fransız Cumhuriyeti'nin ayrılmaz bir parçası olduğunu kabul etmektedir. Yerli halk da

Fransa'nın bir parçası olduğu yönünde cesaretlendirilmiş ve onlara cumhuriyetin eşit vatandaşları olma fırsatı verilmiştir. Bu sistemin kökenleri, Fransız uygarlığının üstünlüğüne dayanan, Fransız Aydınlanma Felsefesidir (Gravelle, 2014).

Fransa'nın ayrılmaz parçası olması fikri, mümkün olduğunca benzemesidir. Bunun da yolu medeni beyaz adamın bu külfete katlanarak, kaynaklarını ve zamanını seferber ederek bu uygarlaştırma misyonunu üstlenmesidir. Bu fikir, 1885'te Fransa Milli Meclisi'nde Jules Ferry'nin yaptığı konuşmada geçen "Üstün ırkların aşağı ırkları uygarlaştırma görevi olduğu" görüşünü ilan etmesine kadar uzanır. Bu fikrin öncesi Fransız İhtilali'ne kadar dayanmaktadır. Fransız Devrimi sırasında Boissy d'Anglos gibi ılımlı politikacılar dahi bu fikri savunmuştur. Böylesine bir düşünce Avrupa ülkelerinden çıkmışsa "Neden [koloniler] bundan mahrum bırakılsın?" yaklaşımı ile sömürgecilik bir zihniyet olarak meşrulaştırılmıştır (Cumming, 2005:233).

İngiltere de bu eşsiz ve ahlaki uygarlaştırma misyonunda, Fransa'nın yanında yer alarak "beyaz adamın yükünü" paylaşmıştır. Böylece kendileri tarafından Afrika'nın iflah olmaz bir "öteki" olduğu ve "üstün" kültür ve diller tarafından onun şekillendirilmesinin zorunlu olduğu inancı, yerleşik bir kabul haline gelmiştir.

Britanya İmparatorluğunun 1860 yılında sahip olduğu topraklar 24.5 milyon kilometrekareden, 1909 yılında 32.5 milyon kilometrekareye ulaşmıştır. Britanya, dünyanın yaklaşık dörtte birini bulan imparatorluğuyla, Fransa'nın üç katı, Almanların on katı toprağa sahiptir. Büyük topraklara sahip olmak, aynı zamanda buralardaki nüfusun kontrolünü de getirmiştir. Britanya imparatorluğu, Afrika'dan Uzakdoğu'ya hatta Pasifik'e kadar sınırlarını genişletmiştir (Ferguson, 2011:234).

Benzer şekilde Amerikan genişlemesinin savunucuları, Kutsanmış Kader/Manifest Destiny¹ doktrini sayesinde, yeni topraklar kazanmayı "Lütfedilmiş Hak" olarak

görmektedir. Bunun için kendi “demokrasi ve uygarlık ışığını” başkalarına ulaştırmak onlar için bir görevdir. “Kutsanmış Kader” doktrininin popüler hale gelmesiyle, 1840’lardan itibaren “demokrasiyi yaymak” Amerikan yayılcılığını peçelenmiş oldu (Muth, 2019). Yeni düzen, “hiçbir ulusun artık kendi başına yaşayamayacağı” tezinden hareketle, Batının Doğu’ya “meburen hakim olması gerektiği” anlayışına dayanmaktadır.

Sömürgecilik konusunda İngilizler geniş bir müktesebata sahiptir. Bu konuda İngiliz sömürge kurumlarının tecrübesinden faydalanmak isteyen bazı ABD’li yetkililer, Filipinler’in İslami eyaletlerinde hatta Malezya’daki sömürge yönetimindeki uygulamaları yerinde görmek bakımından Londra’daki sömürge ofisini bile ziyaret etmişlerdir.

İngiliz bilim ve siyaset adamları, İngiliz sömürge imparatorluğuna bakarken ve ırksal olarak desteklenen bir uygarlaştırma misyonu üzerinde anlaşırken, aynı zamanda ABD’nin bu vazifeyi tam layıkıyla yerine getirebileceğini ileri sürdüler. Çünkü ABD eşsiz bir liberal demokrasi tarihine sahipti. ABD’nin Başka hiçbir ülkede eşi benzeri olmayan bir siyasi bilgelik ve liberalizm uygulaması, “kaba bir halk üzerinde bilge ve yararlı bir hükümet otoritesi” kurmasında ve emperyal tebaasına “daha yüksek bir refah seviyesi ve daha geniş bir özgürlüğe ulaşım sağlamada” rehberlik edebilirdi. Mesaj açık idi: “Yaparsa ABD yapar.” Bunun da adı “demokrasi ihracı”, “medeniyet götürmek” gibi başlıklarla ifade edilse de bu bir misyondur. ABD başkanı W. Wilson, emperyalizm ve uygarlaş(tır)manın kaçınılmaz olduğuna dikkat çekerek, bu süreçte ABD’nin üzerine düşen rolü layıkıyla yerine getireceğini ve dünyanın uygarlaşmasında “önemli bir rol” oynayacağını belirtmektedir. ABD’nin bu yaklaşımı, kendilerinde olduğuna inandıkları “kusursuz liberal demokrasi” anlayışından kaynaklanmaktadır. Liberal demokrasi, “[emperyalizm] sürecini özgürlük adına yumuşatmak; ve değişim sürecindeki halklara bilgi verme ve yardım

etme esasına dayanmaktadır. Onlara düzen ve özdenetimin öğretilmesi, yasa ve kurallara itaatin benimsetilmesi ve bu alışkanlığın kazandırılması ancak ABD sayesinde mümkün olacaktır (Go, 2010:18).

Sömürgecilikte İspanyol tecrübesi güç ve ateşli silahlar kullanarak otorite teşkil etmek üzerine kurulu idi. Amerika kıtasına gelen ilk kâşiflerin, yabancı topraklar üzerinde kontrol sağlamak amacıyla askeri güç kullandıklarının teolojik, politik ve etik bir yanı ile ilgili tartışmalar bu yüzden erken başladı. Bu tartışma, yerli halkların dönüşümünü ve kurtuluşunu kolaylaştırmanın bir yolu olarak askeri müdahale ve işgalleri meşrulaştıran dini bir söylem çerçevesinde gerçekleşti.

Bu yüzden “Uygarlaştırma misyonu”nun hiçbir şekilde 19.yy’daki bir İngiliz icadı olarak görmek doğru değildir. Başta İspanyol sömürgeciler, Amerika’daki faaliyetlerini, Hristiyanlığın yerli halklara kabul ettirilmesi gibi “ulvi” bir görev ile dini bir misyon yüklediler. Daha da öncesinde Haçlı seferleri de zaten bunun ilk temellerini teşkil etmiştir. Kafir topraklarının ele geçirilmesi tezini rasyonelleştiren yasal bir doktrin geliştirmek, bu misyonun ilk itici gücü oldu (Kohn & O’Neill, 2012).

Bununla birlikte, yerli halkların din değiştirmesi denizaşırı ülkeleri ele geçirmek bağlamında motivasyonu arttırdı. İspanyolların Amerika kıtasını ele geçirmesi, St. Thomas Aquinas gibi Kilise içindeki hümanist bilim adamı ve ilahiyatçıların doğal hukuk teorilerinin yaygınlaştığı ve yönetimlerin bundan giderek daha fazla etkilendiği bir döneme rastlamaktadır. Papa IV. Innocent, güç kullanmayı sadece “Kafirlerin doğal hukuku ihlal etmesi halinde” meşru hale geleceğini ifade etmektedir. Kişinin kendisi ve malları üzerindeki meşru hakkı, onu idare edemeyecekleri ortaya çıkarsa kaldırılırdı. Amerika kıtasına ilk gelen İspanyol sömürgeciler, sadece bir şeyi alıp gitmeyi düşünmedi. Kendilerine aktaracakları zenginliğin kurumsal yapısını da oluştururken buldukları yerleri de medenileştireceklerdi. Öyle ki çıplaklıktan isteksizliğe, çalışma ve

aile düzeninden yamyamlığa kadar, Amerikan yerlilerinin alışkanlıklarının, doğal hukuka uyma ve tanıma konusunda “yetersiz” olduğu kanaatine vardılar. Öyleyse İspanyol sömürgecileri bu yerli halka “uygarlığı öğretmeli, Hristiyanlıkla tanıştırmalı.” idi. Bu anlayış zor kullanılmayı da meşru hale getirmiştir.

Alman siyaset bilimci Herfried Münkler büyük ölçekli ve küresel düzeyde hakimiyet süren siyasal düzenlerin varlık gerekçesini kabul etme konusunda büyük bir baskı altında olduklarını (Münkler, 2012:131) ifade etmektedir. Eğer bir iç isyan ile çökmek istemiyorlarsa, emperyal maliyetin düşürülmesi gerektiğini savunmaktadır. Bunu sağlamanın yolu da siyasi ve ideolojik iktidarın daha yoğun biçimde devreye sokulması (Münkler, 2012:84) olarak görmektedir. Bu durum küresel sömürge imparatorluklarında “uygarlaştırma misyonu” ideolojisinin devreye sokulması olarak tezahür etmiştir. Nitekim, Fransız uygulamalarının bunlardan çok sonra gerçekleştiği söylenebilir.

1.2. Uygarlaştırma Misyonuna Fransız Yaklaşımı

Ekonomik varlıklarına el konulan ülkeler, beyaz adamın gücü ve kullandığı araçlar karşısında çaresizdi. Onları medeni dünya ile buluşturmak “Beyaz Adamın Yükü” diye başlayan süreç, “Tanrının Lütfu” ve “Kutsanmış Kader” gibi ilahi söylemlerle genişletilerek, işgal ve sömürü meşrulaştırılmıştır. 1830’lardan itibaren II. Dünya Savaşı sonlarına kadar devam eden Fransız sömürgeciliği, bir sömürge ideolojisi olarak “uygarlaştırma misyonu”nu ırkçılık, dil, din/Hristiyanlık ve bunların en önemli zor kullanma aracı olarak terörizm ve şiddet ile bir araç haline getirmiştir.

Sömürgeciliğin hiçbir meşruiyeti olamaz. Ancak Batı geleneğindeki politik ve ahlaki filozoflar, içinde yaşadıkları toplum ve yönetimlerin bu ahlak dışı davranışını açıklamada zorluk çektiler. Bunun yanlışlığını zaman zaman adalet, zaman zaman da doğal hukuk teorileriyle açıklamaya çalıştılar. 19. yy’da Avrupa’nın güce dayalı

dünya egemenliği, zirveye ulaştıkça, liberalizm ile sömürge uygulamaları arasındaki tezat ve gerilim daha da şiddetlendi. Ne yazık ki ironik bir şekilde, çoğu siyaset filozofunun “evrenselcilik ve eşitlik” ilkelerini savunmaya başladığı aynı dönemde, aynı kişilerin sömürgecilik ve emperyalizmin faziletlerinden bahsettiği görülmektedir. Görünüşte emperyalizm karşıtı bu ilkeler ile yapılanları uzlaştırmanın tek yolu “uygarlaştırma misyonu” olarak görülmüştür. Böylelikle “uygarlaşmamış” toplumların, liberal kurumları benimseyip, özyönetimlerini sürdürebilecekleri bir noktaya gelene kadar, geçici bir siyasi bağımlılık ve vesayet dönemini geçirmesi gerekmektedir (Kohn & O’Neill, 2012).

Avrupa’nın sömürge imparatorlukları, yaptıkları icraatlarla ele geçirdikleri ülke insanlarına bir iyilik yaptıklarını düşündüler. Kolonilere getirdikleri ticaret, Hristiyanlık ve medeniyet sayesinde “daha yüksek bir hayat standardı ve yönetim kalitesi” sunacakları iddiasında bulundular (Lee & Schultz, 2012:2.) Fransa da bu sürece sonradan dahil olmakla birlikte, o da böyle başladı.

2. FRANSIZ SÖMÜRGEÇİLİĞİNİN MANTIĞI

Fransız sömürge aklı, yüz elli yıl kadar Afrika’da, Mağrip’ten Batı ve Orta Sahra altı bölgelerine kadar uzanan önemli bir sömürge imparatorluğu kurmuştur. 1830 sonrası genişleyen imparatorluk, aynı zamanda cumhuriyetçiliği de övmüştür. Uygarlaştırma çabaları, özellikle demiryolu taşımacılığından başlatılmaktadır. Yol ve ulaşım her türlü sevkியatın temelini oluşturmaktadır. Ayrıca etkin sağlık hizmeti sayesinde yaşam kalitesinin de iyileştirilmesi hedeflenmektedir. Ancak Fransız çıkarlarını, ideolojisini ve hükümet geleneklerini yerleştirmek için sosyal mühendislik girişimlerinde bulunmuştur (Benneywort, 2011).

1789 Fransız Devrimi, geniş halk kitleleri ve seçkinler içinde cumhuriyetçi değerlerin yaygınlaşmasını sağladı. Bu değerler, Fransa’nın ulusal sloganı olan liberte (Özgürlük), egalite (eşitlik) ve fraternite (kardeşlik)

olarak slogan haline getirildi. Bu üç ilke, her bir rasyonel insan tarafından kolayca anlaşılacağı için dünyaya yayılması gereken bir evrensel değer olarak benimsenip desteklendi. Bu mantık daha sonra, aydınlanma değerlerinin ihraç edilmesi ve uygulamaya geçirilmesi yoluyla az gelişmiş toplumlara yardım etmeyi amaçlayan Fransız “uygarlaştırma misyonu”nun temellerini oluşturmuştur (Waite, 2020).

Batı biliminin pozitif yanı, medeniyetleri ve onun hiyerarşik sistemdeki yerlerini ölçmek için de önemli veriler sunmuştur. Fransa'nın uygarlaştırma misyonu bütün bu değerlerle desteklenmektedir. Bu misyonun başarıya ulaşması ve sömürge ülkelerin bu değerleri içselleştirmesi için kullanılan bir çok araç bulunmaktadır. Bu araçlar ırkçılık başta olmak üzere, dil milliyetçiliği, baskı-terör-şiddet, ve Hristiyanlığın yayılmasıdır. Bütün bu araçlar Afrika'nın maddi varlıklarının (tüm yer altı ve yer üstü kaynaklarının) “bir ganimet” mantığı ile işletilmesi ve kullanılmasına sebep olmuştur. Değerli madenlerin yanı sıra tüm canlılar (insan, hayvan ve bitkiler) da ekonomik bir değer olarak görülmüş ve ticarete konu edilmiştir. Bu kısımda kolonyal faaliyetlerin, ekonomik çıkarı gerçekleştirirken bunun en önemli araçları olan “ırkçılık, dil milliyetçiliği ve baskı-terör” unsurlarını da kullanması incelemeye konu edilmiştir.

2.1. Irkçılık

Irkçılık, halklar arasındaki gerçek veya hayali farklılıkların genelleştirilmiş, sistematik ve kalıcı bir uygulamalara dönüştürülmesi olarak tanımlanabilir (Petitjan, 2006). Irkın anlaşılmasının çeşitli yollarına yönelik araştırmalar, genellikle 18. yüzyılı başlangıç noktası olarak almıştır. Şüphesiz, farklı kültürlerden insanlar arasında binlerce yıldır karşılaşmalar olmuştur ve bu farklılıkların bunları yaşayanlar ve tanık olanlar tarafından nasıl kaydedildiğini bilmek zordur. Avrupalılar ile uzak diyarlarda yaşayanlar arasında 17. yüzyıldaki ilk karşılaşmalarının kayıtlarına bakıldığında “... irkin doğuştan gelen bir özellik ve birleştirici bir unsur ola-

rak ele alınması yerine; farklılıkları ortaya çıkaran bir şey olarak gördüler. Öyle ki çoğu zaman batılı beyaz ırk için ‘uygarlaştırıcı’ bir misyon yüklediler” (<https://thewire.in>, 2016).

Sömürgeleştirmenin ilk zamanlarında Avrupa'nın, Avrupa dışındaki bölgelerin işgalini ve yönetimini uhdelerine almayı meşru ve haklı gören teorileri vardı. Bu teoriler, sözde bilimsel ırkçılığa ve kültürel kibire dayanıyordu. Avrupalılar, Afrika'da sadece teknolojik üstünlüklerini yaymakla kalmadı, aynı zamanda ahlaki ve ırksal bir üstünlük duygusunun kültürel kodlarını da getirmiş oldu (Okon E. O., 2014).

“Nihayetinde, ‘ırksal’ söylemler gelişti. Çünkü Fransızlar, Fransız sosyo-ekonomik ve emperyalist emellerine bir tehdit olarak gördükleri insanlara yönelik ayrımcılığı, haklı gösterme çabası içindeydi. Ancak bu insanlar arasında, özgürleşmeyi talep edebilecek köleler, ekonomik rakipler olarak sunulan, özgür beyaz olmayan halklar ve Fransızların ‘Fransızlaştırma ve Evanjelleştirme’ politikalarını kabul etmeyen büyük bir yerli nüfus vardı (<https://thewire.in>, 2016).

Charles Darwin'in, Türkçe'ye “Türlerin Kökeni” olarak tercüme edilen kitabı, Kasım 1859'da yayınlandı. Bu teorinin sosyal ve siyasal alana uygulanması, bazılarının göre Avrupa ırkının üstünlüğüne yönelik inanç konusunda bilimsel bir destek sağlıyordu (Dennis, 1995:245).

Irkçılık, on yedinci yüzyıldan itibaren Avrupa literatüründe çeşitli biçimlerde sürekli olarak yer aldı. Bu nedenle daha sonraki Darwinciler, varoluş mücadelesinde “özne ırklar” veya “geri ırklar” dedikleri ırkların, «üstün ırk» tarafından ele geçirilmesini, daha güçlü olanın daha zayıf olana hükmettiği, kaçınılmaz bir “doğal seleksiyon” süreci olarak gördüler. Bu konuda kendilerini haklı çıkarmaktan dolayı mutlu ve umutlu oldular. Zor kullanmanın da haklı ve doğru bir yol olduğuna hükmettiler.

Sonuç olarak, Afrika'nın bölünmesi onlar tarafından bu kaçınılmaz, doğal sürecin bir

parçası olarak görüldü. Uygun bir şekilde 'Albinizm' olarak tanımlanan bu aleni ırkçı şovenizmin ilginç yanı, 'emperyal müdahaleyi' tasdik etmesidir. Bununla birlikte, Afrika'nın sömürgeleştirilmesinde uygulanan Sosyal Darwinizm daha sonradan fiili bir normal olarak ortaya çıkmıştır (Uzoigwe, 1985:22).

Edward W. Said, Oryantalizm adlı eserinde, Batı uygarlığının başlangıcından itibaren Avrupalıların Asyalı ve Ortadoğulu insanları yabancı ve tehdit edici bir "öteki" olarak gördüklerini savunur. İngiliz ve Fransız bilim adamları tarafından inşa edilen bu anlayış Afrika ve Ortadoğu'nun sömürgeleştirilmesi için bir gerekçe oluşturmuştur: Ötekinin fethedilmesi/topluma kazandırılması ya da uygarlaştırılması (Ware, 2015:193)...

Sömürge ülkelerinde yapılan bütün ırkçı uygulamaların da üzerinde yer alan Fransız ırkçılığı, Fransa'daki modern ırkçılığı da önemli ölçüde etkilemiştir. Son yirmi yılda, hatırı sayılır bir miktarda yapılan ampirik ve teorik çalışmalar, ayrımcı eylemlerin nedenlerinin genellikle failin farkında olmadan, bilinçsiz bir düzeyde "alışkanlık ya da normalleştirilmiş" şekilde işlendiğini doğrulamaktadır.

Kuzey ve Sahra altı Afrika'daki eski kolonilerden gelen göçmenlerin, Fransa'nın demografik yapısı üzerinde önemli bir etkisi olmuştur. Mesela, sosyal hayata müdahale niteliğinde 2004 yılında Fransız Parlamentosu, kız öğrencilerin devlet okullarında başörtüsü takmasını yasaklayan bir yasayı kabul etti. 2010 yılında, kadınların halka açık yerlerde yüzlerini örten peçe takmalarını yasaklayan bir kanun çıkarıldı. Her iki önlem ve günümüzde de devam eden bu tür uygulamalar, en azından Müslüman kadınlar üzerinde etnik köken, din, renk ve ulusal aidiyet temelinde ayrımcı bir etkiye sahiptir (Ware, 2015:185). Kolonizasyon döneminden gelen bu ayrımcı alışkanlık "laiklik" ilkesi öne sürülerek ısrarla uygulanmaktadır.

Sömürge anlayışı, başta kaynakların mülkiyetini ele geçirmek anlayışıyla yola çıkmış-

tır. Ancak bu zenginlikleri elinde tutan kara/kızıl derili kaba-saba vahşiler bu zenginliklere layık değildir. Böylece önce varlıklarına el konuldu sonra kişiliklerine... Bunu da ırkçılık ve Hristiyanlık üzerinden yürüttüler. Ve başkalarının topraklarını ele geçirmeyi de meşrulaştırmış oldular. Bu toplumlar da gelişen kolektif tutum, küresel bir boyut kazandı. Grup tanımları değişse bile, çok az kişi insanlığın bu tarz bir tasnifle, "ırklara" göre ayırma tabi tutulmasına karşı çıkmıştır.

18. yüzyılın ortalarında, Avrupalı ve yerli insanların evliliklerinden meydana gelen çocuklar melez (metis) ve "aşağılık" olarak kabul edildi. Fransız sömürgecileri, melez çocukların "son derece esmer" ve "doğal olarak tembel" olduklarından şikayet ettiler. Koyu ten rengi, «ırk» olarak aşağılığın göstergeleri olarak görüldü. Yerlilere uzun süredir atfedilen "sözde ahlaksızlık ve vahşilik" değişmez bir "kesinlik" olarak görüldü. Resmi belgelerde sömürge nüfus kayıtları Nègre (zenci), Mulâtre (mulato), Métis (melez/karma) ve Sauvage (yerli) gibi başlıklar altında tutuldu.

Sömürge ideolojisi ile Fransızlar, kendilerinin "seçilmiş" ve üstün olduklarını, yerli halkın egemen olduğu ilkel doğanın da mükemmelleştirilebileceğine inandılar. Özellikle Fransız İhtilali sonrasında Fransa'nın, bu görevi üstlenebilecek bir ülke olduğu, bizzat Fransız hükümetleri tarafından dile getirildi (Spolsky, 2018:240). Bu dönemde Fransa'nın, Afrika'dan Asya'ya yayılması, dünyanın uzak köşelerindeki "ilkel" insanları ehlileştirmeyi ve eğitmeyi hedefleyen "uygarlaştırma misyonu" genel kabul gördü. Uygarlaştırma misyonunu destekleyen sömürge söylemi ulusal gurura, Fransız uygarlığının görkemine ve Hristiyanlığın bütün inanışlar ve özellikle İslam üzerindeki üstünlüğüne dikkat çekiyordu. On dokuzuncu yüzyılın sonlarında etkin bir kişi olan ve uygarlaştırma misyonunun önemli savunucularından olan Fransız Milli Eğitim Bakanı Jules Ferry, Fransız Temsilciler Meclisi'nde yaptığı konuşmada şu ifadeleri kullanmıştır:

“Beyler, daha yüksek sesle ve daha dürüst konuşmalıyız. Açıkça söylemeliyiz ki, gerçekten de yüksek ırkların alt ırklar üzerinde bir hakkı vardır. ...Tekrar ediyorum, üstün ırkların hakları vardır, çünkü görevleri vardır: Aşağı ırkları uygarlaştırma görevleri vardır. Daha önceki yüzyıllarda bu görevler, beyler, çoğu zaman yanlış anlaşılmıştır. Ve kesinlikle İspanyol askerleri ve kaşifler Orta Amerika’ya köleliği getirdiklerinde, daha yüksek bir ırkın insanları olarak bir görev ifa ettiler...” (Halsall, 1998).

14. Louis’in maliye, ticaret, ve sanayi bakanlığını yapmış, 1664 yılında Fransız Doğu Hindistan Şirketi’ni kuran Jean-Baptiste Colbert, 1685 yılında Afrikalı tutsakları denetleyen ırkçı bir kararnameyi imzaladı. “Code Noir”in (Kara Kanun) olarak da bilinen bu kanun, 1848’e kadar resmi olarak yürürlükte kalmıştır. Kanununun 38. Maddesi şu şekilde düzenlenmiştir: “...Sahibinin kendisini polise ihbar ettiği günden itibaren bir aydır kaçak olan kölenin kulakları kesilir ve bir omzuna Fleur de lys (Fransız kraliyet sembolü) ile damgalanır. Aynı ihlali bir ay daha yaparsa, diz arkası kesilir ve diğer omzuna Fransa’da çiçeğin saflığı, ışığı ve özgürlüğü temsil ettiğine inanılan mavi zambakla dağlanır. Üçüncü kez tekrarlandığında idam edilir” (Bobin, 2020).

Fransa, kendisini her zaman siyahlara karşı ayrımcılığın olmadığı bir ülke olarak tanımlamasına ve “renk körü” (colour-blind) olduklarını, “ırkçı”lığın Anglo-Saksonlara özgü olduğunu ifade etmesine (www.aljazeera.com, 2018) rağmen, özellikle sömürdükleri ülkelerdeki ırkçı anlayış ve uygulamaların literatürde hayli geniş bir yer tuttuğu görülmektedir.

Orta Çağ’dan bu yana, Fransa’da kölelik yoktu ve köleler Fransız topraklarında alınıp satılamazdı. Ancak emeğin kıt olduğu, iklimin sert olduğu ve beyaz adamın gücünün ötesinde kabul edilen koşulların hüküm sürdüğü kolonilerde, “gerekli ve yasal” bir durum olarak kabul edilmişti (McCloy, 1961:43). Fransız İhtilali sonrası “özgürlük, eşitlik ve kardeşlik” ilkeleri gereği Mayıs 1791’de Fransa’da ve kolonilerindeki tüm

beyaz olmayan erkeklere de yasal haklar verildi. Ardından Şubat 1794 tarihinde tüm Fransız kolonilerindeki köleler özgürleştirildi. Bu bir mücadelenin sonucuydu ve Fransa’daki bazı zenciler ve melezler hareketin aktörleri olarak küçük de olsa bir rol oynadılar (McCloy, 1961:63).

Fransa 1978 tarihli bir yasa ile ırk veya etnik kökene dayalı herhangi bir verinin kaydedilmesini ve saklanmasını yasaklamaktadır (Naidoo, 2019:70). Fransız nüfus sayımı verileri halkı, ırk veya etnik kökene göre ayırmaz. Çünkü Fransız yasaları bunun yapılmasını yasaklar. Fransa resmi olarak “renk körü”dür (Wingfield, 2015:186). Ancak ırksal azınlıklar “tarafsız” görünümünü altında maskelenen, önemli düzeyde ayrımcılıktan muzdarip oldukları için, akademik çalışmalarda bu tutum “renk körü ırkçılık” olarak nitelendirilmektedir (Wingfield, 2015:187). Birçok düşünür tarafından, bir ideoloji haline gelen bu ayrımcı “renk körlüğü”, sert bir şekilde eleştirilmektedir.

Fransızların Afrikalılar ve Afrika kültürüne tepeden baktığı bir gerçektir. “Asimilasyon politikası” olarak da bilinen, Afrika’daki sömürge yönetimlerini destekleyen bir politikaları vardır. Bu politika devrimci karakter taşıyan insanların eşit olacağı, “**Devrimci insan eşitliği**” ilkesine dayanmakla birlikte, yalnızca Fransız egemenliği ve üstünlüğü söz konusuydu.

Böylece Fransızlar, barbar olarak gördükleri insanlarla karşılaştıklarında, onları “Fransızlaştırmayı” bir görev olarak kabul ettiler. Bunun için Fransızca’yı da yaydılar. Bu, potansiyel insan eşitliğinin kabulüne gelmekle birlikte, Afrika kültürünün herhangi bir değeri olmadığı düşüncesiyle tamamen reddedildi. Afrikalılar tarihi olmayan, adına yakışır herhangi bir medeniyeti bulunmayan, sürekli birbirleriyle savaş halinde olan ve Fransız medeniyeti ile karşılaşmaları kendilerine bir şans olarak görülen bir halk olarak kabul edildi (Khapoya, 2012:107).

2.2. Fransız Dilinin Egemenliği

Sömürgecilik, dünyanın siyasi coğrafyasını sonsuza kadar değiştirmiştir ve bunun en görünür alanlardan biri de dildir. İnsanlar soykırım terimi ile karşılaştıklarında ve bunu düşündüklerinde, akıllara genellikle toplu katliamların ve insanları aç bırakıldığı görüntüler gelir. Ancak Fransız "dil"i dışındaki her tür dil baskısı ve yok sayılması da bir soykırıma benzer sonuçlar doğurabilecektir.

Fransızca, "Eski Rejim" döneminde, devletin temel direklerinden biri haline geldi. Bu bağlamda, sürecin başlangıcı olarak, Fransızca'yı ülke çapında tek resmi hukuk ve yönetim dili yapan Francis I. Villers-Cotterets'in 1539 tarihli fermanıdır. Bununla birlikte, pratikliği sebebiyle tercih edilen Latince'den de vazgeçilmiştir. Yerel dillerin yavaş yavaş Fransızcaya indirgenmesi, kralın o dili konuşuyor olmasından kaynaklanmaktadır. Bir asır sonra, XIV. Louis, Franche-Comté (Bourgogne Kontluğu)' yi Fransızca konuşulduğu gerekçesiyle ilhak ettiğinde, Fransızca politika için bir gerekçe haline geldi. Fransa'nın sömürge ülkelerde nüfuzunu arttırmak ve bu ülkeleri daha fazla kendisine bağlı kılmak için kullandığı araçlardan birisi de Fransız dili olmuştur. Fransızlara göre bu içi boş bir iddia da değildir. Fransa, kendisini esasen muhafazakar monarşiler olan diğer Avrupalı güçlerden, devrimci ideallere sahip bir cumhuriyet olarak ayrı bir yere konuşturmuştu. Fransız yöneticiler ve sömürgeciler de Afrika politikasını, birçok yönden Fransa iç politikasının bir uzantısı olması gerektiği varsayımı ile hareket etmiştir. Bu düşünceye uygun olarak ve Frankofil (Fransız asıllı) elitleri teşvik ederek, feodal "aristokrasi"nin son kalıntılarından kolonileri kurtarmak için tasarlanmış doğrudan yönetim biçimini seçtiler.

Fransızların "yamyamlık, köle ticareti, bü-yüculük, insan kurban etmek" gibi Fransız cumhuriyetinde iğrenç görülen "uygarlık dışı" uygulamalara son verilmesi konusunda kararlı davrandıkları görülmektedir. Bununla bağlantılı olarak Fransızca'yı yayarken, "evrensel" değerleri aktarma ko-

nusunda, Aydınlanmanın dilinin Fransızca olduğunu ve aynı zamanda eski evrensel dil Latince'nin de halefi olduğu inancını yaydılar (Cumming, 2005:234). Böylece Fransızca'nın kültürü taşımadaki muazzam etkisi ve önemi, sömürgeciler üzerinde etkili olmuştur. Bu amaçla özellikle yerlilerin eğitilmesi yöntemi benimsenmiştir (Fegarty, 2016: 44). Fransızcanın evrensel insan aklının dili olması ve özünde tüm dillerden üstün olma niteliği, onu konuşanların uygarlaştırma gücüne sahip olması, uygarlığın yayılması anlamına geliyordu (Kasuya, 2001:242).

2.3. Fransızca ve Asimilasyon

Fransız Asimilasyonu kavramı, Afrikalıların kültürüne karşı 19. ve 20. yüzyılda Fransız kültür ve medeniyetini, Fransa dışındaki kolonilere yayma ve yerleştirme fikrine dayanmaktadır. Bu kolonilerin yerlileri, kültür ve gelenekleri benimsediği sürece Fransız vatandaşları olarak kabul edildi. Bu aynı zamanda Fransız vatandaşlarının hak ve görevlerine sahip olacakları anlamına geliyordu. Asimilasyon teorisinin amacı, Afrika yerlilerini dil ve Fransız kültürü konusunda eğiterek "iyi Fransız" bireylere dönüştürmek ve dolayısıyla Fransız vatandaşları veya eşitleri yapmaktır (bmshistoryblog.files.wordpress.com, 2018).

Afrika'daki Fransız Asimilasyon Politikasının temel aracı olarak Fransızca kullanılmıştır. Bu asimilasyonun amaçları ise şunlardır (Chidozie, 2013:15):

- i. Afrika yerlilerini iyi bir Fransız'a dönüştürmek için onları Fransız dil ve kültürü ile eğitmek;
- ii. Afrika kültürü, uygarlığı ve tarihini Fransız dili, kültürü ve uygarlığı ile değiştirerek, bu kültürü yok farz etmek veya değersiz göstermek;
- iii. Geleneksel güç ağlarını, kurumlarını ve toplumsal geleneklerini ortadan kaldırmak;
- iv. Afrikalıların (Afrika yerlileri/Fransız tebaası) "barbar" olduklarına, ancak "uygarlaştırma misyonu (mission civilisatrice)" sayesinde medenileşerek, Fransız olabileceklerine inandırmak;

v. Afrikalılara, Fransız kültürünün diğerlerinden daha üstün ve tüm kültürlerin en iyisi olduğuna inandırmaktır.

İngiliz emperyal politikasının aksine Fransızlar, tebaalarına, Fransız dilini ve kültürünü benimsedikleri takdirde Fransız olabileceklerini ve sonunda onların da “Siyah Fransız” olabileceklerine ikna ettiler. Böylece Fransız sömürgeci altındaki Afrikalılara, Fransız vatandaşlarının tüm hakları verildi.

Afrika’daki insanlar, kim olduklarına dair sömürgeci algıların baskısı altındaydı. İngilizler, Afrikalıların Avrupalılardan esasen farklı olduğuna ve öyle kalacaklarına inanıyordu. Bu bakış açısı ırkçılığı davet etti ve Afrikalıların sadece farklı değil, aynı zamanda daha aşağı oldukları ima edilmiş oldu. Fransızlar, İngilizler ile kıyaslandığında, Fransızca’yı düzgün bir şekilde konuşmayı öğrendiklerinde ve Fransız kültürünü benimsemişlerse Afrikalılara eşit muamele etmekte bir mahzur görmediler. Yeterli bir eğitim düzeyine ulaştıklarında Afrikalıları Fransız vatandaşı olarak kabul edildiler. Gerekliliğinin altına düşmek, ırksal aşağılık suçlamalarına davetiye çıkarmaktı.

Fransız asimilasyon politikası, Fransız kültürünü Fransa dışındaki kolonilere genişletme fikrine dayanmaktadır (Bawa, 2013:4). Bu politikaların uygulanması o kadar katıydı ki, bürokraside Fransızcanın kullanılması dahi başlı başına bir önem arz etmektedir. Eğitim konusu daha dikkat çekicidir: “Köy okullarında” kullanılmak üzere yerel halkın “Afrika dilinde kitaplar” basması veya yayınlaması %12,8 oranında vergiye tabi tutuldu. Diğer diller (Almanca, İngilizce) için ithal edilen kitaplar, gümrükte aynı miktarda vergiye tabi olmuştur. Fransız eğitim ve dil politikasının mantığı, diplomasi yoluyla sömürgeci ile yerli halkın arasındaki kabul ve işbirliğini arttırmak idi.

Bu politikanın sonucunda örneğin Senegal’de seçme ve seçilme hakları dahil olmak üzere, Fransız vatandaşlığı verildi. Bu Afrikalı seçkinler, “orijinaler” olarak tanındı. Bu “uygar orijinaler”, Fransızca okur, yazar ve Fransız geleneklerini benimsedikleri tak-

dirde, idari kurumlarda çalışabilir ve koloninin siyasi ve sosyal yaşamına katılabilirdi (Mamadou Diouf, 1998:674). Ancak bu statüye erişmek hiç de kolay değildi. Örneğin Batı Afrikalıların Senegal’deki dört komün veya belediyeden birinde doğmuş olmaları, Fransa’nın hizmetinde on yıl boyunca hak edilmiş bir konuma sahip olmaları, iyi bir karakter taşımaları da gerekiyordu (Achebe, 2018).

Fransız işgali altındaki insanları “uygarlaştırma” konusundaki benzersiz misyonunu ilan etmesinin Üçüncü Cumhuriyet (1870-1940) döneminde olduğu ileri sürülmektedir. Fransa’nın demiryolları inşa ederek ve hijyeni arttırarak yerel koşulları iyileştirme çalışmaları, bu ideolojinin yansımaları olarak değerlendirildi. Ancak yerel kültürler, Fransız inançları ile çatıştığında bunlar bastırılacaktı (Spolsky, 2018:24).

Bütün bu politikalar yerel halkın kimliği üzerinde derin etki oluşturdu. İngilizce, Fransızca ve Portekizce gibi diller de bugün dahi statüsünü koruyan eğitim dilleri haline geldi. Bağımsızlıktan on yıllar sonra bile, Afrika’daki birçok ülkedeki “orijinal” seçkinler eski sömürge gücünün dilini konuşmaktadır ve Fransızca adeta her ülkede resmi dil statüsündedir. Çoğunlukla da tek eğitim dilidir (Dobrowski, 2017). Bu uygulamalar, Avrupalı sömürgeci güçlerin, Avrupa dışı dil ve kültürleri “düşük prestijli” seviyede görmesinde etkili oldu. Sömürgeleştirilmiş halkların çoğu günümüzde, siyasi olarak bağımsız olsalar da hem Avrupa hem de Avrupa dışı kültürlerin kültürel ve dilsel “dekolonizasyon süreci” henüz tamamlanmamıştır Özellikle İkinci Dünya Savaşı’ndan bu yana, Avrupa dışındaki kültür ve dillerden “düşük prestijli dil” damgasını kaldırmaya yönelik mücadele devam etmektedir. Önceden sömürgeleştirilmiş halklar, sömürge statükosunu sorgulamakta, kendilerini eski sömürgecilere ve küreselleşme gibi tehdit edici diğer güçlere göre konumlandırmanın bir yolunu bulmaya çalışmaktadırlar.

Afrika’nın sömürgecilikten kurtulmasının yolu eğitimden geçmektedir. Eğitim saye-

sinde gerek müfredat gerekse ders kitapları üzerinden, kolonyal söylemler kolaylıkla sürdürülebilmektedir. Kolonyal dönemin eğitim politikaları halen devam etmektedir (Leglise & Migge, 2008:297-338).

Bunun en önemli örneklerinden birisi Cezayir'dir. Burada da Fransız kolonyal egemenliğinin sürdürülmesinde en güçlü kültürel silah olarak, titiz ve iyi hesaplanmış dil asimilasyon politikası uygulanmıştır (mediadiversied.org, 2018). Daha önceleri Arapça ve Berberi dili kullanılan Cezayir'de, Fransa'nın burayı egemenliği altına almasından sonra Fransızca, tek eğitim dili haline geldi. Tüm okullar sömürge yönetiminin denetimine alındı. Ulusal bir müfredat takip etmeleri ve yalnızca devlet onaylı öğretmenleri işe almaları sağlandı. Öğretmenlerin çoğu Fransa ve diğer Avrupa ülkelerinden temin edildi. Büyük ve kalabalık sınıflarda sadece büyükşehir eğitim materyalleri kullanıldı. Küçük bir "seçkinler grubu" dışında, Fransız sömürge okullarındaki öğrenciler yalnızca temel beceriler konusunda eğitim aldılar (Feldmann, 2016:36). Bütün bu politikalar Fransız dilinin alanının genişleyip sağlamlaştırılması için yapıldı. Ancak 1950 yılına kadar Fransız sömürge bölgelerinde okuma yazma bilmeme oranları hâlâ yüzde 95-99 arasındaydı (Cumming, 2005:158). Bu yüzde 5'lik oran da Fransız sömürgecilerin ülkeyi yönetmesi için yeterli orandır; geri kalanını silahlı birlikler tamamlamaktadır.

2.4. Baskı ve Terörün Kullanılması

"Uyarlaştırma misyonu" kolay bir süreç değildir. Bunun için belirlenen politikaların tamamında zor kullanma, şiddet ve baskı unsurlarının hepsi, birlikte kullanılmıştır. Bir başka ifadeyle Bütün sömürgeciler ayrıcalıklı konumlarını geliştirirken, ekonomik değerleri ülkesine transfer ederken kendi batılı değerlerini de ırkçı siyasal uygulamalar dahil alt olarak tanımladıkları her şeyi de güç kullanarak değişime zorlamışlardır (Thomas, 2011). Yaklaşık beş yüz yıldan bu tarafa İspanya, İngiltere başta olmak üzere Fransa ve Avrupa'nın bütün sömürgeci güçleri, bu politikalarını yaymak için insan ti-

caret ve Hristiyanlaştırmak dahil pek çok aracı seferber etmişlerdir.

Para ve ticarete hakim olmak için öncelikle ortamı terörize ettiler: Terörizm, haydutluk, soygun, yağma ve hırsızlık gibi sıradan olarak bilinen bütün taktikleri kullandılar. Ama sonunda Afrika insanını "köleleştirmek" dahil, tüm kaynakları ele geçirmek için her türlü baskı ve terörün en acımasızını gerçekleştirdiler. İlk olarak sömürgelerde kendi hükümetlerini kurarak, Afrika liderliği ve egemenliğini yok ettiler. Sonrasında ekonomik kaynaklar mülksüzleştirildi. Emek, sömürgecinin planı doğrultusunda değerlendirildi. Afrikalılar, artık kendilerine ait olmayan her türlü işte ve yerde, zorla çalıştırılan işçilere dönüştürüldü. Bunun için de baskı, terör hatta savaş bile göze alındı (Jalata, 2013:163). Öyle ki, Sömürge Bakanı olan Joseph Chamberlain, bir zamanlar Fransız politikacı François de Charette'in söylemini tekrarlayarak, Kraliyet Sömürge Enstitüsü'nde yaptığı konuşmada (31 Mart 1897), uygulanan şiddet ve terörü şu ifadelerle savunmuştur:

"...Yumurta kırmadan omlet yiyemezsiniz, Afrika'nın içini yüzyıllardır ıssızlaştıran barbarlık, kölelik, hurafe uygulamalarını güç kullanmadan yok edemezsiniz; ama insanlığa sağladığımız kazancı, bunun için ödemek zorunda olduğumuz bedelle karşılaştırırsanız, bence oldukça değerli hayatlara mal olabilecek ve gerçekten de olmuş olan bu tür seferlerin sonucundan pekala memnun kalabilirsiniz. Kaybedilen bir can için yüz kişinin kazanılacağından ve medeniyet davasının ve insanların refahının uzun vadede önemli ölçüde ilerleyeceğinden emin olabiliriz. Ama kuşkusuz böyle bir durum, anlattığım gibi bir görev ve ağır bir sorumluluk gerektirir. Kraliçe'nin geniş egemenlik alanlarında, "Janus tapınağının kapıları asla kapanmaz"² ve barışı sağlamak için imparatorluk esasını kullanmaya karar verdiğimizde üstlendiğimiz şey, devasa bir görevdir. Görev büyüktür, sorumluluk büyüktür, ancak onur da büyüktür; Vatanın vicdanı ve ruhunun vazifelerinin doruğuna çıkacağına, tarihimizin ve milli şahsiyetimizin bize yük-

lediği vazifeyi yerine getirecek güce sahip olacağımıza inanıyorum...”

Avrupa sömürgeciliğinin, sömürgeleştirdiği topraklardaki halka, kendi siyasi ve ekonomik kurumlarını dayatarak bir siyasi tahakküm sistemi kurduğu görülmektedir. Fransız, İspanyol, İngiliz ve Portekiz sömürge imparatorlukları arasında uygulamada farklılıklar olsa da kolonyal bir egemenlik için gereken her türlü yapılaşma sağlanmıştır (Zauache, 2017:374).

Yaklaşık beş yüz yıl boyunca Portekiz, Hollanda, Fransa, İngiltere, Belçika, İtalya ve İspanya gibi Avrupalı sömürge güçlerinin her biri farklı taktik ve stratejilerle hareket ettiler. Bazı Afrikalıların ticareti/köle ticareti, ticareti ele geçirme ve kontrol, Afrika kültür ve dinlerini tahrip ederek Hristiyanlığı dayatmak, sömürge hükümetleri vasıtasıyla Afrika liderliğini ve egemenliğini yok etmek; toprakları ve diğer ekonomik kaynakları ellerinden alarak mülksüzleştirmek ve Afrikalıları sömürgeciler için çalışan işçilere dönüştürme süreçleri zor kullanarak, baskı ve terörizm ile mümkün olmuştur.

Afrikalılara karşı şiddet ve baskılarla yerli halkın ülkesini ve kaynaklarını ele geçirmek bir terör eylemidir. Terörizm ve şiddet, sömürgeci güçlerin kendileri ve işbirlikçilerinin Afrika’da zenginleşmelerini sağladı. Bunun sonucu olarak da güçlerini pekiştirdiler, ırksal üstünlük iddia ettiler ve kültürlerini Afrikalılara empoze ettiler (Jalata, 2011:2).

Başta Afrika’da olmak üzere dünyanın çeşitli bölgelerinden sömürgeler edinen imparatorlukların işgal ettikleri sömürge mülklerinde varlıklarını sürdürmek için önemli ölçüde “cebir ve şiddet” kullanmaları gerekmektedir. Böyle de olmuştur. Yerli halka karşı zor kullanmaya başvurdukları zaman, ölçsüz bir vahşet sergilemekten geri durmamışlardır. Sömürgeciler arasında şiddetin bir kıyası yapılmak istense, bir sömürgecinin bir başka sömürgeciden hiç de geri kalmadığı görülmektedir (Rhodes, 2019:229).

“Kongo Kasabı” lakaplı, Belçika Kralı II. Leopold’ün şiddet kullanmasında akla hayale gelmedik örnekler görülebilir. Kongo halkına yönelik, belgelenmiş şiddet eylemleri sonucunda, yaklaşık 10 milyon kişinin ölümüne sebep olmuştur. Bu şiddet ve beraberinde gelen ölümlerin tek sebebi, Avrupa insanının sömürge ülkesinin kaynakları ve topraklarını sadece kendisi için istemesidir. Bu yüzden maddi varlıklar üzerinden başlayan çatışmalar, kültürler arasında gerilimin de tetikleyicisi olmuştur. Batılı sömürgeci güçler, yerli kültürlerin tarihinden, kimliğinden, dilinden arındırılmış olarak, sadece sömürge dilini bilen ve kullanan ve onlar için çalışan kişiler olmasının önünü açmıştır. Yerel kültürlerle ve tarihlerine asla saygıları yoktur. Bu sömürgeciler, toprağın kutsal ve ortak kullanılabilir kabul edilmesine aldırış etmediler (Osman, 2017).

“Pasifleştirme” terimi, Avrupalıların sömürge dönemine ait, bölgesel işgalleri ifade etmek için kullanılır. Hangi biçimi alınırsa alınsın, sömürge imparatorlukları varlıklarını ve yasal şiddetlerini “pasifleştirme” baskıları ile dayatmıştır (Klein, 2017). Direnen Afrika halkının zor kullanarak pasifleştirilmesi karşısında oluşan direnç, toplu katliamları da beraberinde getirdi. Pasifleştirme sürecinde Afrikalıların, sömürge ajanları tarafından fiziksel olarak ortadan kaldırıldığı da görülmüştür. Milli onur duygusu ile hareket eden Afrikalıların bu davranışlarının baskılanmasında kullanılan şiddete dayalı yöntemler, işgalci bir sömürgecinin soykırımına eşdeğer bir davranışın tarihsel boyutunu oluşturmaktadır.

Sömürgeci şiddet, Afrikalılar arasında siyasi öfkeyi besledi ve Afrikalılar tarafından hissedilen bu adaletsizlik duyguları keskinleştiği gibi militan milliyetçiliğin görünür biçimlerine dönüştü. İster İngiliz, ister Fransız, ister Portekiz sömürgeci güçleri olsun, Afrika’daki terör ve şiddet uygulamalarına muhalif hareketleri daima asimilasyon ve yerel işbirlikçilerle işbirliği üzerinden yürüttü. Üstelik Afrikalıların acılarını hatırlayacağı araçların bastırılması ve unutturulması, Afrika’nın fiziksel kaba kuvvete tepkisine

karşı, daha şiddetli asimilasyon ve baskıcı sömürge yönetimleri kullanılmıştır (Vambe, 2012:221).

Fransız sömürge yönetimi, sömürge yöntemlerini İngilizlerden öğrenmekle birlikte, genellikle daha doğrudan uygulamalar geliştirdiği söylenebilir. Fransız sömürge modeli açık müdahalecidir. Fransa'nın görevi medenileştirmektir: Bunun için kolonilerini asimile etmeyi hedeflemektedir. Dahası, Fransa'nın jakoben, merkezleştirici siyasi geleneği, sömürge yönetiminin de merkezleştirilmesi anlamına gelmektedir (Lawrence, 2016). Bu açıdan bakıldığında Fransız sömürgeci tutum ve uygulamaları genellikle Cumhuriyetçi Fransa'yı karakterize etmektedir. Fransız emperyal topraklarında faaliyet gösteren misyonerlerle ülkedeki laikler zaman zaman karşı karşıya gelebilmektedir (Rhodes, 2019:234). Özellikle laikçi uygulamaları ile tanınan Fransız başbakanlarından Léon Gambetta (1881-1882), kendi döneminde "dindarların kesinlikle devlet memuriyetinde çalıştırılmasına" izin vermemiştir. Kiliseyi, "İşte gerçek düşman!" diyerek hedefe alan Gambetta, Afrika'daki misyoner papazlarını ise "Fransız dilini yadıkları" gerekçeyle, sonuna kadar desteklemiştir (Gildea, 2016: 49-51).

Fransa, Afrika sömürgelerinde kendi oluşturdukları yerel sivil idareleri, her fırsatta küçümsemişlerdir (Griffiths, 2006:512). Afrika halkının kültürel olarak bastırılması, genellikle farklı ama sistematik yöntemlerle yapılmıştır. Sömürge hükümetleri Afrikalılar arasında, Afrikalıların nasıl kötü muamele gördüğü hakkında konuşmak bir tabu haline gelene kadar, Afrikalı muhaliflere defalarca fiziksel saldırıda bulunmuş ve küçük düşürülmüştür. Özellikle Cezayir'deki Fransız şiddet ve terör olayları kapsamında, hayvan sürülerine el koymak, tahıl ambarlarını yağmalamak, ekinleri ve bahçeleri yok etmek, liderlerini öldürmek, köyleri ve şehirleri yakmak dahi yer almaktadır.

Dohra mağaralarına sığınan erkek, kadın, çocuk beş yüz kadar Cezayirli'nin, mağaranın önünde ateş yakılarak dumandan ölü-

müne sebep olmak (Jalata, 2011:12) çok acı bir olay olmakla birlikte; o dönemin sıradan uygulamalarını göstermesi bakımından dikkat çekicidir.

Fransız Cezayir'indeki, acımasız Fransız politikaları o kadar etkiliydi ki bazı eleştirmenler, sömürgeci şiddet gruplarının sebep olduğu kültürel baskı ve susturmayı "Cezayir sendromu" olarak tanımladılar. Bu süreçte Fransız asimilasyon politikalarının, "işbirlikçi edinme" politikaları sonucunda bazı Cezayirli erkek ve kadınlar, ya kendi akrabalarıyla savaştıkları da tarihi bir gerçektir. Fransız halkının Cezayir ve Fransa'da Cezayirli'lere karşı yaptığı mezalimleri çarpıtarak veyahut bu vahşeti sürdürerek Fransız emperyalizmiyle işbirliği yaptığı da tarihi kayıtlara geçmiştir (Vambe, 2012:222). Bağımsızlık mücadelesi sırasında ve sonrasında Fransız emperyalizmi ile işbirliği yapan ve Fransızlara sadık kalan yaklaşık iki yüz bin civarındaki Cezayir'liye "Harki" ler adı verildi ve bunların on binlercesi öldürüldü (Allouche, 2021).

Şüphesiz baskı ve terör sadece Cezayir ve Cezayirli'lerle sınırlı değildi. Örneğin 1958 yılında Gine devlet başkanı Sekou Toure'nin kendisi ve ülkesi bu sürecin mağduru olmuştur. Cezayir'de, Fransız sömürge para birliğine katılıp katılmama konusunda yapılan referandumda %95 oranında "katılmama" kararının çıkmasıyla birlikte, Charles de Gaulle hükümeti derhal tepkisini göstermiştir: Dört binden fazla memur, yargıç, öğretmen, doktor ve teknisyeni geri çekmişler, geride kalan her şeyin imha edilerek kullanılmaz hale getirilmesi talimatını vermiştir. Yakılan kitapların, yıkılan binaların, tahrip edilen tarım araçlarının, çocuk oyun parklarının haddi hesabı yoktur. Hatta oyun parklarının imha edildikten sonra tarım araçları ile üzerinden geçildiğine dair kayıtlar yer almaktadır. Böylece Fransız birliğinden ayrılmak isteyen diğer sömürgelere ibret olması hedeflenmiştir. Fransız yorumcular bu durumu "nafaka olmaksızın boşanma" olarak nitelendirmişlerdir Gine'nin kendi para birimini kullanmak istemesi üzerine Fransa, gizlice büyük miktarlarda yeni para basıp

enflasyonun fırlamasına ve ülkenin ekonomik olarak çökmesine de neden olmuştur (Hundeyin, 2019).

Benzer şekilde, Mali 1962'de sömürge Frank'ı bölgesini terk ettiğinde, Fransa komşu ülkelere Mali ile ticareti sınırlandırmaları için baskı yapmıştır. Bu da yeni para biriminin keskin bir şekilde değer kaybetmesine sebep olmuştur. Bugün hâlâ daha sükûn bulmayan bir Mali'den söz edilebilir. Sonunda Fransa Mali'yi, Fransız para sistemine yeniden katılmaya zorladı. Fransa'nın ayrıca, ulusal bir para birimi başlatmayı ve ülkelerini Fransız para sisteminden çıkarmayı planlayan iki Afrika (1963 yılında Togo devlet başkanı Sylvanus Olympio, 1987 yılında Burkina Faso devlet başkanı Thomas Sankara) devlet başkanının öldürülmesi üzerindeki şaibe devam etmektedir (Fazi, 2019).

Bütün bu kültürel uygulamalar, sömürgecinin "ekonomik çıkarını" arttıran uygulamalardır. Örnekler de arttırılabilir. Zaten Fransa ve diğer sömürgeci ülkelerin uyguladıkları şiddet, baskı ve terör konusunda geniş bir literatürün mevcut olduğu söylenebilir. Fransız egemenliğini sadece ekonomik değerlerin transferi, "toprak ve iktidar" olarak anlamamak gereklidir. Bunun ekonomik olarak Fransa'ya sağladığı hak ve menfaatler de ayrıca incelemeye konu edilmelidir.

3. FRANSIZ SÖMÜRGEÇİLİĞİNİN "EKONOMİK" BOYUTU

Afrika fakir değil yağmalanmış bir kıtadır. Evi soyulan kişi için "fakir" demek, hırsız aklamak olur. Afrika'nın hammaddesi de, emeği de yağmalanmıştır. Canından, malından olmuştur. Avrupalıların sömürge geçmişinin üç asra dayandığı düşünüldüğünde, Afrika'dan getirilen(!?) köle olarak kullanılan insanlar ve bu kıtanın varlıkları bugünkü zengin Avrupa'yı doğurmuştur. Bunun geçmişine bakıldığında Batı Afrika ile Avrupalıların ilk teması, Portekizli tüccarların Batı Afrika kıyı halklarıyla temasa geçtikleri MS on beşinci yüzyıla kadar uzanmaktadır. Daha önce Avrupalılar, Sahra-ötesi ticaret yoluyla Batı Afrika halklarıyla öncelikle ticari ilişkiler kurmuşlardı. On beşinci yüz-

yılın ikinci yarısından itibaren İspanyollar, Hollandalılar, İngilizler ve Fransızlar Batı Afrika bağlamında varlıklarını görünür hale getirmeye başladılar. Bu erken temasların zamanlaması, denizcilik yeteneklerinin büyümesi, Afrika ve Uzak Doğu ile ticaret faaliyetlerine artan ilgi, dini genişleme ve Keşif Çağı ile yakından bağlantılıdır. Afrika ve özellikle Batı Afrika, önümüzdeki beş yüzyıl boyunca Avrupalı güçlerin yayılmacı politikaları için önemli olasılıkları temsil etmeye başladı (Wooten, 1993).

Avrupalılar, özellikle de Portekizliler tarafından on beşinci ve on altıncı yüzyılın başlarında yapılan ilk temaslar, büyük ölçüde Batı Afrika'nın kıyı bölgelerine odaklanmıştı ve misyonerlik çalışmaları ve keşifler de meydana gelmesine rağmen, öncelikle ticaretle ilgiliydi. Avrupalılar bu dönemde köle, şeker, biber, fildişi, balmumu ve altın ticareti yaptılar. Altın ticareti, Avrupa'nın Batı Afrika'ya olan ilgisinin artmasında önemli bir faktördü. Batı Afrika'dan, özellikle Gana'dan gelen altın, on altıncı yüzyılın başlarında dünya altın rezervinin 1/10'unu temsil ediyordu (Boahen, 1989). Avrupa'nın o dönemdeki ekonomik ve ticari politikasının gereği başta altın olmak üzere kıymetli madenlere olan artan bağımlılığı ve bununla bağlantılı olarak ticari kapitalizmin büyümesi, Avrupa'nın Batı Afrika ile olan bağlarını daha güçlendirmesine yol açtı. "Yeni düzende hiçbir ulus artık kendi başına yaşayamaz" ve "Batı zorunlu olarak Doğu'ya hakim olacaktır. "İstesek de istemesek de Doğu açılıp dönüştürülecek; Batı'nın standartları on a empoze edilecek" anlayışının gereği başta Doğu olmak üzere dünyanın geri kalanı üzerinde hakimiyetlerini oluşturmak için yeni modeller geliştirme arayışını girmiştir (Go, 2010).

Fransa başbakanı Jules Ferry (1880-1881, 1883-1885), 1884'te vekiller meclisi önünde yaptığı konuşmada, sömürgeci yayılmanın Fransa için, başta yerel üreticileri yeni pazarlarda tanıtmak için ticaret yapmak olmak üzere neden gerekli olduğuna dair çeşitli nedenler sıraladı. Argümanının itici gücü, Avrupa pazarlarına erişim zorlaşırken, sö-

mürge pazarlarının Fransa'nın ürünlerini satabileceği ve hammadde çıkarabileceği karlı bir alternatif haline gelebileceğiydi (Kallab, 2018: 25).

Sömürge yetkilileri ve kurumları, yetkilerini empoze etmeye ve ticareti resmi pazarlara ve vergiye tabi meşru ticaret biçimlerine sınırlamaya çalıştıkça, imparatorluğun yerleştiği yapılar etrafında çok sayıda yasadışı veya düzensiz ticaret gerçekleşti. Başta kaçakçılık ve korsanlık suçlamaları genellikle vatana ihanet, sınırların değiştirilmesi ve yasal rejimlerin değiştirilmesi suçlamaları gibiydi. "Meşru" ticareti neyin oluşturduğuna ilişkin gerilimler, hiçbir yerde resmi kolonileri imparatorluk içindeki himaye ve mandalardan ayıran geçirgen sınırlarda olduğundan daha belirgin değildi (Kallab, 2018: 25).

18. yüzyıl boyunca Fransa, İngiltere ile sürekli ekonomik ve askeri rekabet içindeydi ve bu rekabet Fransız kraliyet maliyesine ağır bir darbe vurdu. Fransız devleti, savaşta zarar gören mali kaynaklarını yenilemek için, ekonomik faaliyetler üzerindeki vergileri artırmak amacıyla, yeni kendi iç hukukunun yanında sömürge hukukunda değişikliklere gitti. Bu değişiklikleri gerçekleştirme konusunda Napolyon avantaj elde etti (Kwon, 2011: 58).

1930'larda sömürge pazarları, Fransız mal ihracatının beşte biri ile üçte biri arasında yer alırken, sömürgelerden yapılan ithalat, toplam Fransız ithalatının yüzde 12 ila 28'i arasında değişiyordu (Fitzgerald, 1988: 373)

Sömürgeci ülkelerin ekonomik kontrolü sağlamak amacıyla, sömürgelerinde para birimlerine dayalı bölgeler oluşturması söz konusudur. En eski sömürgecilerden Portekiz'in "Escudo bölgesi", İspanya'nın "İspanyol Pesetası Bölgesi", İngiltere'nin "Sterlin bölgesi", Fransa'nın ise "Frank bölgesi" oluşturması, sömürgecilerin kendi hakimiyet alanlarını milli paraları üzerinden işaretlediğini göstermektedir. Konu kapsamında Koloni Frankı konusu ele alınmıştır. Elbette milliyetçilik fikrinin yaygınlaşması koloniler üzerinde de etkili olmuştur. Buna bağlı

olarak sömürge politikaları ile "CFA" kısaltmasındaki "koloniler" ifadesi yerini "topluluk" kelimesine bırakmıştır. 1945'ten itibaren yaşanan bu süreçte önce "Afrika Fransız Kolonileri" (Coloniesfrançaisesd' Afrique) ibaresi 1958'de, "Afrika Fransız Topluluğu" (Communauté Française' Afrique) olarak değiştirildi. Daha sonra 1960'lı yıllarda "CFA" kısaltması hep sabit kalmak kaydıyla "Afrika Finans Topluluğu" (Communauté-Financière'd'Afrique) haline gelmiştir.

Sonuçta sömürgecinin de kendi varlığı ve çıkarını korumayla ilgili bir evriminden söz edilebilir. Ancak bu güçler yeri ve zamanına ve durumun gerektirdiği ihtiyaca göre çok çeşitli strateji ve taktikler uygulayarak, günümüze kadar var olagelmiştir. 1900'lerin ilk çeyreği ve son çeyreğinde Afrika'daki bütün sömürgelerde, sömürgecilere karşı direnişin artmış olduğu bir gerçektir. Bu da refah ve zenginliğin kaynağını sömürge ülkelerinden sağlayan ülkelerin ekonomik istikrarsızlığa sürüklenme ihtimalini arttırmıştır. Bunun da siyasal istikrarsızlıklara yol açacağı gerek akademik gerekse de siyasal söylemlerde sıkça dile getirilmektedir.

Her ne kadar İkinci Dünya Savaşı sonrasında Afrika sömürge ülkelerinin bağımsızlıklarına kavuştukları söylemi literatürde sıkça yer alsada Fransa günümüzde hala bu ülkeleri kontrolü altında tutmaya devam etmektedir. Fransa'nın şu anda egemenliği altındaki Afrika ülkelerinin yıllık yaklaşık 500 milyar dolara ulaşan bir parasını hazinesinde tuttuğu ve onu korumak için her şeyi yapacağı tahmin ediliyor. Bu da Mart 2008'de eski Fransa Cumhurbaşkanı Jacques Chirac'ın "Afrika olmadan Fransa üçüncü dünya gücü konumuna düşecek" sözüyle açığa çıkmaktadır. Chirac'ın selefi François Mitterrand'ın 1957'te "Afrika olmadan Fransa'nın 21. yüzyılda tarihi olmayacak" ifadesi, Afrika'nın Fransa nezdindeki yerini göstermesi bakımından önemlidir.

Sömürgelere dayatılan uygulamalar:

- Resmi dil ve eğitim; Fransa Afrika'daki sömürgelerden çekilirken, ülkenin resmi dili ile eğitim dilinin Fransızca olması şartını

getirmiştir. Dolayısıyla Fransa bağlantılı bürokrasi ve Fransız menfaatlerini savunan yönetimlerin önü açılmıştır.

- Kamu alımlarında Fransız Şirketlerinin önceliği; Bütün sömürgelerde kamu alımları ve ihalelerde öncelik Fransız şirketleridir. Fransız şirketin istememesi halinde yerli veya yabancı, başka bir firma devreye girebilir.

- Rezervlerini Fransa'da tutma zorunluluğu; Parasal konular hayli tartışmalı ve tamamen Fransa lehine düzenlenmiştir. Fransa 1961'den beri 14 Afrika ülkesinin ulusal rezervlerini elinde tutmaktadır. Yıl sonunda düzenli rezerv raporu bildirilir. Toplam rezervin yaklaşık %85'i Fransız Hazinesinde saklanır. Paranın gerçek sahibi ülke, kendi parasının sadece %15'ini kullanabilmektedir. Fazlasını isteyen ülke ise kendi parasını "borçlanarak" kullanabilmektedir. Bu borçlanma limiti de milli gelirin %20'sini geçemez. Geçerse; Fransa borç talebini "veto" etmektedir. Sömürgelerinden topladığı bu paralarla Fransa'da 500 milyar dolar kadar bir kaynak oluştuğuna dikkat çekilmektedir. Üstelik Afrika ülkelerinin bu paraya erişimi yoktur (Spagnol, 2019).

- Havayolu seferlerinde Fransa bağlantılı uçuşlar; Afrika vatandaşlarının yıllarca sadece Air France şirketi ile başka bir ülkeye dahi gidecek olsa Paris bağlantısını kullanmak zorunda kalmaları sömürgeciliğin boyutunu göstermesi açısından dikkat çekicidir.

- Sömürgelerin büyük ekonomik varlıkları Fransa'ya aittir; Fransızlar, Afrika sömürgelerinde büyük ekonomik varlıkların çoğunun sahibidir. Fransız şirketleri su, elektrik, telefon, ulaşım, limanlar ve büyük bankalar gibi büyük hizmetlerin hemen tamamını işletmektedir. Ticaret, inşaat ve tarım da Fransızların elindedir.

- Yerelde, Fransa dostu şirketler; Fransa, sömürgeleri üzerindeki egemenliğini sürdürmek için doğrudan Fransız şirketleri ile faaliyet göstermekle birlikte yerel ama "Fransa dostu şirketlerle" çalışmaktadır. Mesela sadece Kamerun'da başlatılan bir programda

bekâr, zinde gençler arasından Fransızcaya hâkim Kamerunlu gençler, Fransa'ya götürülmek istenmiştir. Kamerunlular ülkenin kalkınmak için doktorlara, mühendislere ve iyi eğitilmiş teknisyenlere ihtiyacı olduğu gerekçesiyle programa tepki göstermişlerdir.

- Milli paraları yerine CFA; Frank her ne kadar Fransa'da bile kullanılmıyor olsa da sekiz Afrika sömürgesinde hâlâ sömürge Frank'ı kullanılmaktadır (CFA).³ CFA'nın alım gücü, Paris'ten belirlenmekte ve eski Fransız Frank'ı ve şimdilerde Euro'nun basıldığı yer olan Chamalières'te basılmaktadır. Afrika için basılan Frankların üzerinde (Orta Afrika Frankı, Batı Afrika Frankı gibi) her ülkeye uygun Afrika figürleri vardır. Ülkenin herhangi bir yanlış adımı rezervlerine otomatik el konulması ile sonuçlanabilir. "CFA" Benin Cumhuriyeti, Burkina Faso, Fildişi Sahili, Gine Bissau, Mali, Nijer, Senegal ve Togo dahil sekiz eski Fransız Batı Afrika kolonisi tarafından kullanılmaktadır.

- Askeri bürokrasinin eğitimi Fransa'da; Böylece bu ekonomik operasyon askeri olarak da tamamlamıştır. Askerlerin eğitimi, güvenlik ve askeri teçhizatın temini, güvenlik ile ilgili ittifaklar kurulmasında öncelik Fransa'nındır. Aksi durumlarda darbeler ve görevden almalar işletilmektedir. Mesela Afrika Birliği'nin ABD Elçisi Zimbabveli diplomat Dr. Arikana Chihombori-Quao, Fransa'nın aldığı "Sömürge Vergisi"ne son verilmesini istediği için görevden alınmıştır.

- Fransızca; Fransa "Fransızca Konuşan Ülkeler Topluluğu" (Frankafon) sömürgeleri ile olan irtibatını koparmamıştır. La Francophonie'nin merkezi Paris'tir. Afrika'da 100 milyon kadar kişi Fransızca konuşmaktadır. Afrika'da 54 ülkenin 27'sininin resmî dili Fransızcadır. Afrika'ya yönelik yayın yapan basın ve yayın kuruluşları gazete, dergi, TV ve radyo istasyonlarından sürekli Fransız çıkarlarını korumak için yayın yapılmaktadır.

- Bürokrasi; Diğer sömürgeciler gibi Fransa da kendi çıkarlarını koruyacak kişileri buldu ve yetiştirdi. Fransa'nın "Ahlaki Fetih/conquête morale" adını verdiği bu süreçte bürokratların eğitiminden ders içerikleri ve

kitaplara kadar her şey Fransızca ve Fransa'nın kontrolünde gelişmektedir. Bu yöntem doğrudan Fransız çıkarlarını önceleyen içeriklerle doludur. Yöneticiler de almış oldukları eğitimlerle bu süreci kolaylaştırmaktadır.

Fransa bugün Orta Akdeniz'de, Kuzey Afrika'dan Afrika'nın derinlerine doğru bu çıkarlarının peşindedir. Amaç yeniden büyük Fransa idealidir. Sömürü tatlıdır, isim değişikliğine gidilse de uygulamada bir değişiklik görülmemektedir. Afrika CFA, rezervlerin Paris'te tutulması, kredi vetosu, ithalat ve bunu devam ettiren bürokrasi vasıtasıyla kendi kılcal damarlarındaki kanı Fransa'ya pompalamaktadır. Bu bağımlılık da Fransa için hayati öneme sahiptir. Bunu en iyi bilen Fransızların bundan da vaz geçmeye niyeti yoktur.

Fransız Senatosu'nun 2013 yılında, Dışişleri, Savunma ve Silahlı Kuvvetler Komitesi adına, J. Lorgoux ve J. M. Bockel'e hazırlattığı "Afrika Bizim Geleceğimiz" raporu bunun en önemli örneklerindedir (Logeoux & Bockel, 2013). Raporda, sorgulayan başlıkların yanı sıra kıtadaki ABD ve Çin etkisine vurgu yapılarak askeri ve sivil bürokrasinin Fransa tercihinin devam etmesi yönünde öneriler yer almaktadır. Bunun da yolunun Sorbonne Üniversitesi ile Abou Dhabi Üniversitesi örneğinde olduğu gibi bu ülkelerde, Fransızca konuşan ve eğitim veren, ortak eğitim kurumlarının açılması gerektiğinin önemine dikkat çekilmektedir.

Rapor her fırsatta, "Fransız ekonomik çıkarları" konusunda öneriler getirmektedir. Özellikle Çin tehdidine dikkat çektiği kısımlarda, "Çinlilerin sürüler halinde avlandığı ve Fransız çıkarlarını daha iyi savunmak için yeniden örgütlenmenin önemine ilişkin" tavsiyeler sunduğu gözlenmektedir. Kıtada faaliyet gösteren Fransız şirketleri ile koordinasyonlar ve yatırım ajansları oluşturularak kaybedilen nüfuz alanlarının yeniden kazanılmasına yönelik teklifler, raporun Fransa bakımından "yeni sömürgeci" yanını ortaya koymaktadır.

2008 krizinin uzun süren etkisi, "Sarı Yelek-

liler" eylemleri ve son olarak yaşanan pandemi krizi bu ve benzeri raporlara ilişkin Fransız hükümetinin net bir tutum geliştirmesine şimdilik, engel olmuş görünmektedir. Ancak Fransız devlet başkanlarının ve düşünürlerinin de sıklıkla ifade ettiği şekilde Fransa, Afrika'daki çıkarlarını korumayı, ekonomik anlamda bir beka sorunu olarak tanımlamakta ve takip etmektedir.

4. SONUÇ

Avrupa'nın önde gelen sömürgeci güçleri on beşinci yüzyılın sonlarından başlayarak yirminci yüzyılın ortalarına kadar dünyanın hemen her bölgesinde sömürgele edindiler. Buralardaki kaynakları büyük bir pervasızlıkla ülkelerine transfer ettiler. Transfer edilen kaynakların maliyetinin her bakımdan ucuz olması, Batılı ülkeler arasında bir rekabeti de ortaya çıkardı.

1884-1885 Berlin Konferansı, Avrupa'nın önde gelen güçlerinin bir araya gelip Afrika kıtasını paylaştıkları, gelecekte muhtemel bir çatışmayı önlemek için emperyal sınırların belirlendiği bir anlaşma ile sonuçlandı. Birinci Dünya Savaşı sonrasında bu savaşın mağlup ülkeleri, dağıtılan tüm sömürge mülklerinden mahrum bırakıldı.

Afrika'daki en önemli iki sömürgeci güç, Birinci Dünya Savaşı'ndan önce kıtanın üçte ikisini ve savaştan sonra yüzde yetmişden fazlasını kontrol eden Fransa ve İngiltere idi. 1800'lerin ortalarından 1900'lerin başına kadar olan dönem, Afrika'da emperyal yönetimin zirvede olduğu dönemdi (Khapoya, 2012:100).

Ülkelerin sömürgeleştirilmesinin on dokuzuncu yüzyılda bir güç gösterisi ve prestij sağlamanın yanında, Sanayi Devrimi ile birlikte Avrupa ülkelerinin hammadde, insan gücü ve pazar ihtiyacı Afrika ülkelerinde koloniler edinmeleri sonucunu doğurmuştur. 1870'lere kadar kıtanın sadece yüzde onu doğrudan Avrupa tarafından kontrol edilirken, yukarıda sözü edilen 1884-85 Berlin Konferansı'ndan sonra 1900'lerin başlarında yüzde doksanından fazlasını yönetir duruma geldiler (Mülayim, 2017). Dünya tarihinde, uluslararası siyasi alanı, fethedilen

toprakları sınırlarını büyük ölçüde değiştiren ve kontrolleri altında tuttıkları sömürge ülkelerindeki yerli halkları önemli ölçüde etkileyen, güç mücadeleleri ortaya çıktı. Fransa modern tarihin en önemli sömürgeci güçlerinden biri olarak, 1960'larda ulusal kurtuluş hareketlerinin oluşumuna kadar Sahra altı Afrika'nın geniş bir alanında hakimiyet sağladı (Krupova & Cech, 2020:291).

Başta Fransa ve İngiltere olmak üzere Avrupalı güçler sömürge imparatorluklarını sürdürürken varlıklarını meşrulaştıracak bir ideoloji üretmekten de geri durmadılar. İngilizlerin "beyaz adamın yükü", Fransızların ise "uygarlaştırma misyonu" sömürge mantığının temel ideolojisini oluşturdu. Bu misyonun başarıya ulaşabilmesi için de yönetim şekli olarak başlatılan ırkçılık, asimilasyon, baskı-terör-şiddet başta olmak üzere her türlü aracı kullanmaktan çekinmediler. Ancak içinde bulunulan yirmi birinci yüzyılın ilk çeyreğinde sömürülen ülkeler kendilerinden alınan maddi ve manevi kaynakları sorgulamaya ve geri istemeye başladılar. Günümüz Avrupa'sına bakıldığında, geleneksel halklar ile aileleri yurt dışından göç etmiş kişiler arasında yoğunlaşan çatışmaların tedirginliği yaşanmaktadır. Bundan en fazla etkilenen iki sömürgeci ülke, Fransa ve İngiltere'dir. Her iki ülkenin zenginliği, sömürgelelerinden elde edilen kaynaklara dayanmaktadır.

"Afrika geleceğimizdir" raporunda Fransız senatörlere ısrarla verilen mesaj, "Tüm post-kolonyal önyargılardan uzak, Afrika'yı geleceğimizin kilit unsuru olarak görmeliyiz." İfadesinde kendini bulmaktadır (Tilouine, 2013). Burada dil ile askeri ve sivil bürokrasinin Fransa kontrolünde olmasının önemi ısrarla vurgulanmaktadır. Ekonomik kaygıların merkezine Çin'den ABD, hatta Türkiye'ye kadar varan bir rekabetin dışında kalma korkusu oturmaktadır. Ayrıca pandemi sebebiyle, sürece ilişkin işlemleri geciken ve CFA'nın yerini alacak olan ECO ile daha geniş bir etki alanından söz edilmektedir.

Sömürgeciliğin ilk yıllarından bugüne, medeniyet getirme vaadiyle ortaya çıkan "Uy-

garlaştırma Misyonu", Avrupalı güçlerin dünyanın dört bir yanındaki ülkelere saldırması ve nefret tohumları ekmesi ile sonuçlanmıştır. Bunlar günümüzde dünyayı saran zehirli otlara dönüşmüştür. Daha fazla işbirliği ve açıklık pek çok ülke için fırsat olsa da kolonyal güçler, sahip oldukları yer altı ve yer üstü ekonomik "imkanlardan" vazgeçmek istememektedir. Bunu, kendilerinin bekâsı için bir risk olarak algılamaktadır. Siyasi ve kültürel asimilasyonun da özünde ekonomik çıkarları arttırmanın olduğu görülmüştür.

Bunda da en fazla Fransızca'nın yaygınlaştırılması ve Fransızca eğitim kullanılmıştır. Dil eğitiminden, dil okullarına; dil öğrenme kitap ve diğer dokümanlardan eğitimcilerine kadar dil de ihraç edilen bir ürün haline gelmiştir. Fransızca konusu yeni sömürgeciliğin önemli bir aparatı olmuştur. Bu durum adeta hassas çizgi haline gelmiş; bütün sömürgeci güçler gibi Fransızlar da bu konuda verilen bir tavizin doğrudan ekonomik çıkarlarına zarar vereceğini gördüklerinden, özellikle Fransız dili ile eğitim ve bürokraside Fransızcanın kullanılması konusunda hiçbir taviz vermemektedirler. Kullanılan araçların çeşitliliği ve ahlakiliğine dair devasa literatür, sömürgeciliğin hem sömüren hem sömürülen bakımından ortaya çıkan ekonomik sonuçları, önümüzdeki dönemlerde araştırmacıların daha fazla ilgisini çekmeye devam edecektir.

SON NOT

¹ Manifest Destiny: Başlangıçta, Kızılderililere ait toprakların ele geçirilip, tüm kaynaklarını sömürmeyi "Tanrı Lütü" olarak kabul eden bir doktrindir. 19. yüzyılda ABD'nin Amerika kıtasının kıyı ve ortalarına doğru genişlemesinin hem haklı hem de kaçınılmaz bir durum olduğunu kabul etmektedir. ABD, kendi politikalarını desteklemeyen ve bağımsız hareket etmeye kalcan herhangi bir orta veya Güney Amerika ülkesine karşı, askeri güç kullanmayı, işgal de dahil olmak üzere bir takım yaptırımlar uygulamayı bir hak olarak görmektedir.

² Janus Tapınağının kapısı sadece barış dö-

nemlerinde kapalı kalırdı. Savaş yıllarında ise ardına kadar açık tutulurdu. Açık kalsın ki, Janus gerek gördüğünde savaş el koysun ve barışı geri getirebilirsin... Ama ne yazık ki, Janus'un tapınağı Roma İmparatorluğu'nun çok uzun tarihi boyunca yalnızca beş kez kilitlenebilmiştir.

³ CFA için son dönemde ECO gibi bir isim değişikliği olsa da temel maksat değişmemektedir.

KAYNAKÇA

- Achebe, N. (2018), *Colonial Rule in West Africa*. <https://kcl-digi-prod-wordp-ne-02.azurewebsites.net/westaffrican/wp-content/uploads/sites/334/2018/03/08-colonial-rule.pdf> (Erişim Tarihi: 17.06.2021)
- Allouche, Y. (2021), *Who are the Harkis? The Algerians who fought against independence*. <https://www.middleeasteye.net/discover/who-are-harkis-algerians-who-fought-against-independence> (Erişim Tarihi: 01.12.2021)
- Bawa, A.B. (2013), *From Imperialism to Diplomacy: A Historical Analysis Of French and Senegal Cultural Relationship*. https://www.culturaldiplomacy.org/academy/content/pdf/participant-papers/2013-08-acd/Aisha_Bawa_-_From_Imperialism_To_Diplomacy_-_An_Historical_Analysis_Of_French_And_Senegal_Cultural_Relationship.pdf (Erişim Tarihi: 14.08.2021)
- Benneywort, I. J. (2011), *The Ongoing Relationship Between France and its Former African Colonies*. <https://www.e-ir.info/pdf/9402> (Erişim Tarihi: 17.06.2020)
- bmshistoryblog (2018), "The French Model of Assimilation and Direct Rule - Faïdherbe and Senegal" <https://bmshistoryblog.files.wordpress.com/2018/04/the-french-model-of-assimilation-and-direct-rule.pdf> (Erişim Tarihi: 17.06.2021)
- Bobin, F. (2020), *How Colonialism Shaped Policing in France*. jacobinmag.com/2020/07/police-racism-france-africans-colonialism (Erişim Tarihi: 21.06.2021)
- Chidozie, C.F. (2013), "Globalising The French Language: Neo-Colonialism or development", *International Affairs and Global Strategy*, 16, 11-22.
- Cumming, G. (2005), "Transposing the 'republican' model? a critical appraisal of France's Historic Mission in Africa", *Journal of Contemporary African Studies*, 23(2), 233-252.
- Dennis, R.M. (1995), "Social Darwinism, Scientific Racism, and the Metaphysics of Race." *The Journal of Negro Education*, 64(3), 243-252.
- Dobrowski, K. (2017), *European Languages are dominant in Africa*, <https://www.danc.eu/en/article/divisive-and-unifying-english-or-french-language> (Erişim Tarihi: 14.08.2021)
- Fazi, T. (2019), *CFA Franc: French colonialism lives on in Africa*. <https://www.thehabarinetnetwork.com/cfa-franc-french-colonialism-lives-on-in-africa> (Erişim Tarihi: 14.08.2021)
- Feldmann, H. (2016), "The Long Shadows of Spanish and French Colonial Education" *Kyklos* John Wiley & Sons Ltd. 69 (1), 32-64.
- Ferguson, N. (2011), *İmparatorluk & Britanya'nın Modern Dünyayı Biçimlendirdiği*, N. Elhuseyni, (çev.) İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.
- Gildea, R. (2016), *France 1870-1914*, (Seminar Studies) Londra: Routledge.
- Go, Y.J. (2010), *American Colonial Empire: The Limit of Power's Reach*, <https://www.bu.edu/sociology/files/2010/04/jgo-amercolempire.pdf> (Erişim Tarihi: 21.06.2021)

- Gravelle, S. (2014), "A Mission to What? Education in Afrique Occidentale Française, 1903-1945." *Xavier Journal of Undergraduate*, 2(1), 1-23.
- Griffiths, C.H. (2006), "Colonial Subjects: Race and Gender in French West Africa." *International Journal of Sociology and Social Policy*, 25(11-12), 449-594.
- Halsall, P. (1998), *Modern History Sourcebook: Jules Ferry (1832-1893): On French Colonial Expansion*, sourcebooks.fordham.edu/mod/1884ferry.asp (Erişim Tarihi: 14.08.2021)
- Hundeyin, D. (2019), *The "French Colonial Tax": A misleading heuristic for understanding Françafrique*. <https://www.theafricareport.com/20326/the-french-colonial-tax-a-misleading-heuristic-for-understanding-francafrique/> (Erişim Tarihi: 14.08.2021)
- Jalata, A. (2011), "European Colonial Terrorism and the Incorporation of Africa into the Capitalist World System." *Social Work Publications and Other Works*, 1-37.
- Jalata, A. (2013), "Indigenous Peoples and the Capitalist World System: Researching, Knowing, and Promoting Social Justice." *Sociology Mind*, 3(2), 156-178.
- Kasuya, K. (2001), "Discourses of Linguistic Dominance: A Historical Consideration of French Language Ideology." *International Review of Education*, 3(4), 235-251.
- Khapoya, V. (2012), *Colonialism and the African Experience*. Londra: Routledge.
- Klein, J.-F. (2017), *Pacification", an Imperial Process*. <https://ehne.fr/en/encyclopedia: https://ehne.fr/en/encyclopedia/themes/europe-europeans-and-world/governing-populations-in-colonies-17th-20th-centuries/pacification-imperial-process> (Erişim Tarihi: 14.08.2021)
- Kohn, M. ve O'Neill, D. (2012), *Colonialism*. [https://stanford.library.sydney.edu.au/archives/win2012/entries/colonialism/](https://stanford.library.sydney.edu.au: https://stanford.library.sydney.edu.au/archives/win2012/entries/colonialism/) (Erişim Tarihi: 14.08.2021)
- Krupova, K. ve Cech, L. (2020), "A Neo-colonialist French Foreign Policy in Africa? Insights from Côte d'Ivoire", *Romanian Political Science Review*, XX(2), 291-318.
- Logeoux, J. ve Bockel, J.-M. (2013), *L'Afrique est notre avenir*, <https://www.senat.fr/notice-rapport/2013/r13-104-notice.html>. (Erişim Tarihi: 21.06.2020).
- Lawrence, A. (2016), *Colonial Approaches to Governance in the Periphery: Direct and Indirect Rule in French Algeria*, Harvard University Press.
- Lee, A. ve Schultz, K.A. (2012), "Comparing British and French Colonial Legacies: A Discontinuity Analysis of Cameroon," *Quarterly Journal of Political Science*, 7, 1-46.
- Leglise, I. ve Migge, B. (2008), "Language and Colonialism, Applied Linguistic in the Context of Creole Communities. Language and Communication: Diversity and Change," *Handbook of Applied Linguistic, vol.9* 297-338. <https://research-repository.ucd.ie/handle/10197/8009> (Erişim Tarihi: 21.06.2020)
- Mamadou Diouf. (1998), "The French Colonial Policy of Assimilation and the Civility of the Originaires of the Four Communes (Senegal): A Nineteenth Century Globalization Project." *Development and Change*, 29(4), 671-696.
- McCloy, S.T. (1961), *The Negro in France*, University of Kentucky Press.
- Mishra, P. (2020), *in European History, the World Wars are Seen as Monstrous Aberrations. They were Not*, <https://theprint.in/pageturner/excerpt/european-world-wars-seen-as-monstrous-aberrations-they-were-not/483363> (Erişim Tarihi: 21.06.2020)
- Muth, L. (2019), *Undead History: Imperialism as Civilizing Mission*, <https://medium.com>

- com/@enajlaura/undead-history-imperialism-as-civilizing-mission-26e60c7121e0 (Erişim Tarihi: 14.08.2021)
- Mülayim, R. (2017), *French Influence in Africa (Post-Colonial Period)*. <https://behavior.org/french-in-africa-post-colonial/> (Erişim Tarihi: 14.08.2021)
- Münkler, H. (2012), İmparatorluklar, Eski Roma'dan ABD'ye Dünya Egemenliğinin Mantığı, 2. B., Z. A. Yılmaz, (çev.) İstanbul: İletişim Yayıncılık A.Ş.
- Naidoo, K. (2019), "Race, Ethnicity, Discrimination and Violence in "Colour-Blind" France." *Fundamina*, 25(2), 68-93.
- Okon, E.O. (2014), "Christian Missions and Colonial Rule in Africa: Objective and Contemporary Analysis." *European Scientific Journal*, 10(17), 192-209.
- Osman, J. (2017), *What Is Colonialism? A History of Violence, Control and Exploitation*, teenvogue.com/story/colonialism-explained (Erişim Tarihi: 14.08.2021)
- Petitjan, P. (2006), "Science and the "Civilizing Mission" : France and the Colonial Enterprise-1850-1950", *Science Across the European Empires*, <https://www.cambridge.org/core/books/cambridge-history-of-science/science-and-imperialism-since-1870/5E0CA9C649A4542E398DEC33E19B7457> (Erişim Tarihi: 14.08.2021).
- Quarshie, H. A. (2021), *French and British Colonial Styles*, https://www.bbc.co.uk/worldservice/africa/features/storyofafrica/index_section5.shtml (Erişim Tarihi: 14.08.2021)
- Rhodes, C. (2019), "Evangelical Violence: Western Christianity and the Use of Force Against the Third World", *Third World Quarterly*, 40(2), 224-249.
- Spagnol, G. (2019), Is France Still Exploiting Africa?, <https://www.ieri.be/en/publications/wp/2019/f-vrier/france-still-exploiting-africa> (Erişim Tarihi: 14.08.2021)
- Spolsky, B. (2018) "Language Policy in French Colonies and After independence Current issues in Language Planning", *Current Issues in Language Planning*, 19(3), 231-315.
- Stoller-Conrad, J. (2015), *Why Did Western Europe Dominate the Globe?* <https://www.caltech.edu>: <https://www.caltech.edu/about/news/why-did-western-europe-dominate-globe-47696> (Erişim Tarihi: 21.06.2020)
- The Wire (2016). *Before Race Mattered: Early Encounters in the French Colonies*, <https://thewire.in/history/racism-colonialism-french-slavery> (Erişim Tarihi: 21.06.2021)
- Thomas, M. (2011), *The French Colonial Mind*, 77. Lincoln: University of Nebraska Press.
- Tilouine, J. (2013), *Jeune Afrique*, <https://www.jeuneafrique.com/167506/politique/l-afrique-est-notre-avenir-le-rapport-du-s-nat-fran-ais-qui-dynamite-les-id-es-re-ues/> (Erişim Tarihi: 21.10.2021)
- Uzoigwe, G.N. (1985), *Africa Under Colonial Domination 1880-1935*, California: UNESCO.
- Vambe, M.T. (2012), "French Genocide in Algeria: The Role of Memory in Artistic Representation of Colonial Violence in the Novel, *The Seine Was Red*", *African Identities*, 10(3), 221-241.
- Waite, S. (2020), *History and identity: tracing the legacy of colonial history in modern French identity*, <https://microform.digital/>: <https://microform.digital/boa/posts/category/articles/381/history-and-identity-tracing-the-legacy-of-colonial-history-in-modern-french-identity> (Erişim Tarihi: 21.06.2020)
- Ware, L. (2015), "Color-blind Racism in France: Bias Against Ethnic Minority Immigrations." *Washington University Journal of Law and Policy*, 46, 184-244.

Wingfield, A.H. (2015), *Color Blindness is Counterproductive*, <https://www.theatlantic.com/politics/archive/2015/09/color-blindness-is-counterproductive/405037/> (Erişim Tarihi: 14.08.2021)

Aljazeera, (2018), *Anglo-Saxons are racists, the French are not*, <https://www.aljazeera.com/opinions/2018/2/7/french-racism-anxiety-and-love-for-postcolonialism> (Erişim Tarihi: 14.08.2021)

Zauache, A. (2017), "Institutions and the Colonisation of Africa: Some Lessons From French Colonial Economics." *Journal of Institutional Economics*, 14(2), 373-391.

DİJİTAL VARLIKLAR VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Hayrettin Usul

Prof. Dr., İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, e-mail: hayrettin.usul@ikcu.edu.tr

Öz

Hızla gelişen dijital piyasalar sonucu ortaya çıkan yeni dijital ürünler hiç şüphesiz en çok etki-lediği sektörlerin başında finansal sektörler gelmektedir. Özellikle muhasebe bilgi sisteminin bu ürünleri tanımlamaları, yorumlamaları ve kayıt altına almaları ciddi bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Şu anda kullanılan muhasebe bilgi sistemi ne yazık ki; bu tür ürünlerin piyasada alınıp, satılması ve varlık olarak kullanılması, sistemin kullanmış olduğu araçların yetersizliğini ortaya koymaktadır. Çünkü bu ürünler; bir değişim aracı olarak, blok zinciri tabanlı mal veya hizmetlere erişim sağlamak ve bu alanda faaliyetler geliştiren bir kuruluş için finansman sağlamanın bir yolu olarak da dahil olmak üzere çeşitli amaçlar için kullanılmaktadır. Dijital varlık olarak tanımladığımız bu ürünlerin kayıt altına alınması bir sorun olarak karşımıza çıkmasının nedeni ise; mevcut standartların yorum yoluyla çözümü kabul etmesidir. Oysa aşağıda yapılan çalışmada görüleceği üzere; bu tür varlıklar yoruma konu olamayacak şekilde birbirinden farklılık göstermektedir. Çalışmada bu farklılıklar dikkate alınarak, bu varlıkların muhasebeleştirilmesi örnekler yardımıyla anlatılmaya çalışılmıştır. Bu çalışmanın hazırlanmasında; kaynakçada da görüleceği üzere dört büyük muhasebe kuruluşunun yanı sıra, düzenleyici otoritelerin, bu ürünlere karşı yaklaşımları incelenmiş ve geniş bir perspektiften yorumlanmıştır.

Anahtar kelimeler: Dijital varlık, kripto varlıklar, muhasebeleştirme

Citation/Atıf: USUL, H. (2024). DİJİTAL VARLIKLAR VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(2): 213-226, DOI: 10.69599/izd.2549

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Hayrettin Usul
E-mail: hayrettin.usul@ikcu.edu.tr



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Abstract

Rapidly developing digital markets and emerging new digital products undoubtedly affect the financial sectors the most. Especially the identification, interpretation and recording of these products by the accounting information system is a serious problem. The fact that these products are bought, sold and used as assets in the market reveals the inadequacy of the tools used by accounting information systems. Because these products are used for a variety of purposes, including as a medium of exchange, to provide access to blockchain-based goods or services, and as a way to provide financing for an organisation developing activities in this area. The reason why the registration of these products, which we define as digital assets, is a problem is that the existing standards accept the solution through interpretation. However, as will be seen in the following study, these types of assets differ from each other. In the study, taking these differences into consideration, the accounting of these assets is tried to be explained with the help of examples. In the preparation of this study, as can be seen in the bibliography, the approaches of the four major accounting organisations as well as the regulatory authorities to these products have been examined and interpreted from a broad perspective.

Keywords: Digital asset, crypto assets, accounting

1. GİRİŞ

Bilgi teknolojilerindeki hızlı değişimin sonucu, özellikle Blockchain teknolojisinin finansal alanda aktif olarak kullanılması yeni dijital varlıkların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Ortaya çıkan bu varlıklar beraberinde kendi türevlerini de yaratmaya başlamışlardır. Bu durum, muhasebe uygulamaları açısından bir sorunu da beraberinden getirmiştir. Bu sorun ise; bu varlıkların kayıt altına alınması, değerlemelerinin yapılması ve sunumu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bunun nedeni ise; dijital varlıkların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) çerçevesinde, muhasebeleştirilmesine ilişkin ayrıntılı rehberlik veya gereklilikler sağlayan belirli bir standartın bulunmamasıdır. Mevcut IFRS çerçevesinin farklı yorumları ve uygulamaları, özel bir rehberin bulunmaması nedeniyle, tarihsel olarak dijital varlıkların farklı şekilde muhasebeleştirilmesine yol açmıştır. Bu durum, muhasebe bilgi sisteminin çıktısı olan finansal raporların karşılaştırılmasında problemlere yol açmaktadır.

Şu anda mevcut olan standartlar bu sorunu yorum çözmeye çalışılmaktadır. TMS 8,

bir muhasebe olgusu karşısında bu olguyla ilgili özel bir standart bulunmaması durumunda; işletme yönetiminin finansal tablo hazırlama amaçları için ilgili ve güvenilir bilgilerle sonuçlanacak bir muhasebe politikası geliştirmek ve uygulamak amacıyla kendi yargılarını uygulaması gerektiğini belirtmektedir.

Diğer taraftan; muhasebe teorisine dayalı olarak kripto para yatırımlarının muhasebe işlemlerini belirlemek için, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeveye bakmak gerekmektedir. Bu çerçevede; tanımlar, muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esasları dikkate alınmalıdır. Kavramsal çerçeve bir varlığı “ Geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynak” olarak tanımlamaktadır. Kripto varlık birimlerini elinde bulunduran bir işletmeyle ilgili olarak geçmiş olay şartı, işletmenin kripto varlık birimlerini satın almış olmasıyla karşılanmaktadır. İşletme, dijital varlık birimini ne zaman satacağına karar verme gücünü elinde bulunduracağından, işletmenin kaynağı kontrol ettiği söylenebilir. İşletmenin daha sonra kripto varlıkları satması halinde, bu durum işletme için gelecekteki ekonomik

faaydaların beklentisi ile sonuçlanacaktır. Bu tanım, kripto varlık birimlerinin bir varlık olduğu konusunda fikir birliğine varılan IFRS tartişma grubu toplantısı tarafından desteklenmiştir (IFRS 2018). Kripto varlıkların birimlerinin fiyatındaki artış veya azalılar, bunların bir varlık olarak sınıflandırılmasına bir engel teşkil etmemektedir (Klopper ve Diğerleri; 2023, 16)

Dijital varlıkların muhasebeleştirilmesi, amaç ve niyetlere ve de edinimlere bağlı olarak değişecektir. Bir varlık dijital varlık üreticisinin; dijital varlık alım ve satımını gerçekteştiren brokerler ile sadece dijital varlıkları spekülative veya yatırım amacıyla sahip olan işletmelerin muhasebe kayıtları birbirinden farklı olacaktır. Bu çalışmanın amaçı, dijital varlıklarını spekülative veya yatırım amacıyla edinen işletmelerin muhasebeleştirilmesinde tekdüzeliği sağlamaya yöneliktir. Bu nedenle; IFRS'nin yanı sıra IFAC tarafından oluşturulan IFRS yorum komitelerinin ve GAAP'ın açıklamaları ve de dört büyük muhasebe firmasının uygulamaları tarafımızdan incelenerek bu çalışma yapılmıştır.

2. DİJİTAL VARLIKLAR

Dijital varlıklar, bünyesinde çok sayıda dijital değerleri bünyesinde bulunduran bir kavram olarak karşımızı çıkmaktadır. Bunlar; birbirine bağlı ve karmaşık bir ekosistemin bir parçası olarak faaliyet göstermektedirler.

Dijital varlıklar; bir değerim aracı olarak, blok zinciri tabanlı mal veya hizmetlere erişim sağlamak ve bu alanda faaliyetler geliştiren bir kuruluş için ise finansman sağlamının bir yolu olarak da çeşitli amaçlar için kullanılır. Değerin elektronik temsilleridir ve karmaşık ve birbirine bağlı bir dijital ekosistemin parçası olarak faaliyet gösterirler.

Kriptografik varlıkların en yaygın olarak bilinen alt kümelerinden biri, esas olarak bir değerim aracı olarak kullanılan ve geleneksel para birimleriyle bazı özellikleri paylaşan kripto para birimleridir. Bunlar; kriptografik teknikleri ve dağıtılmış defter teknolojisini kullanan dijital varlıkların ortak bir alt

kümesidir ve piyasaları hızla gelişmektedir. şu anda en önde gelen kripto para birimlerinden ise ikisi Bitcoin ve Ether'dir.

Bunlar, genel olarak aşağıda verildiği gibidir (FASAB, 2021; pwc, 2019);

Coin: Her ne kadar para olarak tanımlamak olanaksız ise de bu varlıklar Bitcoin gibi blok zinciri teknolojisine dayalı dijital tokenler veya madeni değerlerdir. şu anda bir merkez bankasından bağımsız olarak çalışmalar ve bir değerim aracı olarak işlev görmeleri amaçlanmıştır. Değerini arz ve talebe bağlı olarak elde eder. Kriptografik teknikleri ve blok zinciri gibi dağıtılmış defter teknolojisini kullanan dijital varlıkların ortak bir alt kümesidir.

Kripto para: Alternatif bir ödeme aracı olarak tanıtılan bir kripto varlıktır.

Merkez Bankası Dijital Para Birimi: Merkez bankasının doğrudan yükümlülüğü olan ulusal hesap birimi cinsinden ifade edilen bir dijital para biçimidir. Bu nedenle, merkez bankası dijital para birimleri fiziksel nakit ile aynı amaçlara hizmet eden, devlet destekli paranın resmi dijital formları olarak kabul edilir.

İtibari Para: Bir devlet kurumu tarafından yasal ödeme aracı olarak çıkarılan ve desteklenen para birimidir. İtibari paranın değeri, bir değerim aracı olarak arz ve talepten ve onu destekleyen hükümetin istikrarından kaynaklanır. Bu, değerinin standardını belirleyen altın gibi somut bir emtia ile desteklenen paradan farklıdır.

Değerştirilemez Tokenler: Bunlar (NFT'ler) birbirleriyle değerştirilemeyen kripto varlıklardır. Her bir NFT benzersizdir ve genellikle görüntü dosyası gibi dijital bir nesneye işaretçi içerir. NFT'ler alıcıya bir olgudan yararlanma hakkı verir. Bunlar genellikle, bir fikri mülkiyet hakkı olarak karşımıza çıkar. NFT'ler alıcıya hak verdiği gibi, satıcıya da sorumluluklar yüklemektedir. Bu sorumluluklar, verilen mülkiyet hakkının takibi ve aynı mülkiyeti başkasına satmaması gibi. NFT'lerin kullanım alanları genellikle; dijital hakların satımı veya medyası, avatar li-

sansları, sanal ürünleri gibi alanlardır.

Stablecoins: Temel varlıklardan oluşan bir portföy tarafından desteklenen ve istikrarlı bir değişim değerine sahip olduğu iddia edilen kripto varlıklardır. Güvenlik belirteçleri, menkul kıymet tokenları, gayrimenkul veya bir şirketteki öz sermaye gibi başka bir varlıktaki mülkiyeti temsil eden dijital finansal araç biçimleridir. Stablecoinler, istikrar sağlayarak ve geleneksel finans ile kripto dünyası arasında bir köprü görevi görerek kripto para piyasasında çok önemli bir rol oynamaktadırlar. Şu anda 162 milyar doları aşan pazarın hızla büyümesi, stablecoinlere verilen değerlerin önemini ortaya koymaktadır. Özellikle; piyasa değerlerini bazı dış referanslara sabitlemeye çalışırlar, değişim aracı olarak değişken kripto paralardan daha kullanışlıdır. ABD doları gibi bir para birimine veya altın gibi bir emtianın fiyatına sabitlenebilirler ve rezerv varlıklarını teminat olarak tutarak veya arzı kontrol etmesi beklenen algoritmik formüller aracılığıyla fiyat istikrarını sağlarlar(Hayes. A.,2024).

Varlık Destekli Tokenler: Blok zinciri teknolojisine dayanan, fakat değerini blok zincirinde var olmayan bir şeyden alan, bunun yerine fiziksel bir varlığın (Örneğin, altın veya petrol gibi doğal kaynaklar) sahipliğini temsil eden dijital bir tokendir. Bunlar Değerini dayanak yaptığı varlığa göre belirlir.

Utility Tokenler: Kullanıcılara bir ürün veya hizmete erişim sağlayan, blok zinciri teknolojisine dayalı dijital tokenlerdir ve değerlerini bu haktan alırlar. Hizmet tokenleri, sahiplerine bir şirketin platformunda veya varlıklarında mülkiyet hakkı vermez ve sahipler arasında alınıp satılabilmelerine rağmen, öncelikle bir değişim aracı olarak kullanılmazlar. Değer, ihracının hizmet veya ürününe yönelik talepten elde edilir.

Menkul Kıymet Tokenleri: Doğası gereği geleneksel menkul kıymetlere benzeyen blok zinciri teknolojisine dayalı dijital tokenlerdir. Bir tüzel kişilikte ekonomik bir pay sağlayabilirler. Bazen isteğe bağlı veya zorunlu olabilen nakit veya başka bir finansal

varlık alma hakkı; bazen şirket kararlarında oy kullanma yeteneği ve/veya tüzel kişilikte kalan bir menfaat sağlayabilir.

3. DİJİTAL VARLIKLARIN SINIFLANDIRILMASI

Dijital varlıkların muhasebeleştirilmesi oldukça zor ve bu o kadar muhakeme istemektedir. Bu olgunun en büyük nedenleri ise, yukarıda ifade ettiğimiz gibi, dijital varlıkların muhasebeleştirilmesine yönelik özel bir standardın bulunmaması ve aynı zamanda da var olan standartların yenilenme hızı, dijital varlıkların gelişimine yetişememesidir. Dolayısıyla, bu tip varlıkların muhasebeleştirilmesinde dikkate alınması gereken en önemli husus; muhasebenin "Özün önceliği" ilkesidir. Aşağıda bu ilkeler açısından kripto varlıkların sınıflandırılması yapılmaya çalışılmıştır.

1.1. Nakit ve Benzerleri Açısından Sınıflandırılması

Nakit Açısından: TMS 32; bizlere; nakdin bir değişim aracı ve mal veya hizmetlerin fiyatlandırılmasında parasal birim olarak, tüm işlemlerin ölçüldüğü ve finansal tablolara alındığı ve temel olacak ölçüde kullanılmasının beklendiğini ifade etmektedir. Bu tanımlara göre; herhangi bir kripto varlığın bir işletmenin finansal tablolarındaki tüm kalemlerin ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi için uygun bir temel olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Ayrıca, kripto varlıkların bir değişim aracı olarak kullanıldığı işlemlerin hacmi şu anda oldukça düşüktür ve bazı kripto varlıklar bu aşamada hiç değişim aracı olarak kullanılmamaktadır. Dolayısıyla nakit olarak tanımlanması standartlara göre söz konusu değildir.

Nakit Benzerleri Açısından: Nakit benzerleri kavramı gerek 1 seri sıra N'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde ve gerekse Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında (TMS1) tanımlanmıştır. Muhasebe Sistemi Genel Tebliğine göre hazır değerler kavramı; "Nakit olarak elde veya bankada bulunan varlıklar ile istenildiği zaman değer kaybına uğramadan paraya çevirme imkânı bulunan varlıkları (Menkul kıymetler hariç)

kapsar". Yine TMS açısından nakit benzerleri ise; bir varlığın elde edilme tarihinden itibaren üç veya daha kısa süreli vadeye sahip olduğunda normal olarak nakit benzeri olarak nitelendirilmektedir. TMS'nin bu hükümlerine göre bir muhasebe işleminin nakit benzeri olarak tanımlanabilmesi için aşağıdaki koşulları sağlaması gerekir. Bunlar;

- ✓ Elde edilme tarihinden itibaren en fazla 3 ay vadeli olmalıdır,
- ✓ Likiditesi yüksek ve kolayca nakde çevrilme yeteneği bulunmalıdır,
- ✓ Değerindeki değişim risk önemsiz olmalıdır ve,
- ✓ Yatırım veya diğer amaçlardan ziyade nakit yükümlülükleri için elde bulundurulmalıdır.
- Yukarıda yapılan açıklamalara uygun olarak; Merkez bankası dijital para birimleri dışında, dijital varlıklar itibari para olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Kabul edilmeme nedenleri ise aşağıda maddeler halinde verilmeye çalışılmıştır;
- ✓ Bu varlıklar bir devlet kurumu tarafından ihraç edilmezler ve değerleri bir devlet kurumunun istikrarı ve kredi değerliliği ile desteklenmez. Ek olarak, merkez bankası dijital para birimleri dışındaki dijital varlıklar tipik olarak tüm parasal özelliklere sahip değildir. Yani, bir hesap birimi, değişim aracı veya değer deposu olarak etkili değildirler ve bu nedenle para olarak tanımlanamazlar,
- ✓ Kripto para birimleri yasal ödeme aracı değildir ve çoğunlukla herhangi bir hükümet veya devlet tarafından ihraç edilmez veya desteklenmez. Orta Afrika Cumhuriyeti ve El Salvador'un kullanması genel durumu değiştirmez. Kripto paralar şu anda doğrudan mal ve hizmetler için fiyat belirleme kapasitesine sahip değildir. Başka bir deyişle, kripto para birimleri bazı işlemlerin gerçekleştirilmesi için kabul edilebilir, ancak bir ekonomideki mal veya hizmetlerin fiyatlarının belirlenmesiyle doğrudan ilgisi yoktur.

✓ MSGT göre; bir varlığın nakit benzeri olabilmesi için; paraya dönüşümünde değer kaybetmemesi gerekir. Oysa bu varlıkların paraya dönüşümünde değerinde değişimler olmaktadır,

✓ TMS açısından baktığımızda ise; TMS varlıkların paraya çevrilmesinde olabilecek değişimlerin oranının normal (Makul) olmasını istemektedir. Oysa bu tip varlıklar değişim oranları bazı durumlarda anormal seviyeye çıkmaktadır.

Ayrıca; nakit benzerleri bir sunum kategorisidir ve varlığın muhasebeleştirilmesini veya ölçümünü belirlemez. Bu nedenle, bir kripto varlığın sunum amacıyla nakit eşdeğeri olarak değerlendirilebilmesi için önce ilgili muhasebe standardı kapsamında sınıflandırılması ve ölçülmesi gerekecektir. IFRS Yorum Komitesi 2009 yılında (IFRC,2019), bir aracın nakit benzeri tanımını karşılayabilmesi için ilk yatırım anında elde edilecek nakit tutarının bilinmesi gerektiğini belirtmiştir.

Sonuç olarak; kripto varlıklar, kısa vadeli nakit taahhütlerini karşılamak için elde tutulmadıkları, kısa vadeli olmadıkları, değer değişiminde önemsiz bir riske tabi olmadıkları ve kripto varlık ilk elde edildiğinde vade sonunda elde edilecek nakit miktarı zaten bilinmediği sürece nakit benzeri olarak kabul edilemezler.

1.2. Finansal Araçlar Açısından Sınıflandırılması

TMS 32 finansal aracı bir sözleşme olarak tanımlar. Bir işletmenin finansal varlığı ile başka bir işletmenin finansal yükümlülüğü ya da özkaynağa dayalı finansal aracı olduğunu belirtir. Finansal araç tanımının ilk kısmı, taraflar arasında bir sözleşmenin veya sözleşmeye dayalı bir ilişkinin varlığını gerektirmektedir. Bu husus, TMS 32'nin uygulama rehberinde de vurgulanmakta olup, yasal zorunluluklardan (Örneğin gelir vergileri) kaynaklanan varlık veya yükümlülüklerin finansal araç olmadığı belirtilmektedir. TMS 32'ye göre bir sözleşme, ve sözleşmeye dayalı terimleri, "İki veya daha fazla taraf arasında açık ekonomik sonuçları

olan, genellikle anlaşmanın kanunen yaptırımını nedeniyle tarafların kaçınma ihtimallerinin çok az olduğu veya hiç olmadığı bir anlaşmayı" ifade eder.

Sözleşmeler çeşitli şekillerde olabilir ve yazılı olmaları gerekmez. Blok zinciri veya dağıtık defter teknolojisinin kullanılması, taraflar arasında otomatik olarak sözleşmeye dayalı bir ilişki doğurmaz. Bir yandan, sahibine tanımlanabilir bir karşı taraf tarafından sağlanan temel mallar, hizmetler veya finansal araçlara hak tanıyan kripto varlıklar bir sözleşme tanımını karşılayabilir. Öte yandan, sahibine dayanak mallar, hizmetler veya finansal araçlar sunma hakkı vermeyen ve tanımlanabilir bir karşı tarafı olmayan kripto varlıklar sözleşme tanımını karşılamayacaktır (EY, 2021).

Örneğin, bitcoin blok zincirine dahil olan bireysel tarafların, diğer herhangi bir katılımcıyla sözleşmeye dayalı bir ilişkisi yoktur. Diğer bir deyişle, bir bitcoin sahibi olan kişinin;madencileri, borsaları, sahipleri veya başka herhangi bir taraf üzerinde uygulanabilir bir talebi söz konusu değildir. Bu tür sahiplerin bitcoinlerini ellerinde tutarak ekonomik faydalar elde edebilmeleri için istekli bir alıcı bulmaları gerekir. Kendileri sözleşmeye dayalı olmayan kripto varlıklar yine de bir sözleşmenin konusu olabilir; örneğin, belirli bir karşı taraftan bitcoin satın almak için yapılan bağlayıcı bir anlaşma, bitcoin'in kendisi sözleşmeye dayalı bir ilişkiyi temsil etmese bile bir sözleşme teşkil edecektir. Bu nedenle, yapılan anlaşmalar kripto varlıkları satın almak veya satmak için yukarıda tanımlandığı gibi sözleşmeler olabilir. Ancak; sözleşmenin yokluğunda, kripto varlık bir finansal araç değildir.

Diğer taraftan 1 No'lu muhasebe Sistemi Genel Tebliği, menkul kıymetlere referans vermekte, ancak menkul kıymetlerin tanımını yapmamaktadır, dolayısıyla Sermaye Piyasası Kanunu'nda yer alan tanımını zımnen kabul etmektedir. Sermaye Piyasası Kanunu'na göre menkul kıymet, "Ortaklık veya alacaklılık sağlayan ve belli bir meblağı temsil eden, yatırım aracı olarak kullanılan,

ibareleri aynı olan, seri halinde çıkarılan ve şartları Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenen kıymetli evraklardır". Bu açıklamalara göre; kripto varlıklar yukarıda adı geçen yasa uyarınca, menkul kıymet olarak değerlendirilemeyeceğinden, tebliğ uyarınca bu hesaplara kaydedilmesi mümkün değildir.

1.3. Özkaynak Açısından Sınıflandırılması

TFRS, bir özkaynak aracını, bir işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıklarında kalan bir menfaati gösteren bir sözleşme olarak tanımlar. Bir kripto varlık değişken bir nakit akışı akışına yol açsa bile, bu otomatik olarak bir özsermaye aracı tanımını karşıladığı anlamına gelmez. Örneğin, sahibine maddi olmayan bir varlığın (Örneğin, çevrimiçi bir oyun) brüt telif hakkı akışından pay alma hakkı veren bir kripto varlık, bir öz sermaye aracı olmayacaktır. Yine, kripto varlığın değeri kullanıldığı temel platformun popüleritesi ile ilişkilendirilebilir, ancak bu tek başına sözleşmeye dayalı bir hakkı temsil etmez (EY 2021)

1 No'lu muhasebe Sistemi Genel Tebliği ise özkaynakları; "İşletme sahip veya ortaklarının bilanço tarihinde işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımlarının tutarını gösteren ödenmiş sermaye ile, Sermaye Yedekleri, Kâr Yedekleri, Geçmiş Yıllar Kârları ve Geçmiş Yıllar Zararları ve Dönemin Net Kâr veya Zararını kapsar şeklinde" tanımlamaktadır. Yine tebliğ sermayeyi ise İşletmeye tahsis edilen veya işletmelerin ana sözleşmelerinde yer alan ve Ticaret Siciline tescil edilmiş edilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Bu tanımlara göre kripto varlıkların özkaynak tanımlanması sözkonusu edilemez.

1.4. Türev Ürünleri Açısından Sınıflandırılması

Türev ürünleri Sermaye Piyasası Kanunu'nda (SPK)"Finansal varlıkların, emtiaların, döviz kurlarının veya faiz oranlarının gelecekteki fiyatlarına bağlı olarak değer kazanan veya kaybeden sözleşmelerdir" şeklinde tanımlanmaktadır. Diğer taraftan, TFRS 9;

✓ Türev ürünleri, finansal araçlar olup, değeri bir veya daha fazla temel değişkenin (Örneğin faiz oranları, döviz kurları, emtia fiyatları) değişimine bağlı olarak değişen sözleşmelerdir,

✓ Bu ürünler, riskten korunma (Hedging), spekülasyon veya arbitraj amaçlı kullanılabilir.

Aktif bir piyasada işlem görmeyen, finansal olmayan bir kripto varlığın alım veya satımına ilişkin brüt olarak yapılan bir sözleşme, kripto varlık nakde kolayca dönüştürülemeyeceği için TFRS 9 kapsamında olmayacaktır.

Buna karşılık;

✓ Sözleşmeye dayalı bazı kripto varlık sahibine nakit, başka bir finansal araç veya uygun koşullarda finansal araç alım satım hakkı veriyorsa ya da sahibine belirli bir işletmenin net varlıklarına sahip olma hakkı veren elektronik hisse senedi niteliğindeyse finansal varlık olarak kabul edilir,

✓ Kripto varlıkların alım satımına ilişkin bazı sözleşmeler, belirli kriterlerin karşılanması koşuluyla, kripto varlığın kendisi bir finansal araç olmamasına rağmen, sözleşmenin net olarak ödenebilmesi veya dayanak kripto varlığın kolayca nakde dönüştürülebilir olması durumunda türev olarak muhasebeleştirilir.

1.5. Duran Varlık Açısından Sınıflandırılması

IFRS Yorum Komitesi bu tür varlıkların yukarıda ifade ettiğimiz şekilde spekülasyon veya yatırım amacıyla elde edildiğinde (Yukarıda ifade edilen istisnalar hariç), TMS 38 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" standardını uygular. Çünkü;

✓ Geçmiş olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen ve gelecekte ekonomik faydaların işletmeye akmasının beklendiği bir kaynaktır,

✓ Tanımlanabilir, çünkü tek tek satılabilir, takas edilebilir veya devredilebilir,

✓ Nakit veya benzeri değildir,

✓ Fiziksel bir şekli yoktur. TMS 38, özellikle kapsam dışında bırakılanlar (Örneğin stoklar) hariç tüm maddi olmayan duran varlıklar için geçerlidir.

3. Dijital Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Dijital varlıkların kullanım amacı birbirinden farklı olmasından ve aktif bir pazarın var olup olmadığından dolayı, muhasebeleştirilmesinde farklı olacaktır. Aşağıda bu konu ayrıntılı olarak incelenmeye çalışılmıştır.

3.1. Para ve Coinlerin Muhasebeleştirilmesi

Para ve coinlerin muhasebeleştirilmesinde en önemli etken yasal hüviyetinin olup, olmamasıdır. Aşağıda bu durum anlatılmaya çalışılmıştır.

3.1.1. Merkez Bankası Dijital ve İtibari Paralarının Muhasebeleştirilmesi

Merkez bankalarının ihraç ettiği dijital paralar doğal olarak nakit kabul edilecek ve bu bağlamda muhasebe kayıtları yapılacaktır. Yine devlet kurumu tarafından çıkarılan itibari paralar ise nakit benzeri olarak kabul edilecektir.

3.1.2. Kripto Paralar ve Coinlerin Muhasebeleştirilmesi

Kripto paralar ve Coinler, yukarıda da ifade ettiğimiz gibi nakit ve benzerleri sayılmayacağından dolayı TMS 38 uyarınca Maddi Olmayan Duran Varlık olarak tanımlanır. Finansal varlık, genellikle sahibine nakit veya başka bir finansal varlık almak için sözleşmeye dayalı bir hak vermez veya kripto para birimi, sözleşmeye dayalı bir ilişkinin sonucu olarak ortaya çıkmaz. Dahası, kripto paralar sahibine bir işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıklarında kalan bir menfaat sağlamaz. Bu nedenle, kripto para birimleri finansal varlık tanımını karşılamamaktadır. Maddi duran varlıklar ve ekipmanlar kripto paralar, maddi kalemler olmadıkları için TMS 16, "Maddi Duran Varlıklar" kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla TMS 38'in uygulanması gerekir.

3.2. Kripto Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Kripto varlıklar, sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar olarak muhasebeleştirilir. Belirsiz faydalı ömre sahip maddi olmayan bir varlık amortismanına tabi tutulamaz, ancak yıllık olarak değer düşüklüğü açısından test edilmelidir. Bu varlıklar her yıl ve olay veya koşulların bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olma ihtimalinin daha yüksek olduğunu göstermesi durumunda daha sık aralıklarla değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Varlığın defter değerinin gerçeğe uygun değerini aşması durumunda, değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilir ve varlığın defter değeri gerçeğe uygun değerine indirilir. Varlığın defter değerinde sonradan meydana gelen artışlar nedeniyle değer düşüklüğü zararının iptali ise yasaktır (FASB, 2023).

TMS 38, maddi olmayan varlıkların maliyet veya yeniden değerlendirme üzerinden ölçülmesine izin verir. Maliyet modelinde, maddi olmayan varlıklar ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet bedeliyle kayda alınır ve daha sonra maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararları düşülerek ölçülür. Yeniden değerlendirme modelinde ise, maddi olmayan duran varlıklar, (Eğer onlar için aktif bir piyasa varsa), yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden taşınabilir. Kripto paralar genellikle bir borsada işlem görür ve bu nedenle yeniden değerlendirme modelini uygulamak mümkündür. Belirli bir varlık sınıfındaki tüm varlıklar için aynı ölçüm modeli kullanılmalıdır. Yeniden değerlendirme modeli kullanılarak ölçülen bir varlık sınıfında aktif bir piyasa bulunmayan varlıklar varsa, bu varlıkların maliyet modeli kullanılarak ölçülmesi gerekir.

TMS 38, bir yeniden değerlendirme artışının diğer kapsamlı gelirden tanınması ve öz sermayede biriktirilmesi gerektiğini belirtir ve yeniden değerlendirme kaybı kar veya zararda tanımlanmalıdır. Yeniden değerlendirme modelinin uygulanabileceği durumlarda, kripto para biriminin gerçeğe uygun değerini belirlemek için TFRS 13 uygulanmalıdır. TFRS 13

aktif bir piyasayı tanımlar. Bitcoin'in günlük ticareti olduğu için, böyle bir piyasanın var olduğunu göstermek kolaydır. Aktif bir piyasadaki fiyat teklifi, gerçeğe uygun değer en güvenilir kanıtını sağlar ve mümkün olduğunda gerçeğe uygun değeri ölçmek için ayarlama yapılmadan kullanılır. Ayrıca, işletme kripto para birimleri için ana veya en avantajlı piyasayı belirlemelidir.

Bu çalışmada sık sık ifade ettiğimiz gibi, dijital varlıklar, reel varlıklardan farklı olmasına rağmen, bunlara özgü standartlar şimdilik bulunmamaktadır. Bu durum da, var olan standartların yorumlanması ve dijital varlık işlemlerini özün önceliğini dikkate alarak karar vermemizi gerektirmektedir. Örneğin; standartlarda bir kripto varlığının borç verilmesi durumunda nasıl bir işlem yapılacağı hakkında bilgi bulunmamaktadır. Ancak, gerek GAAP ve gerekse SEC'in yaptığı yorumları dikkate aldığımızda; borç verenin kripto varlığının kontrolünü devrettiği ve böylece varlığın borç veren tarafından bilanço dışı bırakılması gerektiği sonucuna varmaktayız. Çünkü (AICPA; 2024; GAAP, 2023).

- ✓ Borç veren, gelecekte kripto varlıklarını almaya yönelik farklı bir hak karşılığında kripto varlıkla ilişkili ekonomik faydalara yönelik mevcut haklarını devretmiştir,
- ✓ Borç veren, bu haklar borç alana devredildiğinden, kredi ödenmemişken ödünç verilen kripto varlıklarını satamaz, rehin veremez, ödünç veremez veya başka bir şekilde kullanamaz,
- ✓ Kripto varlık kredi alacağı ile ilişkili ekonomik faydaların gerçekleştirilmesinin doğasında, borçlunun kredi riskine maruz kalmak vardır ve,
- ✓ Kripto varlıklarını ödünç alan taraf, bu varlıkları ödünç verme düzenlemesi süresince kendi takdirine bağlı olarak kullanabilir.

Nakit karşılığı satın alınan bir kripto maddi olmayan duran varlığı nakit karşılığında (Örneğin bir borsada) satın alan bir işletme, bunu işlem maliyetleri veya ücretleri de da-

hil olmak üzere maliyeti üzerinden kaydeder. Ayrıca borç alan, aldığı kripto varlık birimlerini, kripto varlığın kontrolünü elde ettiği tarihteki bilançosunda gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Aşağıda kripto varlıkların sınıflarına göre muhasebeleştirilmesi ayrı ayrı verilmemeye çalışılmıştır.

3.2.1. Stablecoinslerin Muhasebeleştirilmesi

Stablecoinler tipik olarak bir referans varlığa sabitlenmiş kripto para birimleridir. Bir stabilcoin ile kripto para birimi arasındaki temel fark, stabilcoinde, değerini itibari para birimi gibi daha geleneksel bir varlığın değerine bağlayarak fiyat oynaklığını en aza indirmek için tasarlanmış mekanizmanın var olmasıdır. Bu yönüyle stablecoinler fiyat oynaklığını en aza indirmek için tasarlanmış bir kripto para türüdür. Genellikle itibari para birimi (Örneğin ABD Doları) veya altın gibi emtialar gibi sabit bir varlığa sabitlenirler.

Stablecoinler bir sözleşmeye dayalı olarak işlem görürler. Bu sözleşmelerde taraflar arasında sabit coinlerle ilişkili haklar ve yükümlülükler konusunda anlaşmalar mevcuttur. Örneğin; A işletmesi herhangi bir S-coin sahibi arasında bir sözleşme olduğunu varsayalım. Bir S-coin sahibi, itfa hakkını kullanarak A Şirketinden altının geçerli piyasa fiyatı üzerinden nakit alma hakkına sözleşmeye bağlı olarak sahiptir. Bu nedenle, S-coinler, sahibinin bakış açısından TMS 32 kapsamında bir finansal varlık tanımını karşılar ve TFRS 9 kapsamında bir finansal araç olarak muhasebeleştirilir. Ancak unutulmaması gereken husus stabilcoinler için uygun muhasebe, kripto varlığın elde tutulmasıyla ilişkili belirli hak ve yükümlülükler, özellikle de sahibinin sahip olduğu potansiyel itfa haklarına bağlı olduğu gerçektir.

Örneğin; A işletmesi 1 ABD doları değerine sahip ve ihraç eden kuruluş tarafından ayrılmış bir banka hesabında tutulan, dolarlarla bire bir bazda teminatlandırılan dijital bir varlık olan 100 birim stabilcoin'e sahiptir.

Sahiplerinin, her birimi yalnızca bir ABD doları karşılığında kullanma hakkı vardır. Bu durumda yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.¹

A işletmesinin stablecoin varlığı bir türev ürünü değildir. İtfa edilebildiği için standart kapsamında bir finansal varlık tanımını karşılamaktadır. Stabilcoin aynı zamanda bir menkul kıymet tanımını da karşılıyorsa² (FASB ASC 320), yatırımlar veya vadesine göre uzun veya kısa vadeli finansal borçlar kapsamında muhasebeleştirilir. Stabilcoin bir menkul kıymet tanımını karşılamıyorsa, genellikle (FASB ASC 310), alacaklar kapsamında muhasebeleştirilecektir, çünkü sözleşmeye bağlı olarak nakit için itfa edilebilir durum söz konusudur. Finansal varlık tanımını karşılayan bir stablecoin de Finansal Araçlar kapsamında muhasebeleştirilecek ve gerçeğe uygun değer seçeneğine uygun olarak ölçülecektir. Sabit coinlerle ilgili gerçeklere ve koşullara bağlı olarak, kuruluşların nakit veya nakit eşdeğeri tanımlarını da dikkate almaları gerekebilir.

3.2.2. Değiştirilemez Tokenlerin (NFT) Muhasebeleştirilmesi

NFT işlemleri; alıcı, satıcı, saklayıcı ve alım satım imkanı sağlayan platformlar olarak karşımıza dört farklı olguda çıkar ve bu dört olgunun muhasebeleştirilmesi birbirinden farklıdır. Bu tür işlemlerde ortada bir sözleşme vardır. Bu sözleşme alıcı açısından fikri mülkiyet lisansı ve ek hizmetler için tahhüt edilen bedeli ödeme ve fikri mülkiyet şartlarına uyma, satıcı açısından ise belirli bir bedel karşılığında fikri mülkiyet lisansını verme ve ek hizmetleri sağlama yükümlülüğüdür (KPMG, 2024).

Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi bu çalışmanın amacı olaya alıcı açısından bakmaktır. Dolayısıyla, satıcı ve saklayıcı firmaların muhasebe kayıtları inceleme konusu yapılmamıştır. Şu kadarını ifade edelim; satıcı firma açısından müşteri sözleşmelerindeki hasılat standardıyla, sinema veya dijital eserleri sözleşme standardı dikkate alınarak muhasebe kayıtları yapılmalıdır.

NFT'ler dijital mülkiyet haklarını temsil et-

tikleri için genellikle maddi olmayan varlıklar olarak kabul edilirler ve doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetler de dahil olmak üzere, edinildiklerinde maliyet bedelleri üzerinden kaydedilmelidirler. Ancak; unutulmaması gerek husus; bir NTF alıcı sadece fikri mülkiyetin sahipliğini değil, farklı unsurları da alabilir. Aşağıda verilen tablo bu durumu özetlemektedir;

NTF'ler nakit yerine başka bir kripto varlıklarla satın alırsa (Örneğin ETH veya SOL) gibi, NTF alıcısı, alış için kullandığı kripto varlığı maddi duran varlık satışı olarak gösterecektir. Alıcı işletme, alış ve satışlarda gerçeğe uygun değeri dikkate alacaktır. Ancak, aşağıda da ayrıntılı şekilde inceleneceği gibi, gerçeğe uygun değer doğru olarak belirlenemiyorsa, devir ettiği kripto varlığın satış değerini dikkate alacaktır. Doğal olarak devir edilen kripto varlığın defter değeri ile satış değeri arasında fark oluşacaktır. Bu fark ise gelir veya gidere atılacaktır.

3.2.3. Varlık Destekli Tokenlerin Muhasebeleştirilmesi

Varlık destekli tokenler (Asset-backed tokens) blockchain teknolojisiyle fiziksel veya finansal varlıkların dijital temsilleridir. Bu tokenler, altın, gayrimenkul, tahvil veya benzeri varlık tarafından desteklenir ve nedenle destekleyen varlığa dayalı bir değere sahiptir. Bu tür varlıkların temel özellikleri; adında anlaşılacağı üzere desteklenmesi nedeniyle daha az volatiliteye sahip olması, destek veren varlık üzerinde hak sahibi olunması ve blockchain teknolojisi kullandığından dolayı mülkiyet açısından şeffaf ve güvenilir olmasıdır.

Bu tür varlıklar ilk alındığında gerçeğe uy-

gun değerle kayıt altına alınmalıdır ve güncellemeleri mutlaka yapılmalıdır. İlk token alındığında borçlu hesap maddi olmayan duran varlıklar, alacaklı hesap ise yükümlülük hesapları olacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, maddi olmayan duran varlıklar hesabının altına yardımcı hesap açılarak "Tokenle Desteklenen Varlıklar" hesabı kullanılmalıdır. Tokenden elde edilen kazançlar ise gelir olarak kayıt altına alınmalıdır. Değer artışları durumunda ise, artış tutarı tokenların değerini artırıcı olarak kayıt yapılacaktır. Alacaklı hesap ise Değer Artış Hesapları olacaktır.

3.2.4. Utility Tokenlerin Muhasebeleştirilmesi

Utility (Hizmet) tokenları, sahiplerine belirli bir blok zinciri ekosistemindeki bir ürüne veya hizmete erişim sağlayan bir tür kripto para tokenidir. Diğer tokenlerden farklı olarak, hizmet yatırım amaçlı değil, bunun yerine belirli bir blok zinciri projesine erişmek veya katılmak için kullanılmaktadır. Diğer bir ifadeyle bu tür tokenler; bir hizmete erişimi sağlamak amacıyla, hizmet sağlayan platforma ödemek yapmak amacıyla kullanılır, değerler ise sağladıkları hizmete olan talebe bağlıdır. Ayrıca bunlar genellikle merkezi olmayan uygulamaların(dApps) parçasıdır ve kullanıcılarına özgür ortam yaratır.

Utility tokenlerin muhasebeleştirilmesi ise ciddi anlamda yargı gerektirmektedir. Standartlara göre, bir işletme bu tür tokenlere sahip olduğunda maddi olmayan duran varlık olarak kayıt altına alınması gerekmektedir. Ancak, bu Utility tokenler yatırım amacıyla değil, bir hizmeti satın almak için kullanılan ödeme yöntemidir. Bu bağlamda, ortada bir

Tablo 1. Alıcılar Açısından NTF'lerin Farklı Hak Türlerine Göre Muhasebeleştirilmesi

Elde Edilen Hakkın Niteliği	Muhasebe Uygulaması
Fikri Mülkiyet Sahipliği	Maddi Olmayan Duran Varlık
Fikri Mülkiyet Lisansı	Maddi Olmayan Duran Varlık
Sanal Dünya (Metaverse, Sanal Gayrimenkulleri gibi)	Maddi Olmayan Duran Varlık
Gelecekte Elde Edilecek NFT Hakları	Verilen Avanslar
Barındırma Hizmetleri	Peşin Ödenmiş Giderler

Kaynak: KPMG, 2024'den uyarlanmıştır

varlık bulunmamaktadır.³ Kanaatimizce burada ertelenmiş gider söz konusudur. Bu nedenle Utility tokenler satın alındığında Ertelenmiş Giderler hesabına kayıt yapılması uygundur. Değer artışları söz konusu olduğunda borçlu hesaplara giriş yapılarak, değer artışları hesapları alacaklandırılacaktır.

3.2.5. Menkul Kıymet Tokenlerinin Muhasebeleştirilmesi

Menkul kıymet tokenleri, finans ve blok zinciri teknolojisinin kesiştiği noktada önemli bir ilerlemeyi göstermektedir. Bunlar, genellikle menkul kıymetler düzenlemesine tabi olan varlıktaki mülkiyeti veya diğer hakları temsil ederler. Bu tür varlıklar bir şirketteki hisseleri, tahvilleri veya diğer finansal araçlar gibi menkul kıymetlerdir ve menkul kıymet yasalarına tabidirler.

Menkul kıymet tokenlerin muhasebeleştirilmesi, amaca göre farklılıklar göstermektedir. Örneğin, bu tür tokenler özkaynak araçları olarak ihraç edilirse, özkaynaklarda muhasebeleştirilir. Eğer bunlar; borçlanma araçları olarak ihraç edilirse, o zaman finansal borçlar (Çıkarılmış Tahviller) hesabına kayıt yapılır. Diğer bir ifadeyle bu tür tokenler, finansal araçlar gibi muhasebeleştirilir. Menkul kıymet tokenleri ilk ediniminde gerçeğe uygun değerle muhasebeleştirilir. Sonraki ölçümleri, Alım Satım Amaçlı Finansal Varlıklar ya da Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar gibi yapılır. Menkul kıymet tokenlerinin değerinde düşüş olması durumunda ise, yukarıda verilen hususlar dikkate alınarak muhasebeleştirilir.

4. KRİPTO VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ

Kripto varlıkların gerçeğe uygun değerinin ölçümü oldukça zordur. Bunun nedeni ise bu tür varlıkların, yasal olarak düzenlenmemiş platformlar da dahil olmak üzere, birçok kripto borsasında işlem görmesidir. Bu tür platformlarda işlem hacmi ve fiyata ilişkin bilgilerin kalitesi arasındada büyük farklılıklar vardır. Bir diğer zorluk ise, nakit işlemlerin likit olmamasından dolayı, kripto varlıkların nakit karşılığı satılması veya sa-

tın alınması yerine; bazı kripto borsalarının farklı kripto varlık türlerini takas etmeye odaklanmasıdır. Bu tür işlemlerin ne ölçüde ticari öze sahip olduğu ise her zaman açık değildir. Bu nedenle, işletme açısından için ana (Veya en avantajlı) piyasayı belirlemek ve işlemlerin düzenli olup olmadığını değerlendirmek zor olabilir. Diğer bir konu ise, kripto varlıklar için fiyatlar değişkendir ve önemli ölçüde dalgalanabilir. İşletmelerin, bir borsanın kote edilen fiyatı nasıl belirlediğini anlaması önemlidir. Yine, bu tür bir kote edilen fiyatın TFRS 13 kapsamında gerçeğe uygun değer kavramıyla tutarlı olup olmadığını uygun şekilde değerlendirilmesi gerekir.

Bir kriptografik varlığın gerçeğe uygun değerinin değerlendirilmesinde; öncelikle ölçüm tarihinde söz konusu kriptografik varlık için aktif bir piyasanın mevcut olup olmadığını tespitidir. Aktif piyasa ise TFRS 13' de "Varlık veya borca ilişkin işlemlerin, fiyatlandırma bilgisi sağlamaya yönelik yeterli sıklıkta ve hacimde sürekli bir şekilde gerçekleştiği piyasadır" şeklinde tanımlanmıştır. TFRS'nin bu tanımı, aktif bir piyasanın var olup olmadığını belirlemek için sıklık ve hacim (Ciro oranı gibi) oranları belirlemediğinden dolayı veyahut ta bir eşik tanımlamadığından dolayı, işlem yapan açı- sından yargı gerekmektedir.

TFRS 13 hayatın normal şartlarına aykırı bir durum olması durumunda ne yapılması gerektiğini yorumlar kısmında detaylı olarak anlatmaktadır. Bu nedenle aktif bir piyasa olup olmadığını belirlerken sadece kripto borsaları dikkate alınmamalıdır. Pratikte, kriptodan alım satım imkanı sunmayan borsalar da vardır. Bu durumda, bir kriptografik varlığı başka bir kriptografik varlıkla takas edebilir ve ardından ikinci kriptografik varlığı da başka bir borsada para ile takas edebilir. Bu, bir kriptografik varlık için işlem sıklığı ve hacminin olduğu bir piyasanın var olmasının mümkün olduğu, ancak bu piyasanın TFRS 13 kapsamında aktif bir piyasa olmadığı anlamına gelir.

Genel olarak, TFRS 13 kapsamında, işletmenin bir kriptografik varlığı satmak için

ağırlıklı olarak kullandığı piyasa ana piyasa olarak kabul edilmelidir. Buna karşılık, kriptoyu fiyat ile değiştirmeyen bir piyasa ana piyasa olamaz, çünkü TFRS 13 kapsamında aktif bir piyasa değildir. Örneğin, bir işletme bitcoin için aktif piyasaların mevcut olup olmadığını belirlemek isterse, erişiminin olduğu borsalardaki tüm çıkış işlemlerini (Bitcoin/fiat) dikkate alır. İşletme daha sonra aktif işlem günlerini ve ortalama ciro oranını dikkate alabilir ve TFRS 13 uyarınca sıklık ve hacmin yeterliliğine göre karar verebilir. Bu durumda yukarıda da ifade ettiğimiz gibi, yorum gerekmektedir.

Örneğin; A ve B varlığı olmak üzere iki kriptografik varlığın mevcut olduğunu varsayalım. A ve B varlıkları, gözlemlenebilir değişim oranlarının bulunduğu bir piyasaya dayalı olarak sıklıkla birbirlerine dönüştürülmektedir. A ve B varlıkları TMS 21 kapsamında yabancı para olarak kabul edilemeyeceğini daha önce ifade etmiştik. A varlığı aktif bir piyasada kolayca nakde dönüştürülebilir, ancak B varlığının nakde dönüştürülebileceği aktif bir piyasa yoktur. B varlığının değerlendirilmesinde, B varlığını aktif piyasada A varlığına dönüştüren işlemler, gerçeğe uygun değer ölçümlerine uygun değildir. Bunun nedeni, B varlığının doğrudan nakde dönüştürülebileceği aktif bir piyasanın bulunmamasıdır ve dolayısıyla B varlığı için işletmenin fonksiyonel para biriminde de gerçeğe uygun değer bulunmamaktadır. Ayrıca, B varlığının A varlığına dönüştürülmesi yoluyla nakde çevrilmesi, bir girdi olacak maliyetlere veya bir farka neden olacak ve varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin değişebileceği bir zaman alacaktır. Gerçeğe uygun değer hiyerarşisindeki ölçüm için en düşük seviyedeki önemli girdileri gerektirdiğinden, bu durumda ölçümün tamamı gerçeğe uygun değer ölçümü olamaz. Her ne kadar aktif piyasa tanımı itibari para birimine atıfta bulunmasa da, varsayım gerçeğe uygun değer ölçümü olarak nitelendirilebilmesi için işlemin itibari para birimi cinsinden ölçülmesi gerektirir. Bu itibari para birimi, TMS 21 kapsamında raporlayan işletmenin fonksiyonel para birimine çevri-

len bir yabancı para birimi olabilir. Ancak, finansal raporlama amaçları doğrultusunda, değerlemenin TMS 21 kapsamında yabancı veya fonksiyonel para birimi olarak nitelendirilebilecek bir birim cinsinden yapılması gerekmektedir(PWC, 2019).

Aktif bir piyasanın bulunmadığı durumlarda; birçok kriptografik varlığın değerlendirilmesinde bir değerlendirme tekniğinin kullanılması gerekmektedir. Uygun bir değerlendirme tekniği, cari piyasa koşulları altında ölçüm tarihinde bir varlığın satılması veya bir yükümlülüğün devredilmesi için düzenli bir işlem fiyatını tahmin edebilen tekniktir. Bazı durumlarda birden fazla değerlendirme yaklaşımı kullanılmalıdır. Uygun değerlendirme tekniği, bir piyasa katılımcısının ölçülmekte olan kriptografik varlığın gerçeğe uygun değerini nasıl belirleyeceğini dikkate almalıdır. Birçok durumda, piyasa yaklaşımı (TFRS 13) bir kriptografik varlık için en uygun teknik olacaktır, çünkü bu bir piyasa katılımcısı tarafından kullanılacaktır. Ancak, bir işletmenin bir piyasa katılımcısının farklı bir yaklaşım kullanacağını gösterebileceği belirli gerçekler ve koşullar olabilir. TFRS 13, uygun bir değerlendirme tekniğinin belirlenmesinde, tekniğin koşullara uygun olması ve ilgili gözlemlenebilir girdilerin kullanımını en üst düzeye çıkarması ve gözlemlenemeyen girdilerin kullanımını en aza indirmesi gerektiğini belirtir. Kriptografik bir varlık için gözlemlenebilir girdiler, aktif bir piyasa dışındaki ikili işlemlerden elde edilen bilgileri, araçlardan alınan belirli kotasyonları ve birçok piyasanın hala düzenlenmemiş olduğu göz önüne alındığında diğer bilgileri içerebilir.

TFRS 13 gerçeğe uygun değer ölçümünü; "Gerçeğe uygun değer işletmeye özgü bir ölçüm olmayıp, piyasa bazlı bir ölçümdür. Bazı varlıklar ve borçlar için gözlemlenebilir piyasa işlemleri veya bilgileri mevcut olabilir. Bununla birlikte diğer varlıklar ve borçlar için bu tür işlemler veya bilgiler mevcut olmayabilir. Ancak gerçeğe uygun değer ölçümünün amacı her iki durumda da aynı olup, bu amaç mevcut piyasa koşullarında, piyasa katılımcıları arasında bir varlığın sa-

tışına veya bir borcun devrine yönelik olarak ölçüm tarihinde olağan bir işlemdeki fiyatın tahmin edilmesidir. Diğer bir ifadeyle, varlığı elinde bulunduran veya borçlu konumda olan piyasa katılımcısının bakış açısıyla ölçüm tarihindeki çıkış fiyatıdır.” şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanım uyarınca; işletmenin normalde işlem yaptığı piyasanın kripto varlık için en büyük hacime ve faaliyet seviyesine sahip piyasa olmadığına dair kanıt elde etmesi gerekir.

Örneğin, bir işletme normalde bir aracı veya broker aracılığıyla kripto varlıkları alıp satıyorsa, başka bir piyasanın (Örneğin bir borsa) daha büyük bir hacime ve faaliyet düzeyine sahip olduğuna dair kanıt elde etmedikçe, genellikle bu piyasayı ana piyasa olarak tanımlayacaktır. Bu amaçla, diğer piyasa ile işletmenin normalde işlem yaptığı piyasa arasında bir karşılaştırma yapılır. Çok sayıda piyasa katılımcısı araçlar veya brokerlar aracılığıyla kripto varlıklarda işlem yapabilese de, her bir aracı veya broker bir piyasa değildir. Genel olarak, borsa dışı piyasalarda kripto varlık işlemlerinin hacimi ve fiyatlandırmasına ilişkin bilgi eksikliği vardır. Bu nedenle, bir işletmenin başka bir piyasanın (Örneğin borsa) piyasadan daha büyük bir hacime ve faaliyet seviyesine sahip olduğu sonucuna varmak için piyasalar arasında bir karşılaştırma yapması zor olabilir. Bu durumda, normalde işlem yaptığı piyasanın ana piyasa olduğu varsayımını aşmak zor olacaktır (AICPA, 2024).

Ana piyasa, varlık veya yükümlülük için en yüksek hacime ve faaliyet düzeyine sahip olan piyasadır; en avantajlı piyasa ise, işlem maliyetleri ve taşıma maliyetleri dikkate alındıktan sonra, varlığı satmak için elde edilecek tutarı en üst düzeye çıkaran veya yükümlülüğü devretmek için ödenecek tutarı en aza indiren piyasadır. Bu bağlamda, bir işletmenin ana piyasayı belirlemek için tüm olası piyasaları kapsamlı bir şekilde araştırması gerekmez. Ana piyasanın bulunmaması halinde, en avantajlı piyasanın belirlenmesinde, ancak makul ölçüde var olan mevcut olan tüm bilgilerin dikkate alınması gerekmektedir.

Değerlenen kripto varlık için bir ana piyasa olduğunda, ölçüm tarihinde farklı bir piyasada daha avantajlı bir fiyat olsa bile, gerçeğe uygun değeri ölçmek için bu piyasadaki fiyat kullanılmalıdır. Yani, en avantajlı piyasa kavramı (FASB ASC 820) yalnızca işletmenin değerlendirilen kripto varlık için bir ana piyasa olmadığını belirlediği durumlarda uygulanır. En avantajlı piyasa, işlem maliyetleri (Örneğin, borsa veya komisyoncu ücretleri) dikkate alındıktan sonra kripto varlığın satılması için elde edilecek tutarı maksimize eden piyasadır. İşlem maliyetleri, (FASB ASC 820-10-35-9B) tutarlı olarak en avantajlı piyasanın belirlenmesinde etkili olsa da, bu maliyetler, kripto varlığın gerçeğe uygun değerine dahil edilmez.

Net gerçekleşebilir değer, TMS 2’de işin normal akışı içinde tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış maliyeti toplamının indirilmesiyle elde edilen tutar olarak tanımlanmaktadır. Aktifleştirilen kripto varlıkların maliyeti, bu kripto varlıkların tamamen veya kısmen kullanılmaz hale gelmesi (Kripto varlığa veya uygulamasına olanağının azalması nedeniyle) veya satış fiyatlarının düşmesi durumunda geri kazanılamayabilir. Bu durumda kripto varlığa sahip bir işletmenin her raporlama döneminde net gerçekleşebilir değeri tahmin etmesi gerekecektir. Bu değer maliyetin altında olması durumunda, varlıklar net gerçekleşebilir değerine indirilmeli ve değer düşüklüğü kâr veya zarara kaydedilmelidir.

Gerçeğe uygun değerdeki bir artış, daha önce muhasebeleştirilen herhangi bir değer düşüklüğünün iptal edilmesiyle ilgili olarak ilk önce Kar veya Zarara ve daha sonraki kazançlar Diğer Kapsamlı Gelire kaydedilir. Gerçeğe uygun değerdeki bir düşüş, daha önce muhasebeleştirilen kazançların iptal edilmesiyle ilgili olarak ilk önce Diğer Kapsamlı Gelire kaydedilir, daha sonra herhangi bir değer düşüklüğü Kar veya Zarara kaydedilir.

Ayrıca; işletmeler, farklı zamanlarda elde ettikleri dijital varlık birimlerinin maliyetini

veya defter değerini takip etmeli ve dijital varlıkları diğer mal veya hizmetlerle sattıklarında veya takas ettiklerinde, bilanço dışı bırakma sırasında her bir dijital varlık birimi için bu değeri kullanmalıdır. Dijital varlıklar tipik olarak daha küçük kesirli birimlere bölünebilen değiştirilebilir birimleri temsil eder. Bu nedenle, belirli durumlarda hangi belirli dijital varlık birimlerinin satıldığını veya devredildiğini belirlemek mümkün olmayabilir. Örneğin, elde tutulan dijital varlık birimlerinin sayısının azaldığı (Örneğin, işletmenin cüzdanında 10 birimden dokuz birime düştüğü) açık olabilir ancak ilk, son veya satın alınan başka bir birimin satılan birim olup olmadığı bilinmeyebilir. Bir işletme, hangi dijital varlık birimlerinin satıldığını belirlemek için makul ve mantıklı bir metodoloji geliştirerek ve bunu tutarlı bir şekilde uygulaması gerekir. Örneğin, makul ve mantıklı bir yaklaşım ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemini kullanmak olabilir.

5. SONUÇ

Genel olarak hukuk sistemleri, toplumun ihtiyaçlarına göre kendisini yeniler ve bu ihtiyaçlara cevap edecek şekilde dizayn edilir. Pozitif bir hukuk olarak muhasebe hukuku, gelişen muhasebe olgularına cevap vermek amacıyla, mevcut sistem içinde çözüm bulmaya çalışır ya da yeni standartlar oluşturur. Bu bağlamda, dijital dünyanın gelişmesi sonucu ortaya çıkan dijital ürünler, yeni standartlar oluşturma yerine mevcut muhasebe standartları içinde çözüm aranmaktadır.

Standartlar, dijital ürünlerin gerçeğe uygun değerle kayıt altına alınmasını, maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmesini istemektedir. Ancak, burada unutulmaması gereken husus ise, dijital varlıkların birbirinden farklı olması, kullanım amaçlarının değişiklik göstermesi nedeniyle, muhasebenin özün önceliği kavramı gereği büyük oranda yorum gerektirmesidir. Bu yorumunda, muhasebe hukukuna ve dijital varlıkların kullanım amaçlarıyla beraber değerlendirilmesi bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

SON NOT

¹ Bu örneğin çözümü, FASB ASC 940 ve 946 yorumlanarak yapılmıştır.

² Burada, FASB ASC ana sözlüğündeki tanım 2'den yararlanmıştır. (Definition 2 in the FASB ASC master glossary).

³ Standartlarda yer alan varlık tanımını daha önce vermiştik,

KAYNAKÇA

- The American institute of certified public accountants, (AICPA), accounting for and auditing of digital assets, June 30, 2024
- Ernst and young (EY), accounting by holders of crypto assets , October 2021
- Financial accounting standards board (FASB), intangibles—goodwill and other— crypto assets (Subtopic 350-60) No. 2023-08 December 2023
- Federal accounting standards advisory board (FASAB), seized and forfeited digital assets, technical bulletin June, 2024
- Generally accepted accounting principles (GAAP), Guide Sheet, volume 23, Issue 15 August 15, 2023
- International financial reporting standards (IFRS), <https://www.ifrs.org>
- International accounting standards board (IASB), <https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/>, http
- Hayes, A.; <https://www.investopedia.com/terms/s/stablecoin.asp>
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, (MSGT); 1 Seri N'lu, 26.12.1992 Resmi Gazete
- Pricewaterhouse Coopers, (PWC), cryptographic assets and related transactions: accounting considerations under IFRS, December 2019 No. 2019-05
- Kamu gözetimi, muhasebe ve denetim standartları kurumu (KGK), <https://kgk.gov.tr/>
- Klopper, N., Brink, S. M, "Determining the appropriate accounting treatment of cryptocurrencies based on accounting theory," *Journal of Risk and Financial Management*, J. Risk Financial Manag. 2023, 16
- Kpmg, crypto intangible assets, February 2024
- Kpmg, <https://kpmg.com/ie/en/home/insights/2023/03/accounting-for-cryptocurrencies.html>

İŞLETME BAŞARISINDA BİLGİ YÖNETİMİNİN ROLÜ *THE ROLE OF KNOWLEDGE MANAGEMENT IN BUSINESS SUCCESS*

Semra Tetik 

Doç. Dr., Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Türkiye, e-mail: semratetik@hotmail.com

Öz

Günümüzde her alanda değişim ve gelişmeler rekabeti yoğunlaştırmaktadır. İşletmeler yoğun rekabet ortamında yaşamlarını sürekli kılmaya çabalamaktadır. Teknolojik çevredeki gelişmeler, işletmeler arası rekabet, tüketici ihtiyaçlarının ve isteklerinin hızla değişmesi, belirsizliğin artması ve geleceğin tahmin edilememesi işletmelerin varlığını sürdürmesini zorlaştırmaktadır. İşletmelerin karşı karşıya kaldığı zorluklarla başa çıkabilmesi için üretim, lojistik ve pazarlama faaliyetlerinde rakiplerinden farklılaşmasının yanı sıra bilgiyi etkili bir şekilde yönetmeleri gerekmektedir. Bilgi yönetimi, değişimin hızlı ve sürekli olması bilgiyi stratejik bir araç olarak kullanarak işletmenin başarıya ulaşmasını amaçlayan bir süreçtir. Dolayısıyla yeniliğe ve bilgi yönetimine önem veren işletmeler pazarda rekabette öne çıkmakta, rakiplerine göre performansı artmaktadır. Bu çalışmanın amacı, bilgi yönetiminin işletme başarısındaki rolünü kavramsal çerçevede incelemektir.

Anahtar kelimeler: Bilgi, Bilgi Yönetimi, İşletme

Abstract

Today, changes and developments in every field intensify competition. Businesses strive to maintain their existence in an intensely competitive environment. Developments in the technological environment, competition between businesses, rapid changes in consumer needs and desires, increasing uncertainty and the unpredictability of the future make it difficult for businesses to continue their existence. In order for businesses to cope with the challenges they face, they need to differentiate themselves from their competitors in production, logistics and marketing activities, as well as manage information effectively. Information management is a process that aims for the business to achieve success by using information as a strategic tool for rapid and continuous change. Therefore, businesses that attach importance to innovation and information management stand out in the market and increase their performance compared to their competitors. The purpose of this study is to examine the role of information management in business success within a conceptual framework.

Keywords: Information, Information Management, Business

Citation/Atıf: TETİK, S. (2024). İŞLETME BAŞARISINDA BİLGİ YÖNETİMİNİN ROLÜ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(2): 227-2236, DOI: 10.69599/izd.2565

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Semra Tetik
E-mail: semratetik@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

1. GİRİŞ

Tarihsel gelişim açısından bilgiye bakıldığında, bilginin geçmişte bürokratik bir gereklilik ve işletmenin varlığını sürdürmesini sağlayan bir güç olduğu görülmektedir. Günümüzde ise, güç, bilgiye sahip olmaktan ziyade onun kullanılmasına dayanmaktadır (Toffler, 1992:30-35). Toffler “Yeni Bir Uygurluk Yaratmak” adlı kitabında, baş döndürücü bir hızda değişimin yaşandığını, sahip olunan bilginin yetersiz kaldığını ve geçmişteki dayanakların geçersiz olduğunu belirtmektedir. Bu nedenle, işletmelerin sadece veri toplaması yeterli değildir, elde edilen bilgiyi de yeniden yapılandırması gerekmektedir (Toffler ve Toffler, 1996:36). Bu bağlamda işletmelerin etkili işleyen bir bilgi yönetim sürecini oluşturmaları gerekmektedir. (Avcı ve Avcı, 2004).

Günümüzde bilgi ve bilgi yönetimi bütün sektörler için stratejik önem taşımaktadır. İşletmelerin hızlı değişim ve belirsizlik ortamında rekabette üstünlüğü sağlamalarının ve sürdürmelerinin yolu bilgi ve bilgi yönetiminden geçmektedir. Dolayısıyla bilgi yönetimi, işletmelerin başarılarının temelini oluşturmaktadır (Uyan ve Şanal, 2022: 478). Bilginin işletmeler için stratejik bir kaynak olması, işletmelerin bilgiye ulaşması ve elde ettikleri bilgiyi etkili yönetebilmeleri daha yenilikçi ve müşteriye değer yaratan ürünler sunma avantajı sağlamaktadır (Çiğirim, 2020: 21). Bilgi yönetimi, işletmelerin her alanda meydana gelen değişime uyum sağlamasını ve yeteneklerini geliştirmesini kolaylaştırmaktadır (Karaman, 2009: 25). Bu bağlamda bilgi yönetimi, işletmenin değerini arttırmaktadır. Bilgi yönetimi, işletmelerin hedeflerine etkili bir şekilde ulaşabilmesi için, bilginin yaratılması, depolanması, paylaşılması ve uygulanmasına yönelik eylemleri kapsayan bir süreçtir. Bu sürecin gelişmesi işletmelerin bilgiye ve bilgi yönetimine önem vermesine bağlıdır.

Bu çalışma kapsamında bilgi kavramı, bilgi türleri, bilgi yönetimi, bilgi yönetiminin amaçları, ilkeleri, süreci ve bilgi yönetiminin işletme başarısındaki rolü kavramsal pers-

pektifte incelenmiştir.

2. BİLGİ KAVRAMI

Gelecekte rakiplerine fark atarak başarıya ulaşmanın ve sürdürülebilir başarıyı sağlamanın yolu güç kaynaklarını öngörebilmek, bu kaynakları kullanabilmek ve denetleyebilmekten geçmektedir. Günümüzde bilginin stratejik bir kaynak haline gelmesi, işletmelerin ortaya çıkabilecek yeni durumlarda odaklanabilecekleri vazgeçilmez faktörlerin başında yer almaktadır. Bilgi, işletme fonksiyonlarının gerçekleştirilmesinde stratejik bir kaynaktır (Selimoğlu, 2005: 30).

Bilgi, bir işletmenin sürdürülebilir gelişmesinin temeli olarak kabul edilmekte ve sürdürülebilir rekabet üstünlüğünün anahtarı ve en değerli varlık olarak görülmektedir. Ancak bilgi, tanımlanması güç bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Aslan, 2022: 78). Literatürde bilgi kavramına ilişkin birçok tanım yapıldığı görülmektedir. Bilgi; işlenmiş, analiz edilmiş ve yorumlanmış enformasyondur. Bu açıdan bilgi, enformasyonun özümzenecek, teste tabi tutulacak ve/veya doğrulanması sağlanacak biçimde analizden geçirilerek rafine edilmiş halidir (Liew, 2007; Khudhur, 2022: 8). Bilgi, insan aklının erişebileceği olgu, gerçek ve ilkeler bütünüdür. Yani bilgi; öğrenerek, araştırarak ya da gözlemleyerek ulaşılan gerçekler veya çeşitli veri ve enformasyonu yorumlayarak anlamlı hale getirme yeteneğidir (Yıldırım, 2010: 1313). Diğer bir ifadeyle bilgi, gerçekliği kanıtlanmış inanıştır (Uçak, 2010: 707).

Nonaka (1991) bilgi kavramını, “kesin olan tek şeyin belirsizlik olduğu bir ekonomide sürekli rekabet üstünlüğünün tek güvenilir kaynağı” olarak tanımlamaktadır (Sabancı Bayramoğlu, 2023: 6). Bell (1973) ise bilgiyi, “mantıklı bir yargı veya deneysel bir sonuç ortaya koyan, başkalarına çeşitli iletişim araçlarıyla sistematik bir şekilde iletilebilen, düzenlenmiş fikirler veya olgular bütünü” şeklinde ifade etmektedir (Çoban Kumbalı, 2018: 9). Davenport vd. (1998)’ne göre bilgi; “deneyim, bağlam, yorumlama ve yansıtma ile birleştirilen ve eylemlerde karar verme

için uygulanabilen yüksek bir enformasyon biçimidir” (Sabancı Bayramoğlu, 2023: 6). Bilgi, işletme değerini artıracak şekilde işlevsel hale getirilen getirilen bilgidir (Maier, 2007: 76).

İşletmeler topladıkları verileri anlamlı bilgiye dönüştürmekte ve bu bilgileri kullanarak müşteri beklentilerine uygun değer taşıyan mal ya da hizmet üretmektedir. Bu nedenle işletmeler için hangi bilgilerin stratejik önem taşıdığı, hangi bilgilerin depolanması gerektiği ve hangi bilgilerin dağıtılması gerektiği çok önemlidir. İşletmeler açısından bilginin değer taşıması için gerekli özellikler şu şekilde sıralanabilir (Çukacı, 2005; Demir, 2010; Ciğerim, 2020):

- **Doğruluk:** Gerçek durumun tespit edilebilmesi için bilgilerin doğru olması gerekir.
- **İlgililik:** Emek ve zamanın gereksiz yere harcanmaması için bilginin konu ile ilgili olması gerekir.
- **Tamlık:** Doğru sonuçlara ulaşabilmek açısından bilgi tam olmalıdır.
- **Zamanlılık:** Zamanında ulaşılamayan bilginin önemini ve değerini yitireceği için ihtiyaç duyulduğu anda bilgi hazır olmalıdır.
- **Ulaşılabilirlik:** Bilgiye ihtiyaç duyulduğu her an kolay erişilebilir olmalıdır.
- **Anlaşılabilirlik:** Bilgi, kullanan kişileri ikilemde bırakmayan, anlaşılması kolay olmalıdır.
- **Güvenilirlik:** Kullanılan bilgi güvenilir olmalı ve tereddüt etmeden kullanılabilirliktir.
- **Etkin Maliyet:** Bilginin maliyeti bilginin sağlayacağı yarardan az olmalıdır.

3. BİLGİ TÜRLERİ

Kaynağına göre iki tür bilgi vardır. Bunlar: açık bilgi ve örtük bilgi (Nonaka vd., 1996: 205).

3.1. Açık Bilgi

Açık bilgi; söz, yazı, resim ya da başka sembollerle kodlanmış, kaydedilmiş bilgilerdir (Barutçugil, 2002: 63). Nonaka ve Takeuchi

(1995) açık bilgiyi, “kelimeler ve sayılarla ifade edilebilen ve somut veriler, bilimsel formüller, kodlanmış prosedürler veya evrensel ilkeler biçiminde kolayca iletilebilen ve paylaşılabilen bilgi” olarak tanımlamaktadır (Stevens vd., 2010; Khudhur, 2022: 10). Açık bilginin belgelendirilmesi ve paylaşılması enformasyon teknolojileri vasıtasıyla sağlanmaktadır. Doğru şekilde belgelenecek ve geçişken bilgidir. Açık bilgi, hem dokümanlarda hem de veri tabanlarında depolanmaktadır. Kullanıcıların erişimine açıktır ve kolaylıkla erişilebilir (Sabancı Bayramoğlu, 2023: 7). Diğer bir ifadeyle açık bilgi; açıkça ortaya konulan, farkına varılan, kodlanan, çeşitli şekillerde belgelenebilen, saklanabilen, görülebilen veya duyulabilen, başkalarına aktarılabilen, raporlanabilen ve öğrenilebilen bilgi olarak tanımlanabilir (Çoban Kumbalı, 2018: 15). Açık bilgiler işletmede ne kadar yeterli düzeyde olursa, ürüne değer katacak bilgi de o kadar yeterli olacak ve rekabette avantaj sağlayacaktır (Selimoğlu, 2005: 35).

3.2. Örtük Bilgi

Örtük bilgi, tam olarak ifade edilemeyen, kolay paylaşılabilen, uzun bir süreçte bir kişiden diğerine aktarılan ve herkeste olan yetenekler ve teknik bilgiler şeklinde tanımlanabilir (Nonaka vd., 1996: 205). Başka bir ifadeyle örtük bilgi; kişinin sahip olduğu deneyim, sezgi, tutum, inanç ve değerler gibi ifade edilebilmesi zor olan, düşünmeden kendiliğinden oluşan bilinçaltına ait bilgidir (Nemati vd., 2002: 145). Polanyi (1966) örtük bilgiyi, “bireylerin deneyimlerinin kendilerine nüfuz etmiş hali” olarak tanımlamaktadır. Kakabadse (1991’e göre ise örtük bilgi, “deneyimlerin yansımasıdır” (Kakabadse vd., 2001: 139). Örtülü bilgi; içimizdeki ve beynimizdeki bilgidir. İşletmede her bir çalışan bu tür örtülü bilgiye sahiptir. Örtülü tüm bilgilerin potansiyel gücü bir işletme için çok değerlidir. İnsanların zihnindeki bilgi daha cazip ve açık bilgiye göre daha değerlidir. Kayıtlı olmadığı için örtülü bilgiye ulaşmak kolay değildir. Bunun nedeni, genel olarak insanlar sahip olduğu bu bilginin veya bu

bilginin başkalarına muhtemel yararlarının farkında değildir. Örtük bilgi açık bilgiye dönüşürse, bilgi paylaşılabılır hale gelir ve karşılıklı etkileşimle son derece yararlı olabilir (Pasher ve Ronen, 2011: 91; Yılmaz: 2021: 11) Ancak örtülü bilginin en zor tarafı, ne zaman faydalı olacağını bilmek ve nasıl kullanılabilir duruma getirileceğini tespit etmektir (Yeniçeri ve İnce (2005:135).

4. BİLGİ YÖNETİMİ KAVRAMI

Literatüre bakıldığında bilgi yönetiminin temelde, entelektüel sermaye ve enformasyon yönetimi etkileşiminin bir fonksiyonu olarak ortaya çıktığı görülmektedir. Bilgi yönetimi, entelektüel sermaye ile yakından ilişkilidir. Entelektüel sermaye, işletmenin pazardaki değeri ile finansal değerleri arasındaki farktır (Doğan ve Kılıç, 2009: 88). Bilgi yönetimi kavramının birçok tanımı olmakla birlikte yapılan tanımlara bakıldığında küçük farklılıklar dışında benzer tanımlar olduğu söylenebilir.

Bilgi yönetimi kavramı ilk kez Wiig (1986) tarafından işletme literatürüne kazandırılmıştır. Bilgi yönetimi, işletme başarısını artırmak amacıyla bilgiyi eyleme geçirmeye ilişkin etkili bir stratejidir (Yıldırım, 2010: 1314). Hume ve Hume (2008)'e göre bilgi yönetimi; işletmelerin stratejik plan yapabilmeleri, işletmenin değerini arttırabilmeleleri için gerekli bilginin elde edilmesi, tasnif edilmesi, analize tabi tutulması ve paylaşılmasına ilişkin bir süreçtir (Fettahlıoğlu vd., 2017: 663). Bilgi yönetimi "bir işletmenin sahip olduğu varlıkları desteklemeye ve geliştirmeye yönelik bir araya getirilen, çeşitli yönetim yöntemleri ve araçlarıyla desteklenen işletme genelinde uygulanan bir stratejidir" (Gloet ve Berrell'e 2003: 80; Yılmaz, 2021: 11).

King (2009) bilgi yönetimi kavramını, işletmenin bilgiye dayalı varlıklarının geliştirilmesi ve verimli olarak kullanılmasını sağlamak için, işletmede çalışanların, iş süreçlerinin ve işletme sisteminin planlanması, örgütlenmesi, koordine edilmesi ve denetlenmesi olarak tanımlamaktadır (İpçioğlu ve Kahya, 2016: 181). Beijerse

(1999)'e göre ise bilgi yönetimi, "örgüt stratejisi vasıtasıyla motive edilen bilgi çalışanlarının veri ve bilgilere anlam verme ve yorumlama yeteneklerinin geliştirilmesi ve bu yeteneklerden faydalanılarak kurumsal hedeflere ulaşılmasıdır" (Öztürk, 2021: 33). Bilgi yönetimi, işletme performansını arttırmaya yönelik bilginin yaratılması, ele geçirilmesi, dağıtılması, uygulanması ve geliştirilmesi için kullanılacak yeni yollar şeklinde tanımlanabilir (Barutçugil, 2002: 49).

Buckman (2004) bilgi yönetimini, "bilginin elde edilmesi ve değer yaratması, doğru zamanda doğru insana iletilebilmesini sağlamak üzere kullanılan sistematik yaklaşım" olarak tanımlanmaktadır (Khudhur, 2022: 16). Bilgi yönetimi, işletmede bilginin üretilmesi ve uygulanmasına ilişkin eylemleri içeren bir süreçtir (Nonak vd., 1996: 205). Başka bir tanımla bilgi yönetimi, bilgiye kimin, nerede, ne zaman ihtiyacı olduğunu dikkate almadan işletme için var olan ve kullanılabilir duruma getiren görüş ve deneyimi içeren bir süreçtir (Yılmaz, 2010: 61). Yalın bir ifadeyle bilgi yönetimi, geçmişteki ve mevcut bilgiyi nihai kullanıcının anlayabileceği şekilde kullanma sürecidir (McAdam, 2000: 238).

Bilgi yönetimi sürecinin başarılı bir şekilde işleyebilmesi için yönetimin birtakım unsurları dikkate alması gerekmektedir. Söz konusu unsurlar şu şekilde sıralanabilir (Çapar, 2005: 53-54; Fettahlıoğlu vd., 2017: 664):

- Bilgi yönetiminin, yöneticiler tarafından bir işletme stratejisi olarak kabul edilmesi,
- İşletmede bilginin yaratılması, saklanması, erişilmesi, paylaşılması ve kullanılmasını sağlayacak teknolojik altyapının oluşturulması
- İşletmede güvenle bilginin paylaşılacağı, objektif bir ödül sistemi bulunan, katılımcı ve iletişime açık bir örgüt kültürünün oluşturulması ve yaygınlaştırılması.

İşletmelerin sürdürülebilir rekabet üstünlüğünü sağlayabilmesi ve başarıya ulaşabilmesinin temelinde bilgi yönetimi vardır. Bilgi

yönetiminin işletmelere faydalı olabilmesi için işletmenin bilgi yönetiminin amaçlarını, ilkelerini, sürecini ve önemini doğru şekilde anlaması son derece önemlidir (Erdağ, 2024: 28).

5. BİLGİ YÖNETİMİNİN AMAÇLARI

Bilgi yönetimi, işletmelerin bilgiye dayalı ekonomik sistemde karşılaştıkları problemlerin üstesinden gelmelerini sağlayan bir araçtır. İşletmelerin bilgi yönetiminden faydalanmak istemelerinin başlıca nedenlerinden biri, çalışanlarının ve bir bütün olarak işletmenin faaliyetlerini daha akıllı ve etkili yürütmek ve müşteri memnuniyetini arttırmak istemeleridir (Selimoğlu, 2005: 43).

işletmelerde bilgi yönetiminin amaçları birçok araştırmacı tarafından şu şekilde sıralanmıştır (Selimoğlu, 2005: 43; Çapar, 2003; Erdağ, 2024: 31):

- Rekabet üstünlüğü sağlamak,
- Karar alma sürecini etkin hale getirmek,
- Çalışanların verimliliğini arttırmak,
- Mal ve hizmet kalitesini arttırmak,
- Zaman ve maliyet tasarrufu sağlamak,
- Çalışanların bilgi saklamasını engellemek ve bilgiyi paylaşmalarını özendirmek,
- İşletmede bilgi paylaşımını teşvik ederek işbirliği kültürünü geliştirmek,
- İşletmelerin performansını arttırmak,
- Öğrenen bir organizasyon oluşturmak,
- İşletmede bilgiye ulaşma yollarını geliştirmek,
- Çalışanların bilgi okur yazarı olmalarını sağlamak,
- Yeni bilginin üretilmesi,
- Müşteri memnuniyetini arttırmak,
- Müşteri hizmetlerini iyileştirmek,
- İşletme kaynaklarının verimli kullanılmasını sağlamak.

Genel olarak İşletmeler bilgi yönetimi sayesinde süreçlerini iyileştirmek ve gelecekte yaşayabilecekleri problemleri en kısa zamanda

çözebilmeyi amaçlamaktadır. Dolayısıyla yönetimin yaşam boyu öğrenmeyi özendiren, çalışanlarda merak uyandırarak araştırmaya, yararlı ve güvenilir bilgileri bulmaya, yeni bilgiler ortaya koymaya ve bu bilgileri paylaşmaya motive eden bir yaklaşımda olması gerekmektedir. Bilgi yönetimi daha etkili oldukça, bilgi seviyeleri ve yetenekleri artan çalışanların işletme faaliyetlerine kattığı değer ve inovasyon düzeyi artarak işletme başarıya ulaşmaktadır (Erdağ, 2024: 32). Aslında işletmeler açısından bilgi yönetiminin en önemli amacı, sürdürülebilir rekabet avantajını sağlamak için bilgiyi etkili kullanarak ürün ve hizmetlerin değerini arttıracak şekilde yararlı hale dönüştürmek olduğu söylenebilir (Selimoğlu, 2005: 43).

6. BİLGİ YÖNETİMİNİN İLKELERİ

İşletmeler bilgi yönetimi ile ilgili temel ilkelerini belirlemeli ve bu ilkeler doğrultusunda faaliyetlerini yürütmelidir. Söz konusu ilkeler (Barutçugil, 2002: 84-89):

- Bilgi yönetimi sürekli devam eden uzun bir süreçtir.
- Bilgi yönetimi sürekli olarak yenilenen bir süreçtir.
- Bilgi yönetimi, bilgi ekipleri, çalışanları ve yöneticileri gerektirir.
- Etkili bilgi yönetimi, insan ve teknolojinin ortak çözümlerini gerektirir.
- Bilgi yönetimi para ve emek yatırımı gerektirdiği için maliyetlidir.
- Bilgi yönetimi bilgi haritalarından ve bilgi piyasalarından yararlanır.
- Bilgiyi yaymak ve kullanmak genelde kendiliğinden gerçekleşmez.
- Bilgi yönetimi ilgili süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunur
- Bilgi yönetiminin başarısı için güven ve inanç gerekir.

7. BİLGİ YÖNETİMİ SÜRECİ

İşletmeler açısından bilgi yönetiminin bir süreç olarak ele alınması 1990'lı yıllardan itibaren genel kabul görmektedir (Kalkan ve Keskin, 2005: 183). Bu bağlamda bilgi yönetimi, bir işletmenin en değerli varlığı olan bilgiyi stratejik amaçlarını gerçekleştirmek için kullanmasını sağlayan bir süreçtir. İşletmelerin rekabet üstünlüğünü sağlayarak başarılı olabilmeleri için bu süreci etkili bir şekilde yönetmeleri bir zorunluktur (Çoban Kumbalı, 2018: 24). Bilgi yönetimi işletmelerde stratejik kararların alınması, sorunları ortadan kaldırma ve planlama gibi konularda gerekli olan bilgiyi elde etme, organize etme ve dağıtma sürecidir. Bu nedenle bilginin oluşturulması, değerlendirilmesi, aktarılması, depolanması ve paylaşılması gibi bazı faaliyetlerin yerine getirilmesi gerekmektedir (İşcan, 2020: 193).

Literatüre bakıldığında bilgi yönetimi sürecinin farklı araştırmacılar tarafından benzer aşamalarla açıklandığı görülmektedir. Wiig (1993)'e göre "bilgi yönetimi süreci bilginin toplanması, üretilmesi, dönüştürülmesi, yayılması, kullanılması" aşamalarından oluşmaktadır (North ve Kumta, 2018; Erdağ, 2024: 40). Alavi ve Leidner (2001), Wong ve Aspinwall (2004), Zaim (2004), Calvo-Mora ve arkadaşları (2015), Downes ve Marchant (2016) yaptıkları çalışmalarda, bilgi yönetimi sürecini birbiriyle ilişkili dört aşamada (bilginin üretilmesi ve geliştirilmesi, sınıflandırılması ve depolanması, transfer edilmesi ve paylaşılması, kullanılması ve değerlendirilmesi) incelemişlerdir (Çoban Kumbalı, 2018: 25).

7.1. Bilginin Üretilmesi

Bu aşama, işletmenin açık ve örtük bilgisi kapsamında yeni içerik yaratmayı ya da mevcut içerikte değişiklik yapmayı kapsamaktadır (Sabancı Bayramoğlu, 2023: 10). Bilginin üretilmesi aşaması, işletmelerin gerek iç kaynaklardan gerekse dış kaynaklardan yararlanarak bilgi elde etmesi olarak tanımlanmaktadır. Gold ve diğerlerine (2001) göre, bilgi yönetimi sürecinin ilk aşaması olan bilginin üretilmesi literatürde "bilgiyi

elde etme", "bilgi arama", "bilgi yaratma", "bilgi yakalama" gibi farklı sözcüklerle ifade edilmektedir. İşletmeler faaliyette buldukları çevre ile etkileşimi sonucunda enformasyon elde eder, onu bilgiye dönüştürür ve kendi yetenekleri, deneyimi ve içsel dinamikleriyle sentezleyerek kullanır. Bilgi üretmeden işletmelerin örgütlenmesi ve işleyen bir sistem olarak varlığını sürdürebilmesi mümkün değildir (Davenport ve Prusak, 1998:52).

Bilginin üretilmesinde, öncelikle elde edilen bilginin güvenilir olması önemlidir. Sonrasında, işletmeler kendi ihtiyaçları doğrultusunda ve rekabet avantajı sağlayacak bilgiyi üretmelidir. İşletme bilgi üretebilmesi için kendi üstün ve zayıf yönlerini analiz etmeli, ne tür bilgiye ihtiyacı olduğunu belirlemeli ve geniş bir dış çevre analizi yapmalı ve bilginin nasıl üretileceğine karar vermelidir (Zaim, 2005: 166). Bilginin üretilmesi işlevsel sınırlar dahilinde bilgi kaynaklarını geliştirme derecesiyle ilgilidir. Bilginin üretilmesi işletmenin rekabet avantajı sağlamak için bilgiyi kullanma kabiliyeti olarak görülebilir. Yapılan araştırmalar bilginin üretilmesi ile işletme başarısı arasında güçlü ve olumlu bir ilişki olduğunu göstermektedir (İpçioğlu ve Kahya, 2016: 182).

7.2. Bilginin Depolanması

Bilginin depolanması, üretilen bilginin ihtiyaç duyulan zamanda ve doğru yerde ilgili kişilere sunulmak üzere hazır bir şekilde saklanması faaliyetidir (İgbinovia ve Ikenwe, 2017: 31). İşletme içinden ve dışından elde edilen bilgi izleyen aşamada depolanmaktadır. Depolanmayan bilgi ise sonraki aşamalar için saklanmamaktadır. İç kaynaklardan ve dış kaynaklardan elde edilen bilgi işletme belleğine kaydedilir. İşletme bu bellek sayesinde beşeri ve yapısal kaynaklarına dağıtmıştır. İşletme karar sürecinde ve uygulama sürecinde kullanabilmesi için depolanmasına ilişkin olup enformasyon teknolojisi, örgütsel süreçler, işletme kültürü ve paylaşılan bir vizyon gibi faktörlerin birleşiminden oluşmaktadır (Ayoğlu, 2023: 41). Bilgi, doğru bir şekilde

depolandığında ve uygun yöntemlerle erişildiğinde işletmeye kattığı değer artmaktadır (Çakar v.d., 2010: 76).

7.3. Bilginin Paylaşılması

İşletmelerde bilgi yönetiminin diğer bir aşaması, bilginin ihtiyaç duyuldu zamanda doğru yerlere aktarılmasıdır. Bilginin paylaşılabilmesi için bilgi paylaşma ortamının sağlanması gerekmektedir (Alavi ve Leidner, 2001: 119). Bilginin paylaşılması, çalışanların bilgiye hızlı ve kolay bir şekilde erişebilmesini sağlayan bütün uygulamaları ve sistemleri içermekte ve bilginin paylaşılmasında bilgi teknolojilerinden yüksek düzeyde faydalanılmaktadır. Bu kapsamda bilgiye “elektronik bilgi haritaları, web sayfaları, e-posta ve mobil haberleşme uygulamaları, organizasyon içi yerel ve geniş ağ sistemleri, doküman yönetim sistemleri gibi araçlarla” ulaşılmaktadır (Dinçmen, 2010: 23).

Bilgi yönetimi sürecinin etkinliği ve verimliliği bir işletmenin yeni bilgi üretebilme ve var olan bilgiyi aktarabilme kapasitesine bağlıdır. Bu nedenle bilginin paylaşılması ve işletme başarısı arasında yakın bir ilişki olduğu ifade edilebilir. Aynı zamanda işletmelerin en önemli kaynağı olan bilginin değerinin alışımlası için onun paylaşılması gerekmektedir. Bir işletmenin bilgiyi rakiplerinden daha hızlı hareket ederek paylaşma ve aktarma yeteneği, işletme açısından stratejik öneme sahip bir rekabet avantajı elde etmesine katkı sağlar (Yılmaz, 2021: 15).

7.4. Bilginin Kullanılması

Bilgi yönetimi sürecinin son aşaması, bilginin etkin bir şekilde kullanılmasıdır. Bu aşama işletmenin ürettiği, depoladığı, paylaştığı ve yorumladığı bilginin yönetim, yeni ürün geliştirme, pazarlama gibi işletme faaliyetlerinin yerine getirilerek bilgidan yararlanılmasını içermektedir (Türk, 2003:125). Bilgi erişilebilir duruma geldiğinde kullanıma açık hale gelir ve muhtemel durumlara göre gereken biçimlerde ve yöntemlerde kullanılır. Bilginin kullanılması, işletmenin sahip olduğu bilgi kaynaklarının ürünler ya da süreçler kanalıyla işletmenin değer ya-

ratma sisteminde somut hale getirilmesini ifade etmektedir. Bilgi etkili olarak kullanıldığında işletme amaçlarına verimli ve etkin bir şekilde ulaşarak başarılı olur (Sabancı Bayramoğlu, 2023: 11). Bilgi üretilip, saklandıktan ve etkili araçlarla paylaşıldıktan sonra kullanıma hazır duruma gelmektedir. Bilginin kullanılması, bilgi yönetimi sürecinin en önemli aşamasıdır. Bilgi amaç doğrultusunda etkili bir şekilde kullanılmadığında bilgi yönetimi sürecinin diğer aşamalarında yapılan çalışmaların hiçbir yararı olmamaktadır (Çakar v.d., 2010: 76).

8. İŞLETME BAŞARISINDA BİLGİ YÖNETİMİNİN ÖNEMİ

İşletmelerin değişime uyum sağlamak ve yoğun rekabet koşullarında müşteri ihtiyaçlarına ve isteklerine etkin bir şekilde karşılık verebilmek için yeni yetenekleri öne çıkarmalıdır. İşletmelerin bilginin hızlı üretilmesi ve yararlı hale dönüştürülmesi, bu bilginin rakiplerden daha iyi ve hızlı bir şekilde kullanması, yani bilgi üstünlüğünü ele geçirmeleri stratejik önem taşımaktadır. İşletmelerin entelektüel sermaye olarak sahip oldukları bilgi, işletmelerin sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlamalarında kendilerine rehberlik eden en stratejik kaynaktır. Dolayısıyla bilgi yönetimi süreci, işletme performansını artırmak açısından önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır (Hernandez vd., 2016; Ciğerim, 2020: 23).

İşletmelerin gelecekte sürdürülebilir rekabet avantajını elde etmesinin yolu, gelecekteki güç kaynaklarını doğru öngörmek ve bu kaynakları etkili kullanmaktan geçmektedir. Hızlı ve sürekli değişimin yarattığı belirsizlik koşullarında en önemli kaynak bilgidir (Selimoğlu, 2005: 42). Zira başarmanın anahtarı sürdürülebilir rekabet üstünlüğü, sürdürülebilir rekabet üstünlüğünün anahtarı ise işletmenin sahip olduğu bilginin ve ilave olarak neleri bilmesi gerektiğinin ayır-dında olması ve bu bilginin yarattığı değeri anlaması gerekmektedir (McIver vd., 2013: 617; Öztürk, 2021: 33).

Bilgi yönetiminin sistematik olarak işletme çalışanlarının kullanımına sunduğu

bilgiler inovatif fikirlerin yaratılmasında kullanılmaktadır. İşletme süreçlerinde yeni bilgilerle sağlanan iyileştirmeler ve inovasyonun işletmelere kazandırdığı rekabet üstünlüğünden dolayı giderek bilgi yönetiminin önemi artmaktadır (Bosua ve Venkitachalam, 2013: 331). Bilgi yönetimini önem kazanmasının başlıca nedenleri şu şekilde sıralanabilir (Erdağ, 2024: 33):

- Karar verme süreçlerini desteklemek,
- Öğrenmeyi sürekli hale getirmek,
- Örgütsel yeniliği teşvik etmek.

Sonuç olarak işletmeler erişebildikleri bilgileri sınıflandırmak, güvenilir ve yararlı olan bilgileri belirlemek, işletme içinde paylaşarak doğru zamanda ve yerde kullanılmasını sağlamak, var olan bilgilerle harmanlayarak yeni bilgiler yaratmak, yeni ürünler sunarak müşterilere kattıkları değeri yükseltmektir. Böylece rekabet avantajı sağlayarak verimliliklerini ve karlılıklarını sürdürebilmek için bilgi yönetimine önem vermektedir. Son yıllarda bilgi yönetimi ile işletme performansının artırılması yaygın bir süreç haline gelmiştir (Ayoğlu, 2023: 44).

SONUÇ

Günümüzde bilgi, en önemli üretim kaynaklarından biri haline gelmiştir. Dolayısıyla bilginin yönetilmesi, işletmelerin sürdürülebilir rekabet avantajı sağlamalarının ve başarılı olmalarının temelini oluşturmaktadır. Bilgi yönetimi süreci, bilginin üretilmesiyle başlamakta, üretilen bilginin yararlı hale getirilmesiyle devam etmekte, kullanılması ve değerlendirilmesiyle tamamlanmaktadır (Avcı ve Avcı, 2004). Bilgi yönetimiyle işletme rekabet üstünlüğünün sağlanması performansının artırılması amaçlanmaktadır. Bilgi yönetimi günümüzün gittikçe yoğunlaşan rekabete bağlı olarak önemli hale gelen bir kavramdır. Bilgi yönetimi süreci, işletmelerin ulaşmaları gereken bir amaç olarak değil, işletme amaçlarını gerçekleştirmeyi kolaylaştıran bir araç olarak değerlendirilmelidir (Doğan ve Kılıç, 2009: 88). Çevre koşullarında yaşanan sürekli değişim ortamında işletmelerin

başarısı bilginin edinilmesine ve bu bilginin işletme amaçlarına katkı sağlayacak şekilde kullanmasına bağlıdır

KAYNAKÇA

- Alavi, M., ve Leidner, D. E. (2001). Knowledge Management and Knowledge Management Systems: Conceptual Foundations and Research Issues. *MIS Quarterly*, 25(1), 107-136.
- Aslan, A. (2022). İşletmelerde Bilgi ve Bilgi Yönetimi. İçinde: İşletme Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar ve Tartışmalar (Ed. İ. Ege ve E. E. Topaloğlu), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Avcı, U., ve Avcı, M. (2004). Örgütlerde Bilginin Önemi ve Bilgi Yönetimi Süreci. *Mevzuat Dergisi*, 7(74),
- Ayoğlu, A. N. (2023). Öğrenen Örgüt ve Bilgi Yönetimi Etkileşiminde Entelektüel Sermayenin Aracı Rolü. Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Barutçugil, İ. (2002). *Bilgi Yönetimi*. İstanbul: Kariyer Yayıncılık.
- Bosua, R., Venkitachalam, K. (2013). Aligning Strategies and Processes in Knowledge Management: A Framework. *Journal of Knowledge Management*, 17(3), 331-346.
- Ciğirim, E. (2020). Entelektüel Sermaye Ve Bilgi Yönetiminin Performansa Etkileri. Doktora Tezi, Gebze Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gebze.
- Çakar, N. D., Yıldız, S., ve Dur, S. (2010). Bilgi Yönetimi ve Örgütsel Etkinlik İlişkisi: Örgüt Kültürü ve Örgüt Yapısının Temel Etkileri. *Ege Akademik Bakış*, 10(1), 71-93.
- Çapar, B. (2003). «Bilgi Yönetimi: Nasıl Bir İnsan Gücü?. II. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi Bildiriler Kitabı (ss. 421-432), Ed. Tahir Büyükkakın, Figen Büyükkakın, İstanbul: Beta Basım Yayım.

- Çoban Kumbalı, H. (2018). Örgüt Yapısına Göre Bilgi Yönetimi Ve Örgütsel Dayanıklılık İlişkisi. Doktora Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Çukacı, Y. C. (2005). Ekonomik Değer Olarak Bilginin Muhasebe, İşletmeler ve Genel Ekonomi Açısından Değerlendirilmesi. *Doğu Anadolu Bölgesi Araştırmaları*, 3(3), 11-19.
- Davenport, T. H. and Prusak, L. (1998). *Working Knowledge: How Organizations Manage What They Know*. Boston: Harvard Business School Press.
- Demir, B., (2010). Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Kalitesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 48,142-153.
- Dinçmen, M. (2010). Bilgi Yönetimine Giriş. M. Dinçmen (Der.), *Bilgi Yönetimi ve Uygulamaları* içinde (s. 13-27). İstanbul: Papatya Yayıncılık.
- Doğan, S., ve Kılıç, S. (2009). Bilgi Yönetiminde Liderliğin Rolü Üzerine Kavramsal Bir İnceleme. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(2), 87-111.
- Downes, T., ve Marchant, T. (2016). The Extent and Effectiveness of Knowledge Management in Australian Community Service Organisations. *Journal of Knowledge Management*, 20(1), 49-68.
- Erdağ, T. (2024). Çevresel Belirsizliğin Organizasyonel Yenilik Üzerine Etkisinde Bilgi Yönetimi, Organizasyonel Öğrenme ve Değişime Açıklığın Rolü: Türk İşletmelerinde Bir Araştırma. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Fettahloğlu, Ö. O., Hırlak, B., ve Sayın, F. (2017). İşletmelerde Bilgi Yönetiminin, Örgütsel Kültür Üzerinde Etkisi. *Journal of Social And Humanities Sciences Research (JSHSR)*, 4(5), 661-672.
- Gloet, M. ve Berrell, M. (2003). The Dual Paradigm Nature of Knowledge Management: Implications for Achieving Quality Outcomes in Human Resource Management. *Journal of Knowledge Management*, 7(1),78-89.
- Hernandez, A. J. C., Jimenez, D. (2016). Knowledge Management, Flexibility and Firm Performance: The Effects of Family Involvement. *European Journal of Family Business*, 6, 108-117.
- Igbinovia, M. O., ve Ikenwe, I. J. (2017). Knowledge Management: Processes and Systems. *Journal of Information and Knowledge Management*, 8(3), 26- 27.
- İpçioğlu, İ., ve Kahya, D. (2016). Bilgi Yönetimi Sürecinin Örgütsel Performansa Etkisi ve Otomotiv Sektöründe Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3(25), 179-204.
- İşcan, Ö. F. (2020). Bilgi Yönetimi. İçinde: *Yönetim ve Organizasyon*, Ed. Dursun Bingöl, Erzurum: Atatürk Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayını.
- Kakabadse, N. K., Kouzmin, A., ve Kakabadse, A. (2001). From Tacit Knowledge to Knowledge Management: Leveraging Invisible Assets. *Knowledge and Process Management*, 8(3), 137-154.
- Kararman, A. E. (2009). İnşaat Firmaları İçin Bir Bilgi Yönetimi Modeli Önerisi: Türk İnşaat Firmaları Kapsamında Değerlendirilmesi. Doktora Tezi, Balıkesir Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Balıkesir.
- Khudhur, F. N. K. (2022). Yükseköğretim Kurumlarında Bilgi Yönetimi: Bir Model Önerisi. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.
- Liew, A. (2007). Understanding Data, Information, Knowledge and Their Interrelationships. *Journal of Knowledge Management Practice*, 8(2), 1-16.
- Maier, R. (2007). *Knowledge Management Systems*. Springer, Heidelberg.
- McAdam, R. (2000). Knowledge Management as a Catalyst for Innovation within Organizations: A qualitative Study. *Wiley Periodicals Inc.* 3(4), 233-247.

- McIver, D., Lengnick-Hall, C. A. ve Lengnick-Hall, M. L. (2013). Understanding Work and Knowledge Management from a Knowledge-in-Practice Perspective. *The Academy of Management Review*, 38(4), 597-620.
- Nemati, H. R., Steiger, D. M., Iyer, L. S., ve Herschel, R. T. (2002). Knowledge Warehouse: An Architectural Integration of Knowledge Management, Decision Support, Artificial Intelligence and Data Warehousing. *Decision Support Systems*, 33(2), 143-161.
- Nonaka, I., Umemoto, K., ve Senoo, D. (1996). From Information Processing to Knowledge Creation: A Paradigm Shift in Business Management. *Technology in Society*, 18, 203-218.
- Öztürk, E. (2021). Bilgi Yönetiminin Örgütsel Performansa Etkisi: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşunda Araştırma. Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Pasher, E. ve Ronen, T. (2011) *The Complete Guide to Knowledge Management: A Strategic Plan to Leverage Your Company's Intellectual Capital*. John Wiley & Sons, Inc., New Jersey
- Sabancı Bayramoğlu, A. (2023). Bilgi Yönetimi ve Yapay Zeka Alanları Arasındaki Bilgi ve Teknoloji Yakınsamasının Öngörülmesi. Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Selimoğlu, N. (2005). Süreç Yönetimi ve Süreç İyileştirmede Bilgi Yönetiminin Rolü ve Uygulamaya İlişkin Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Stevens, R. H., Joshua M. ve Sondra, C. (2010). Waves of Knowledge Management: The flow between Explicit and Tacit Knowledge. *American Journal of Economics and Business Administration*, 2(1), 129-135.
- Toffler, A. (1992). *Yeni Güçler, Yeni Şoklar*. (Çev: Belkıs ÇORAKÇI), İstanbul: Altın Kitaplar Yayınevi.
- Toffler, A., ve Toffler, H. (1996). *Yeni Bir Uygarlık Yaratmak*. (Çev: Zülfü DİCLELİ), İstanbul: İnkılap Kitabevi.
- Türk, M. (2003). *Küreselleşme Sürecinde İşletmelerde Bilgi Yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Uçak, N. Ö. (2010). Bilgi: Çok Yüzlü Bir Kavram. *Türk Kütüphaneciliği*, 24(4), 705-722.
- Uyan, U., ve Sanal, M. (2022). The Concept of Knowledge Management: Rational vs. Multifaceted Perspectives. In Handbook of Research on Cyber Approaches to Public Administration and Social Policy, (ss. 477-500). IGI Global.
- Wong, K. Y., ve Aspinwall, E. (2004). Characterizing Knowledge Management in The Small Business Environment. *Journal of Knowledge Management*, 8 (3), 44-61.
- Yeniçeri, Ö. ve İnce, M. (2005). *Bilgi Yönetim Stratejileri ve Girişimcilik*. İstanbul: IQ Kültür Sanat Yayıncılık.
- Yıldırım, M. (2010). Kamu Yönetiminde Bilgi Yönetiminin Gerekliliği Üzerine Bir İnceleme. *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi*, 7(1), 1311-1334.
- Yılmaz, Z. F. (2021). Bilgi Yönetimi ve İşletmeler Açısından Sonuçları: Bir Alan Çalışması. Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.
- Zaim, H. (2004). Bilgi Yönetimi Süreçleri ve Siemens Business Services Türkiye Uygulaması. *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, 47, 35-60.
- Zaim, H. (2005). *Bilginin Artan Önemi ve Bilgi Yönetimi*. İstanbul: İşaret Yayınları.

KATMA DEĞER VERGİSİNİN İNDİRİMİ

Seyit Yaşar

Gelir İdaresi Grup Müdürü, Türkiye, e-mail: seyit.yasar@gelirler.gov.tr

1- GİRİŞ

Bilindiği üzere Katma Değer Vergisi bir tedavül vergisi olup, teslim ve hizmetin yaratıldığı her aşamada söz konusu vergi istenebilir hale gelmektedir. Vergi sistemimizde kapsamlı bir yere sahip olan katma değer vergisinin en karmaşık ve önemli hususlarından birisi indirim mekanizmasının işleyişi konusudur. Bu makalemizde, Katma değer vergisinin **indirim zamanı** konusuna değinilecektir.

2- YASAL MEVZUAT

Katma değer Vergisi Kanununun 29. maddesinde; “1. Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:

- Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,
- İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,
- Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,
- (Ek: 28/12/2023-7491/30 md. Yürürlük:1/1/2024)Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen katma değer vergisi,

Citation/Atıf: YAŞAR, S. (2024). KATMA DEĞER VERGİSİNİN İNDİRİMİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(2): 237-266

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Seyit Yaşar
E-mail: seyit.yasar@gelirler.gov.tr



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

2. Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Cumhurbaşkanlığı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanlığına tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Ancak mahsuben iade edilmeyen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Cumhurbaşkanlığı, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortisman tabii iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

3. İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. **(7440 sayılı kanunun 16 ncı maddesiyle eklenen cümle; Yürürlük: 13.03.2023)** Şu kadar ki, boru hatları veya elektrik telleri ile taşınan ve sürekli akış hâlinde olan malların ithaline ilişkin olarak ithalatın yapıldığı vergilendirme dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin verilme süresi sonuna kadar ödenen katma değer vergisi, ithalatın yapıldığı dönemde indirim konusu yapılabilir.

4. Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen katma değer vergisi, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilir (Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan katma değer vergisinin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır.)

5. Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi indirimini uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir..”;

Katma değer Vergisi Kanununun 34. maddesinde; “1. Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.

2. Katma Değer Vergisinin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmemeyen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceği Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit olunur.”;

Katma değer Vergisi Kanununun 54. maddesinde; “1. Katma değer vergisi mükellefleri, tutulması mecburî defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkan verecek şekilde düzenlerler.

Bu kayıtlarda en az aşağıdaki hususların açıkça gösterilmesi şarttır :

a) Vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarları,

b) Vergiden istisna edilen işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre mahiyeti ve ayırımı ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarı,

c) İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergi miktarları,

d) Matrah ve indirim miktarlarındaki değişmelerle, ödenen, terkin edilen ve iade olunan vergiler.

2. Emtia üzerine iş yapanlar, emtia envanterinde veya envanter defterinde, hesap dönemi sonunda mevcut emtiayı Katma Değer Vergisine tabi olan ve olmayanlar itibariyle tefrik edip göstermeye mecburdurlar.”;

Katma değer Vergisi Kanununun 58. maddesinde; Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.

(7524 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle eklenen fıkra Yürürlük; 01.01.2030) Şu kadar ki, bu Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi uyarınca indirilemeyecek katma değer vergisi, sonraki döneme devreden katma değer vergisi hesabından çıkarılarak özel bir hesaba alınır. Özel hesaba alınan sonraki döneme devreden katma değer vergisi, üç yıl içinde mükellefler tarafından yapılacak talep üzerine, Vergi Usul Kanununda düzenlenen zamanaşımı süreleri ile bağlı olmaksızın talep tarihinden itibaren bir yıl içerisinde yapılacak vergi incelemesi sonucunda incelemenin tamamlandığı yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınabilir. Bu suretle talepte bulunulmayan katma değer vergisi gider yazılamaz.

(7524 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle eklenen fıkra Yürürlük; 01.01.2030) Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulanmasında vergi incelemesi dışında farklı usuller tespit etmeye, maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” hükümlerine yer verilmiştir.

3- ÖZELLİK ARZ EDEN HALLER

3065 sayılı Kanunun (29/1) inci maddesine göre mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, faaliyetlerine ilişkin olarak, kendilerine yapılan

teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi veya ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV'yi veyahut vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen KDV'yi indirebilirler.

Mükellef, işi ile ilgili olarak satın aldığı veya ithal ettiği mallar veyahut yaptırdığı hizmetler dolayısıyla hesaplanan vergi ile sorumlu sıfatıyla beyan ederek ödediği vergiyi, teslim ettiği mallar veya yaptığı hizmetler dolayısıyla hesaplanan KDV'den indirir ve aradaki farkı vergi dairesine yatırır.

Mükellefin indirim konusu yaptığı vergi ise daha önceki safhada vergi dairesine intikal ettirilmiştir.

Örnek: KDV'ye tabi mal teslimi ve hizmet ifası ile işgal eden (A) Anonim Şirketi'nin, bir vergilendirme dönemi içindeki, mal ve hizmet alımlarının tutarı 10.000 TL, bu alımları dolayısıyla düzenlenen faturalarda gösterilen KDV ise 1.800 TL'dir. Söz konusu şirket tarafından aynı vergilendirme döneminde gerçekleştirilen 13.000 TL tutarındaki mal teslimi dolayısıyla düzenlenmiş bulunan faturalarda 2.340 TL tutarında KDV hesaplanmıştır. Bu durumda, 2.340 TL tutarındaki hesaplanan KDV'den, alış faturalarında gösterilen 1.800 TL tutarındaki KDV indirilecek, kalan (2.340 – 1.800) 540 TL tutarındaki vergi ise vergilendirme dönemini takip eden ayın 28 inci günü akşamına kadar beyan edilecek ödenecektir. **(VUK 149 No.lu Sirküler ile 1 Aralık 2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken KDV Beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri, takip eden ayın 28 inci günü sonuna kadar uzatılmıştır.)**

Vergi indirimi, vergilendirme dönemleri itibarıyla olur. Mükellefler bir vergilendirme döneminde teslim ettiği mallar dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından, sadece o malların alışında hesaplanan vergiyi değil, aynı vergilendirme döneminde satın aldığı diğer mallar dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi de indirebilirler. Bunun doğal sonucu olarak bir vergilendirme döneminde indirilecek

KDV toplamı, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olabilir. Bu takdirde, aradaki fark bir sonraki vergilendirme dönemine devredilerek, o döneme ait indirilecek vergi tutarına eklenir.

Örnek: (A) Anonim Şirketi'nin bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV 1.000 TL, aynı vergilendirme dönemindeki mal ve hizmet alımları dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV toplamı 1.500 TL ise, aradaki fark olan (1.500 – 1.000 =) 500 TL tutarındaki indirilemeyen KDV, bir sonraki döneme devrolunacak ve iade konusu yapılmayacaktır.

İktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen vergiler genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılır. Öte yandan, işletmede kullanılmak üzere imal ve inşa edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlerin aktive alınması veya kullanılmaya başlanması halinde, vergi hesaplanıp beyan edilmez. İşletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlerle ilgili mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklenen vergiler, ait oldukları dönemde (harcamaların yapıldığı dönemlerde) genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılabilir. 7104 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle, 3065 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan değişiklikle 1/1/2019 tarihinden itibaren indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

Buna göre, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılını takip eden takvim yılı içinde defterlere kaydedilen belgelerde yer alan tutarların gelir veya kurumlar vergisi açısından dönemsel ilkesi gereği vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün olup bu belgelerde gösterilen KDV, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılını takip eden takvim yılı içinde

defterlere kaydedilmesi halinde indirim konusu yapılabilir. Bu hükme göre, 2018 takvim yılına ilişkin mal ve hizmet alımlarına (vergiyi doğuran olayı 2018 yılında gerçekleştiren) ait belgelerin 2019 takvim yılı aşılılmamak şartıyla ilgili defterlere kaydedilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen KDV tutarları indirim konusu yapılabilecektir.

Diğer taraftan, 7104 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle 3065 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin dördüncü fıkrasında yapılan değişiklikle, Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilirliği; şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınmasının şart olduğu hükme bağlanmıştır.

Mükellefler tarafından yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarına ilişkin hesaplanan KDV'nin, söz konusu mal ve hizmet bedellerinin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Buna göre, 1/1/2019 tarihinden itibaren, 213 sayılı Kanunun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür. 213 sayılı Kanunun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır. Söz konusu KDV tutarı, alacağın zarar yazıldığı tarihi kapsayan vergilendirme dönemi 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İndirimler" kulakçığında "İndirimler" tablosunda 111 kod numaralı "Değersiz Hale Gelen Alacaklara İlişkin İndirilecek KDV" satırı aracılığıyla

indirim konusu yapılır ve değersiz hale gelen alacağa ilişkin borçlu mükellef bilgilerini içeren beyanname eki form doldurulur.

Sorumlu Sıfatıyla Beyan Edilerek Ödenen KDV'nin İndirimi

28/12/2023 tarihli ve 32413 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 27/12/2023 tarihli ve 7491 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Kanunun (29/1) maddesinde değişiklik yapılarak vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Ocak/2024 vergilendirme döneminden itibaren vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından tevkif edilen ve 2 No.lu KDV Beyannamesiyle beyan edilen KDV'nin ödendiği vergilendirme dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Ancak, 3065 sayılı Kanunun (29/5) maddesinde verilen yetki çerçevesinde, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından tevkif edilen ve tevkifatın yapıldığı döneme ait 1 No.lu KDV Beyannamesinden önce verilen aynı döneme ait 2 No.lu KDV Beyannamesiyle süresinde beyan edilerek süresinde ödenen KDV'nin, 2 No.lu KDV Beyannamesinin ait olduğu dönemin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılması uygun bulunmuştur.

Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından tevkif edilerek beyan edilen ancak kısmen ödenen KDV'nin ödendiği kısım itibarıyla indirim konusu yapılması mümkündür.

Ayrıca kısmi tevkifata tabi işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin satıcı tarafından beyan edilecek kısmı, alıcı tarafından takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla işleme ait fatura veya benzeri belgenin defterlere kaydedildiği döneme ilişkin olarak verilmesi gereken 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılır.

Örnek : (D) A.Ş. 8/1/2024 tarihinde 100.000 TL karşılığında ağaç ve orman ürünleri tes-

lim almıştır. Şirket tarafından bu alımla ilgili olarak tevkif edilen 10.000 TL KDV'nin 2 No.lu KDV Beyannamesiyle süresinde beyan edilmesi ve tahakkuk eden 10.000 TL KDV'nin 23/2/2024 tarihine kadar ödemesi halinde, bu tutar mükellef tarafından Ocak/2024 dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

Örnek : (S) Ltd. Şti. (G) güvenlik şirketinden Temmuz/2024 ayı içerisinde özel güvenlik hizmeti satın almıştır. Bu hizmet alımı ile ilgili vergi (S) Ltd. Şti. tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesiyle süresinde beyan edilmiş ve tahakkuk eden 50.000 TL KDV 28/8/2024 tarihinde ödenmiştir. (S) Ltd. Şti. tarafından süresinden sonra ödenen KDV, ödemenin yapıldığı tarihi kapsayan dönem olan Ağustos/2024 dönemi 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

Örnek : (D) Yapı İnşaat A.Ş. 24/4/2024 tarihindeki inşaat demiri alımı nedeniyle tevkif ettiği vergiye ilişkin 2 No.lu KDV Beyannamesini süresinden sonra 20/6/2024 tarihinde vermiş ve tahakkuk eden 125.000 TL KDV'nin 25.000 TL'sini 21/6/2024 tarihinde, kalan 100.000 TL'lik kısmını 2/7/2024 tarihinde ödemiştir. (D) Yapı İnşaat A.Ş. tarafından ödenen KDV'nin 25.000 TL'si Haziran/2024 dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde, 100.000 TL'si de Temmuz/2024 dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır. Ayrıca 2 No.lu KDV Beyannamesiyle beyan edilen ve tahakkuk eden KDV'nin mükellefin iade alacağından mahsubu suretiyle ödenmesi mümkündür. Bu durumda iade talebine ilişkin standart iade talep dilekçesi ve iade için aranan belgelerin eksiksiz ve tam olarak verilmiş (mahsuben iade talepleri YMM Raporu sonucuna göre yerine getirilen iadelerde YMM Raporu dahil) ve hangi vergilendirme dönemine ilişkin tahakkuk eden 2 No.lu KDV Beyannamesinden kaynaklanan borca mahsubunun talep edildiğinin belirtilmiş olması gerekir. Söz konusu mahsup talebinin bu şekilde yapılmış olması halinde, mahsuba konu edilen KDV tutarının 1 No.lu KDV

Beyannamesinde indirim konusu yapılacağı dönem yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde tespit edilir.

Örnek : Demir-çelik alım satımı ile iştigal eden (Ö) A.Ş. 5/4/2024 tarihinde 200.000 TL karşılığında demir-çelik ürünleri teslim almıştır. Şirket, bu alımla ilgili olarak tevkif ettiği 20.000 TL KDV'yi 2 No.lu KDV Beyannamesiyle süresinde beyan etmiş ve tahakkuk eden KDV'nin önceki dönemlerde gerçekleşen ihracat teslimlerinden doğan KDV iade alacağından mahsubunu 23/5/2024 tarihinde talep etmiştir. Mükellefin standart iade talep dilekçesi ve iade için aranan belgeleri eksiksiz ve tam olarak vermiş olması halinde, mahsuba konu edilen 20.000 TL KDV mükellef tarafından Nisan/2024 dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

Örnek : Demir-çelik alım satımı ile iştigal eden (G) A.Ş. 10/4/2024 tarihinde 1.000.000 TL karşılığında demir-çelik ürünü satmış olup alıcı tarafından 100.000 TL tevkifat uygulanmıştır. Mükellefin Nisan/2024 dönemine ilişkin indirilecek KDV tutarı ise 500.000 TL olup mükellef bu döneme ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde toplam 120.000 TL iade beyan etmiştir. Aynı mükellef 5/5/2024 tarihinde 2.000.000 TL karşılığında demir-çelik ürünleri satın almıştır. Mükellef, bu alımla ilgili olarak tevkif ettiği 200.000 TL KDV'yi 2 No.lu KDV Beyannamesiyle süresinde beyan etmiş ve tahakkuk eden 200.000 TL KDV'nin 50.000 TL'sini 23/6/2024 tarihinde nakden ödemiştir. Mükellef tarafından ödenen 50.000 TL Mayıs/2024 dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır. Ayrıca mükellef tarafından Nisan/2024 dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde yer alan iade beyanına yönelik standart iade talep dilekçesi ve iade için aranan belgeler eksiksiz ve tam olarak 5/9/2024 tarihinde vergi dairesine verilmiş ve Mayıs/2024 dönemi 2 No.lu KDV Beyannamesinde tahakkuk eden KDV borcuyla gecikme zammına mahsubu talep edilmiştir. Mükellef tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilen ve mahsuba konu edilen 100.000 TL KDV, mükellefin Eylül/2024 dö-

nemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

Mükellef, geri kalan 50.000 TL KDV borcunu ise 28/10/2024 tarihinde nakden ödemiştir. Mükellef tarafından nakden ödenen 50.000 TL Ekim/2024 dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

İndirilemeyecek KDV

KDV esas itibarıyla vergi indirimi mekanizmasına dayanan bir vergilendirme şekli olmakla beraber, uygulamada, vergi indirimi- ne imkân tanınmayan bazı haller Kanunun 30 uncu maddesinde sayılmıştır.

Buna göre aşağıda açıklanan vergiler, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilmez.

a) Vergi indiriminden yararlanabilmek için bu indirimle ilgili vergiye tabi bir işlemin yapılmış olması şarttır. Bu nedenle, Kanunun (30/a) maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmetin ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılmayacağı hükme bağlanmıştır. Ancak aynı maddede bu hükmün, Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (ı) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler için uygulanmayacağı belirtilmiştir.

b) Kanunun (30/b) maddesine göre, faaliyetleri; kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması, taksicilik işletmeciliği yapılması veya binek otomobillerinin çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin alışlarında ödenen ve faturalarda ayrıca gösterilen KDV indirim konusu yapılabilir. Buna göre, binek otomobillerini yukarıda belirtildiği şekillerde işleten mükellefler bu amaçla kullanılan binek otomobilleri ile ilgili olarak indirim hakkından yararlanabilir. Ancak mükelleflerin işletme amacı dışında iktisap ettikleri binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV'nin indirimi mümkün

değildir. İndirim konusu yapılamayan bu vergi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir. Bu uygulama binek otomobili işletmeciliği ile uğraşan mükelleflerin işletme amacı dışında satın aldıkları binek otomobilleri için de geçerlidir.

Örnek: Oto kiralama işi yapan bir işletmenin kiralama işinde kullandığı binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacak, aynı işletmenin kiraya vermiyip işletme ihtiyaçları için kullandığı binek otomobillerinin vergisi ise indirilemeyecek, gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınabilecektir. 3065 sayılı Kanunun (30/b) maddesi hükmüne göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV hariç olmak üzere, KDV mükelleflerinin binek otomobili alımında yükledikleri KDV'nin indirimi mümkün bulunmamaktadır.

Bu çerçevede, taksi işletmecisi, sürücü kursu ve otomobil kiralama şirketi gibi işletmelerin faaliyetleri ile ilgili satın aldıkları binek otomobilleri nedeniyle ödenen KDV indirim konusu yapılabilecektir. Bu mükelleflerin binek otomobilinin alış belgesinde gösterilen KDV, ait olduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak kaydıyla, ilgili belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde, bu araçların fiilen faaliyette kullanılmaya başlanıp başlanılmadığına bakılmaksızın indirilebilecektir. Örneğin; mükellef tarafından araç kiralama faaliyetinde kullanılmak üzere Ocak/2010 döneminde satın alınan binek otomobili nedeniyle ödenen KDV, bu dönemde aracın kiralanıp kiralanmadığına bakılmaksızın indirilebilecektir.

Binek otomobili işletmeciliği ile uğraşan mükelleflerin işletme amacı dışında satın aldıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirim konusu

yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Örneğin; - Otomobil kiralama şirketinin kiralama amacı dışında şirketin kendi ihtiyacı için aldığı otomobili (genel müdüre tahsis edilen otomobil, bir pazarlama şirketinin satış elemanına tahsis ettiği otomobil vb.) nedeniyle yüklenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

- A Oto Servis ve Ticaret A.Ş.'nin test sürüşü aracı olarak aktifine kaydettiği binek otomobile ait yüklenen KDV'yi indirim konusu yapması mümkün değildir.

- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.04 tarife pozisyonunda belirtilen taşıtların sonradan değişiklik yapılarak binek otomobilene dönüştürülmesi durumunda, bu taşıtların iktisabında yüklenen KDV ile binek otomobilene dönüşüm nedeniyle oluşacak ÖTV farkı üzerinden hesaplanacak KDV indirim konusu yapılamayacaktır. Taşıttın alımında indirim konusu yapılan KDV ise, dönüşüm işleminin yapıldığı dönemde indirim hesaplarından çıkarılarak "İlave Edilecek KDV" olarak beyan edilecektir.

c) Kanunun (30/c) maddesi uyarınca, deprem veya sel felaketi ya da Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın nedeniyle zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan malların alış vesikalarında gösterilen KDV mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir.

Ancak 213 sayılı Kanunun 315 inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere (ATİK) ilişkin yüklenen KDV ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen ATİK'lere ilişkin yüklenen KDV'nin kullanılan süreye isabet eden kısmının indirim konusu yapılması mümkündür.

Buna göre, ATİK'in Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömrünü tamamladıktan sonra zayı olması veya istisna kapsamında teslim edilmesi halinde bu kıymetin alımın-

da yüklenilen ve indirim konusu yapılan KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılmasına ilişkin herhangi bir düzeltme işlemi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Ancak ATİK'in faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olması veya istisna kapsamında teslim edilmesi durumunda, bu kıymetin alımında yüklenilen KDV'nin, faydalı ömrünün işletmede kullanılan süresine isabet eden kısmı için herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacaktır. ATİK'in zayi olduğu veya istisna kapsamında teslim edildiği tarih itibarıyla faydalı ömrünün kalan kısmına (faydalı ömrünün işletmede kullanılmayan süresine) isabet eden yüklenilen KDV'nin ise indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin ATİK'in zayi olduğu veya istisna kapsamında teslim edildiği dönem beyannamesinde "Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV'nin İlavesi" satırında beyan edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekir. ATİK'in işletmede kullanılan süresinin tespitinde ATİK'in işletmede kullanıldığı her 12 ay ile 12 aydan kısa olan süreler bir yıl olarak kabul edilecektir.

Örnek: (A) Ltd. Şti. 1/4/2020 tarihinde 150.000 TL bedelle satın alarak aktifine kaydettiği faydalı ömrü 5 yıl olan minibüs için 27.000 TL KDV ödemiştir. Söz konusu minibüs 5/6/2023 tarihinde yanarak zayi olmuştur. Bu durumda, minibüsün alımında yüklenilen KDV tutarının işletmede kullanılan süreye (38 ay kullanıldığından 4 yıl olarak dikkate alınmıştır) isabet eden kısmı olan 21.600 TL (27.000/5x4) için düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Minibüs, faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olduğundan kalan 1 yıl için daha önce indirim konusu yapılan 5.400 TL'nin (27.000-21.600) indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir.

ç) Kanunun (30/d) maddesi uyarınca Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen (kanunen kabul edilmeyen) giderler dolayısıyla ödenen KDV de mükellefin vergiye tabi

işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir. Bu itibarla, faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan giderler dışında kalan, işle ilgili bulunmayan veya işletme sahibinin özel tüketimine yönelik harcamalar niteliğinde bulunan ve sair kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin belgelerde gösterilen KDV tüketici durumunda bulunan işletme veya işletme sahibi üzerinde kalacaktır.

Bununla birlikte, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının 9 numaralı bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendindeki gider ve maliyet unsurlarından bir kısmının indiriminin kabul edilmeyeceğine yönelik düzenleme 3065 sayılı Kanunun 30/d maddesi hükmü ile paralellik arz etmemektedir.

Doğrudan işletmenin faaliyetiyle ilgili olan bu giderler için yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılamaması, KDV'nin temel prensibi olan işle ilgili giderler için yüklenilen vergilerin mükellef üzerinde kalmaması prensibi ile de çelişmektedir.

3065 sayılı Kanunun 29/5 inci maddesinin verdiği yetki çerçevesinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının 9 numaralı bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi kapsamında gider ve maliyet unsurlarından indirimi kabul edilmeyen kısma ilişkin 3065 sayılı Kanunun 30/d maddesi hükmünün uygulanmaması uygun görülmüştür.

3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesinde; "(5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi ile yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen katma değer vergisi hariç)" parantez içi hüküm yer almaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddelerinde mükelleflerin ilişkili oldukları kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel ve fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmeyeceği; 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesinde, kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin hesaplanan KDV'den indirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümler çerçevesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Ancak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin yurtdışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV'ler, ithalat işlemlerine ilişkin ödenmiş olan KDV'ler ve yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen KDV'lerin indirim hesaplarından çıkarılması mükerrer vergilendirmeye ve dolayısıyla yersiz ödenen vergilerin iadesine sebebiyet vermekte olup, mükerrer vergilendirmeyi engellemek amacıyla 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesinde düzenleme yapılmıştır.

Söz konusu hüküm gereğince, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin; - Yurtdışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV'ler, - İthalat işlemlerine ilişkin ödenmiş olan KDV'ler, - Yurt içindeki

işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen KDV'lerin indirim hesaplarından çıkarılmasına gerek bulunmamaktadır.

5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin mal veya hizmet alımında bulunan mükellef tarafından yüklenilen KDV tutarı, bu kapsamda mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefin ilgili vergilendirme döneminde beyan ederek ödediği KDV tutarlarıyla sınırlı olmak üzere, indirim konusu yapılabilir.

Örnek : (A) Limited Şirketi, İngiltere'de mukim ilişkili şirket olan (B) şirketinden araç ithal edip yurt içinde satmaktadır. Söz konusu araçlar 100.000 TL'ye ithal edilmiş olup, gümrükte araç başına 18.000 TL KDV ödenmiş ve ödenen bu KDV indirim konusu yapılmıştır. Daha sonra (A) Limited Şirketi nezdinde yapılan vergi incelemesinde transfer fiyatlandırması eleştirisinde bulunmuş ve araçların birim fiyatının 80.000 TL olması gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda, 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı tespit edilen 20.000 TL'ye isabet eden ve gümrükte ödenen 3.600 TL tutarındaki KDV'nin indirimlerden çıkarılmasına gerek bulunmamaktadır.

Örnek : (A) A.Ş. ilişkili şirket olan (B) A.Ş. den 130.000 TL tutarında mal satın almış ve bu işlemde (B) A.Ş. tarafından 23.400 TL KDV hesaplanmıştır. Satışın yapıldığı döneme ilişkin olarak (B) A.Ş.'nin KDV beyannamesine göre ödenmesi gereken KDV tutarı 4.000 TL'dir. Daha sonra (A) A.Ş. nezdinde yapılan vergi incelemesi sonucunda (B) A.Ş.'den alınan malların değerinin 100.000 TL olması gerektiği sonucuna ulaşılmış, 30.000 TL'nin ise transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında olduğu değerlendirilmiştir. Ayrıca (B) A.Ş.

tarafından ilgili dönemde tahakkuk eden 4.000 TL KDV'nin 2.500 TL'sinin ödendiği anlaşılmıştır.

Buna göre, transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilen 30.000 TL'ye isabet eden 5.400 TL KDV'nin (B) A.Ş. tarafından ödenmiş olan 2.500 TL'sinin (A) A.Ş. tarafından indirim konusu yapılması mümkün olup geriye kalan 2.900 TL KDV'nin (A) A.Ş. tarafından indirim konusu yapılması mümkün değildir.

d) Kanunun (30/e) maddesinde, Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde satıcı tarafından indirim konusu yapılabildiğinden mükerrer vergi indirimine yol açmayacak şekilde değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen ve daha önce indirim konusu yapılmış KDV, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde 1 No.lu KDV Beyannamesinin "Matrah" kulakçığında "Diğer İşlemler" tablosunda 505 kod numaralı "VUK 322 Kapsamına Giren Borçlara Ait KDV" satırı aracılığıyla beyan edilir.

İmalat Artıklarının Tesliminde KDV Uygulaması

İmalathane ya da fabrikalarda, imalat sırasında elde edilen metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam kırıntı, döküntü ile talaşların teslimi 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesine göre vergiden müstesnadır. Aynı Kanunun (30/a) ve 32 nci maddelerine göre bu işlem kısmi istisna kapsamına girmektedir.

Yukarıda belirtilen imalat artıkları, işletmelerin asıl üretim konusunu teşkil etmemekte, asıl ürünlerin imalatı sırasında fire veya atık olarak ortaya çıkmaktadır. Satışa konu olsalar dahi, işletmenin amacı bu fire ve atıkları imal etmek olmadığından, gelir

ve kurumlar vergisi uygulamasında bunlara ayrıca bir maliyet izafe edilmemektedir.

Bu durumda, yukarıda sayılan imalat artıkları için yüklenilen bir KDV de söz konusu olmayacaktır. Bu nedenle sözü edilen imalat artıkları için, "Yüklenilen KDV" hesaplanmak suretiyle teslim edildikleri dönemde KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırında beyan yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Sigorta Araçlarında KDV İndirimi

3065 sayılı Kanunun (17/4-e) maddesi uyarınca, sigorta araçlarının sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin hizmetler KDV'den istisnadır.

Bu istisna kapsamındaki hizmetlerle ilgili olarak yüklenilen KDV, 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesine göre indirim konusu yapılmaz, işin niteliğine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınır. İstisna kapsamına giren işlemlerle istisna kapsamına girmeyen işlemlerin birlikte yapılıyor olması halinde, istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'nin aynı şekilde gider veya maliyet olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV'nin İndirimi

Mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılmayacak durumda olan malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin, 3065 sayılı Kanunun (30/c) maddesi hükmü uyarınca indirim konusu yapılması mümkün değildir. Söz konusu malların ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda da bu mallara ilişkin yüklenilen KDV indirilemez. Bu çerçevede, zayı olan mallara ait yüklenilen ve daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin, imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.

İkinci El Motorlu Kara Taşıtı Ticaretiyle İş-tigal Eden Mükelleflerin Binek Otomobil Alımlarında KDV İndirimi

22/3/2019 tarihli ve 30722 sayılı Resmî Ga-zete’de yayımlanan 21/3/2019 tarihli ve 845 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile, ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iş-tigal eden mükelleflerçe %18 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerinin teslimin-de KDV oranının %18 olarak uygulanması-na karar verilmiştir.

Buna göre, söz konusu Kararın yürürlüğe girdiği 22/3/2019 tarihinden itibaren ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iş-tigal eden mükelleflerçe;

- %1 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerinin tesliminde %1,
- %18 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerinin tesliminde %18 KDV oranı uygulanacaktır.

Öte yandan, 28/3/2022 tarihli ve 5359 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iş-tigal eden mükellef-lerce özel matrah uygulanarak yapılan binek otomobili teslimlerinde KDV oranının %18 olarak uygulanmasına karar verilmiştir.

İkinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iş-tigal eden mükelleflerçe başka bir yetkili satıcı-dan özel matrah uygulanarak satın alınan binek otomobiller, %18 KDV oranı uygula-narak satın alınan binek otomobil olarak de-ğerlendirilemeyeceğinden, bu araçların tes-liminde satış bedelinin tamamı üzerinden %1 oranında KDV hesaplanır.(7346 Sayılı CBK ile 6 Temmuz 2023 tarihinden itiba-ren yüzde 8 oranı yüzde 10, yüzde 18 oranı yüzde 20 olarak uygulanmaktadır.)

3065 sayılı Kanunun (29/5) maddesine göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerreriğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir.

Bu yetkiye dayanılarak, 13/2/2018 tarihli ve

30331 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iş-tigal eden mükellefler tarafından alım-satım konu edilen binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV’nin indirim konusu yapılması 22/3/2019 tarihi itibarıyla uygun görülmüştür.

Buna göre, İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsa-mında ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iş-tigal eden mükellefler, 22/3/2019 tari-hinden sonra alım satım konu etmek üzere satın aldıkları binek otomobillerinin alış bel-gelerinde gösterilen KDV’yi indirebilirler.

Diğer taraftan, ikinci el motorlu kara ta-şıtı ticareti ile iş-tigal eden mükelleflerçe 22/3/2019 tarihinden önce alım-satım konu etmek üzere satın alınan, ancak 22/3/2019 ta-rihi itibarıyla henüz satılmamış olup, ticari mal stoklarında bulunan binek otomobilleri-nin alış belgelerinde gösterilen ve daha önce indirim konusu yapılamayan KDV tutarları-nın, bu araçların teslim edildiği döneme iliş-kin KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması uygun görülmüştür.

Ancak, söz konusu binek otomobillerin daha önce maliyetine dahil edilen KDV tu-tarlarına ilişkin kayıtların düzeltilmesi ge-rektiği tabiidir.

İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iş-tigal eden mükelleflerin alım-satım amacı dışın-da satın aldıkları ve işletmede kullandıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gös-terilen KDV’nin indirim konusu yapılamaya-yacağı tabiidir. İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iş-tigal edenler, İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönet-melik kapsamında işletmesi adına yetki bel-gesi alan tacirler ile esnaf ve sanatkârlardır. İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iş-tigal etmekle birlikte henüz yetki belgesi alma-mış olanlar, anılan Yönetmeliğe göre yetki belgesi alınması için verilen süre ile sınırlı olmak üzere yetki belgesi olmaksızın, bu kapsamda işlem yapabilirler.

İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim

3065 sayılı Kanununun 32 nci maddesinde, Kanununun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri ile (17/4-s) maddesi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV'nin, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı; Hazine ve Maliye Bakanlığının KDV iadesini, hak sahiplerinin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli daireler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin (% 51)'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsup suretiyle sınırlayabileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, iade talebinde bulunacak mükelleflerin istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar ilgili dönem beyannamelerinde istisnaya ilişkin yüklenilen KDV sütununu doldurmaları ve en geç bu süre içinde standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur.

Bu sürelere uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunludur.

Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilir.

Kısmi Vergi İndirimi

3065 sayılı Kanununun kısmi vergi indirimini düzenleyen 33 üncü maddesinin birinci fıkrasında, Kanuna göre indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmının indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmış olup aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, kısmi vergi indirimine ilişkin usul ve esasları tespiti, Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiştir.

İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler, alışlarında yükledikleri vergileri, herhangi bir ayırım yapmaksızın tamamen o dönemde indirilebilir KDV hesabına intikal ettirirler. Daha sonra aynı dönemde, toplam satışlar içinde indirim hakkı tanınmayan işlemlerin oranı bulunur, bu oran, o dönemdeki toplam satışlar nedeniyle yüklenilen vergilere uygulanarak, istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergi miktarı hesaplanır.

Bu şekilde bulunan vergisiz satışlara (kısmi istisna kapsamına giren işlemlere) ait yüklenilen vergiler, KDV beyannamesinin, "İlave Edilecek KDV" satırına yazılır. İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işleri birlikte yapan mükellefler, müşterek genel giderler ile amortisman tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yükledikleri vergilerden, indirim konusu yapılacak olanlar ile indirim konusu yapılmayıp, gider hesaplarına aktarılacak olanları, bu bölümde belirtilen esaslara göre ayırma tabi tutacaklardır.

İndirimin Belgelendirilmesi

3065 sayılı Kanununun 34 üncü maddesine göre, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV'nin indirilebilmesi için aşağıda sayılan iki şartın gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

a) Vergi, alış faturası veya benzeri vesikalar ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmeli, b) Söz konusu vesikalar, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı-

nı takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla kanuni defterlere kaydedilmelidir.

Diğer taraftan, KDV'nin fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmesine gerek görülme- yen işlemler ile vergisi önceki safhada beyan edilen özel matrah şekline tabi işlemlere konu teslim ve hizmetlerde bu mal ve hizmetleri satın alanlar, tarife, bilet veya fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen bedel üzerinden iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle KDV hesaplayacak ve bu tutarı yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indireceklerdir.

Öte yandan, yukarıda da belirtildiği üzere verginin indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Bu vesikalar arasında sayılan perakende satış fişleri fatura verme zorunluluğu dışındaki işlemlerde kullanıldıklarından ve fatura nizamına ilişkin şartları taşımadıklarından, indirimin belgelen- dirilmesinde kullanılamazlar. Bu nedenle perakende satış fişlerinde KDV'nin ayrıca gösterilmesi zorunlu olmayıp, vergili bedelin tek tutar halinde ifade edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak farklı vergi oranlarına tabi malları birlikte satanlar, vergili fiyat içindeki KDV'nin hesaplanabilmesi bakımından, perakende satış fişi üzerinde satılan malın tabi olduğu vergi oranını ayrıca belirtirler.

204 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde;"Ancak, mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak; işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (Kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi) ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen Kanuni haddi aşmayan diğer bir anlatımla perakende satış fişi (veya yazar kasa fişi) düzenleme sınırları içinde kalan mal ve hizmet bedelleri için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edilmesi 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak uygun görülmüştür.

İşletmenin tüketimi dışında satışa konu olacak mal ve hizmetlerin alımlarında ise

bedeli ne olursa olsun fatura düzenlenmesi defterlere faturalara dayanılarak kayıt yapılması gerekmektedir.» Ayrıca, 206 sıra numaralı Vergi Usul Genel Tebliğinin (G) bölümünde; "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun ilgili hükümleri gereğince mükelleflerin, faaliyetleri ile ilgili olarak yapmış oldukları mal ve hizmet alımlarına ilişkin alış vesikalarında ayrıca gösterilen katma değer vergisinin, belgelerin kanuni defterlere kaydedilmiş olması şartıyla, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu durumda, sözü edilen Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde gider belgesi olarak kabul edilen perakende satış veya yazar kasa fişlerinde ayrıca gösterilen katma değer vergisi, bu belgelerin kanuni defterlere de kaydedilmesi şartıyla, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir.

KDV mükelleflerinin işletmelerinde tüketime konu olacak kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri, gıda gibi genel giderlerin ödeme kaydedici cihaz fişi ile tevsik edilmesi mümkündür. Ancak, bunlar dışında kalan alış ve giderler ödeme kaydedici cihaz fişi ile tevsik edilemeyeceğinden, söz konusu belgelerde yer alan KDV de indirim konusu yapılamaz.

Fatura ve Benzeri Belge

3065 sayılı Kanunda geçen fatura ve benzeri vesika tabiri Vergi Usul Kanununda düzenlenen vesikaları ifade etmektedir.

Söz konusu vesikalar, Vergi Usul Kanununun 229, 233, 234, 235 ve 236 ncı maddelerinde fatura, perakende satış vesikası, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu olarak düzenlenmiştir.

Gerçek usulde vergi mükellefi olmayanlardan mal satın alanların veya iş yaptırılanın, satın aldıkları mal veya yaptırdıkları işler karşılığında düzenleyecekleri gider pusulası ve müstahsil makbuzunda KDV hesaplanmaz ve gösterilmez.

Dolayısıyla bu mükelleflerden mal ve hiz-

met satın alanların indirim hakları bulunmamaktadır. Ancak, nihai tüketicilere satılan malların iade edilmesi halinde bu Tebliğin (I/B-11) bölümünde açıklandığı üzere, gider makbuzu düzenlenmesi ve bu makbuza dayanılarak indirim yapılması mümkün bulunmaktadır.

Hakediş belgesi, Vergi Usul Kanununda düzenlenen bir belge olmadığından, bu belgenin düzenlendiği işlerde KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için fatura düzenlenmesi ve bu faturada verginin gösterilmesi gerekmektedir. KDV mükellefleri, düzenleyecekleri bu vesikalarda KDV'yi hesaplayıp, satış bedelinden ayrı olarak gösterecektir.

Liste ve Etiketlerde Fiyatların KDV Dâhil Olarak Gösterilmesi

3065 sayılı Kanunun 57 nci maddesinde, perakende satışı yapılan mallara ait etiketlerde, KDV'nin satış fiyatına dahil olup olmadığının açıkça belirtileceği; vergi satış fiyatından hariç ise bunun miktarının ayrıca gösterileceği; KDV'nin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde bu hükmün uygulanmacağı hükme bağlanmıştır.

3065 sayılı Kanunun (20/4) maddesine göre de belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli KDVdahil edilerek tespit olunacak ve vergi ayrıca gösterilmeyecektir.

Keza yolcu biletlerinde de KDV'nin ayrıca gösterilmesi gerekmemektedir. Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun (34/2) ve 57 nci maddelerine dayanılarak; perakende satış yapanlar ile hizmet ifa eden mükelleflerin KDV'nin liste, etiket ve belgelerde gösterilmesi konusunda aşağıdaki şekilde hareket etmeleri uygun görülmüştür. Gerçek usulde vergilendirilen KDV mükelleflerinden perakende mal satışı yapanlar ile hizmet ifa edenlerin mal satışlarına ve hizmetlere ait etiket ve listelerdeki fiyatlar, KDV dahil tek tutar olarak ifade edilir. Etiket ve listelere fiyatların hemen altına gelecek şekilde "FİYATLARIMIZA KDV DÂHİLDİR." ibaresi

yazılır. Bu ibare elle yazılabileceği gibi, kaşe kullanmak suretiyle de basılabilir veya önceden matbaada bastırılabilir.

Uygulama kapsamına, satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satanlar, yani perakende satış yapanlar ile hizmet ifa eden KDV mükellefleri dahil bulunmaktadır.

Verginin Fatura ve Benzeri Belgelerde Gösterilme Usulü

Yukarıdaki kapsama giren mükellefler işlemlerine ilişkin olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda KDV'yi ayrıca göstermeyebilir. Bu durumda bedel, vergi dâhil tek tutar olarak ifade edilir, ancak belgede "KDV DÂHİLDİR." ibareli bir şerh bulunur.

Öte yandan, farklı vergi oranına tabi işlemleri bulunan mükellefler tarafından düzenlenen belgelerde mal ve hizmetler vergi oranları itibarıyla ayrı toplamlar olarak ifade edilir, her toplamın yanına vergi oranı belirtmek suretiyle "%... KDV DÂHİLDİR.» şerhi konur.

Toptan satış yapan veya imalat işi ile uğraşan mükellefler, bu satışlarına ilişkin olarak düzenleyecekleri fatura ve benzeri belgelerde KDV'yi ayrıca göstermeye mecburdurlar. Toptan satışları yanında perakende satışları da bulunan mükellefler, toptan satışlarında vergiyi ayrıca gösterecek perakende satışlarında ise yukarıda belirlenen esaslara göre işlem yaparlar.

Verginin İndirimi

3065 sayılı Kanunun 34 üncü maddesine göre verginin indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, uygulama kapsamına giren mükelleflerden gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınabilecek mal ve hizmet satın alan mükellefler, satın alınan mal ve hizmetlere ait KDV'yi indirim konusu yapabilmek için, düzenlenecek fatura ve benzeri vesikalarda verginin mutlak surette ayrıca gösterilmesi isteyeceklerdir.

Ancak Kanunun 23 üncü maddesine göre

özel matrah şekilleri tespit edilen işlemler ile aynı Kanununun (20/4) üçüncü maddesine göre, tarife ve bilet bedelinin vergi dâhil edilerek hesaplandığı hallerde, düzenlenecek vesikalarda verginin ayrıca gösterilmesi şartı aranmaz. Mükellefler bu neviden mal ve hizmet alımları dolayısıyla yükledikleri vergileri, içyüzde yoluyla hesaplar ve indirim konusu yapabilirler.

İndirimin Zamanı

3065 sayılı Kanununun (29/3) üçüncü maddesi hükmüne göre indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanununun kayıt nizamına ilişkin 219 uncu maddesinin “a” bendinde; “Muamelelerin, işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir” hükmü yer almaktadır. Aynı Kanunun (352/1-6)ncü maddelerinde ise bu hükme aykırı hareket edilmesi halinde, 1 inci derece usulsüzlük cezası uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, fatura ve benzeri vesikalar 10 gün içinde defterlere kaydedilebilecek, indirim hakkı ise vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Ancak bu indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı içinde kullanılması gerekir.

Öte yandan Kanununun (11/1-c) ve geçici 17’nci maddeleri uyarınca satıcı tarafından ihraç kayıtlı teslim kapsamında teslimi gerçekleştirilen mallara ilişkin KDV, alıcı tarafından malın teslimi anında indirilecek KDV hesaplarına intikal ettirilmemektedir.

Alıcı tarafından söz konusu alım nedeniyle yüklenen KDV, süresi içinde ihracatın gerçekleşmemesi durumunda indirilecek KDV olarak kayıtlara intikal ettirilebilmektedir.

Dolayısıyla bu durumda alıcının ihracat için verilen sürenin son gününü izleyen gün itibarıyla indirim imkanı doğan vergiyi, bu günü içine alan takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak kaydıyla indirim konusu yapması mümkündür.

Örnek: 28 Ağustos 2023 tarihli alış faturasının 10 günlük süreyi aşmayacak şekilde 5 Eylül 2023 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde faturada gösterilen KDV 5 Eylül 2023 dönemi işlemlerine dahil edilerek indirim konusu yapılabilecektir.

Mükelleflerin alış ve giderlerine ilişkin vesikaların, kendi iradeleri dışındaki sebeplerle işletmeye kayıt süresi geçtikten sonra intikal etmesi halinde, mücbir sebep olarak kabul edilmesi ve ispat edilmesi şartıyla vesikaların kayıt süresinden sonra kayda alınması mümkündür.

Mükellefler bu suretle belgeleri kanuni sürenin geçmesinden sonra defter kayıtlarına almaları halinde de fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilen KDV’yi bu belgelerin kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde indirim konusu yapabilir.

Örnek: Yukarıda örnekte yer alan 28 Ağustos 2023 tarihli faturanın 16 Ekim 2023 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde Ekim/2023, 4 Kasım 2023 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde de Kasım/2023 vergilendirme dönemlerinde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak her halükarda 2023 yılının içinde kesilen faturanın en geç o yılı izleyen yıl defterine kayıt edilip indirim konusu yapılması gerekmekte olup, yukarıdaki örnekte belirtilen faturada yer alan verginin Ocak/2025 veya müteakip vergilendirme dönemlerinde indirimi söz konusu olamayacaktır. Ancak Vergi Usul Kanununun kayıt nizamı hükümlerine uyulmaması halinde anılan Kanunda belirtilen müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.

Diğer taraftan, düzenlenen faturanın alıcı tarafından dava konusu yapılması nedeniyle ilgili takvim yılında indirim konusu yapılamayan KDV, davanın sonuçlandığı yıl içinde alıcı tarafından kanuni defterlere

kaydedilmesi şartıyla indirim konusu yapılabilir.

Sorumlu sıfatıyla KDV beyanının hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine veya mükellefin kanuni süresinden sonra sorumlu sıfatıyla verdiği beyanname üzerine bu vergilerin tarh edilmesi halinde, tarh edilen KDV'nin vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla, ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür. KDV'ye tabi işlemi yapan satıcı tarafından zamanında düzenlenmeyip, alıcı tarafından en geç fatura düzenleme süresinin son gününü takip eden vergilendirme dönemi içinde noterden ihtarname gönderilmesi üzerine satıcı tarafından düzenlenen faturada gösterilen KDV, alıcı tarafından faturanın düzenlendiği takvim yılı içinde kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirim konusu yapılabilir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 174 üncü maddesinde "Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan KDV mükelleflerinin yükledikleri KDV'yi özel hesap dönemini takip eden özel hesap dönemini aşmamak kaydıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği dönemde indirmeleleri mümkündür.

Matrah ve İndirim Miktarlarının Değişmesi

İade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannameye gösterilmesi şartıyla malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işleminden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine

uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu vergilendirme dönemi içinde 3065 sayılı Kanunun 35 inci maddesi hükmü gereğince düzeltirler.

Ayrıca söz konusu hüküm uyarınca, matrahta değişikliğin vuku bulduğu tarihte işlemin tabi olduğu KDV oranının değişmiş olması halinde düzeltme işleminin, ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan KDV oranı esas alınmak suretiyle yapılması gerekmektedir.

Sadece BSMV Kapsamındaki İşlemleri Yapanların Satın Aldıkları Malları İadesinde ve Gerçekleşmeyen Hizmetlerde KDV Uygulaması

3065 sayılı Kanunun (17/4-e) maddesine göre KDV'den istisna olan Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) kapsamındaki işlemleri yapanların satın aldıkları malları kısmen ya da tamamen iade ettiklerinde ya da kendilerine karşı ifa edilen hizmetin bedelinde çeşitli nedenlerle "azalma" şeklinde bir değişiklik vuku bulduğunda, bu değişikliklere ilişkin KDV'nin, Kanunun 35 inci maddesi gereğince düzeltilmesi konusunda aşağıdaki şekilde hareket edilmesi uygun görülmüştür.

Sadece BSMV kapsamındaki işlemleri yapanların KDV mükelleflerinden fatura ve benzeri belge karşılığında temin ettikleri malların kısmen veya tamamen iade edilmesi halinde iade amaçlı bir belge (dekont vb.) düzenlenerek bu belgede;

- Malın alış faturasının tarih ve numarası belirtilecek,

- İade edilen kısma ilişkin tutar KDV dâhil olarak gösterilecek,

- Belgeye, "İşbu belge..... Tebliğin (III/C-6.2.) bölümüne göre iade edilen mallara ilişkin olarak düzenlenmiştir. % ... KDV dâhildir." açıklaması yazılacaktır.

Malın iadesine ilişkin bu belgede toplam bedel içerisinde gösterilen KDV malı iade eden BSMV mükellefi tarafından KDV beyanname ile beyan edilmez, gelir/kurumlar vergisi bakımından belgede yer alan KDV dâhil

toplam bedel hasılat olarak dikkate alınır. Malın iade edildiği firma ise mal bedeli içindeki KDV tutarını iç yüzde yoluyla hesaplar ve genel hükümler çerçevesinde “indirilecek KDV” olarak dikkate alır.

Öte yandan, sadece BSMV kapsamındaki işlemleri yapanların fatura ve benzeri belge karşılığında temin ettikleri hizmetler ile ilgili olarak, işlemin kısmen ya da tamamen gerçekleşmemesi, işleminden hizmet ifası başlamadan veya bir kısım hizmet ifa edildikten sonra vazgeçilmesi gibi nedenlerle matrahta değişiklik meydana gelebilmektedir.

Değişiklik matrahın tamamen ortadan kalkması ya da matrahta azalma şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Bu durumlarda da KDV düzeltmesi yukarıdaki açıklamalara uygun olarak gerçekleştirilir.

Promosyon Ürünleri, Numune ve Eşantiyonlar

Promosyon Ürünleri

Ticari hayatta, ticareti yapılan mallara olan talebin artırılması amacıyla, bir takım pazarlama teknikleri geliştirilmekte, satışı yapılan malın yanında başka bir malın ayrıca bir bedel alınmaksızın verilmesi de sıkça karşılaşılan bir pazarlama tekniği olarak ortaya çıkmaktadır. Bir malın tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devri olarak tanımlanan teslim hükümleri çerçevesinde ticari bir işletmenin yaptığı bedelsiz teslimler de KDV'ye konu olmaktadır.

Ancak, firmaların iktisadi faaliyetini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir malın yanında başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemlerde, promosyon ürünü açısından bir bedelsiz teslim söz konusu olmaz.

Zira, firmanın genişleyen faaliyetiyle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer artar. Nitekim piyasadan satın alınan veya ithal edilen malların promosyon ürünü olarak müşterilere verilmesi, mükellefler

açısından pazarlama gideri niteliğini taşıdığından, bu malların alış bedelleri gider olarak kaydedilebilir.

Dolayısıyla, firmanın yarattığı katma değer içerisinde vergilenen promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında KDV hesaplanmasına gerek bulunmayıp, bu ürünler için yüklenilen KDV ise indirim konusu yapılabilir.

Bu durum, KDV sistemindeki farklı oran uygulaması nedeniyle bazı sorunlara neden olmakta ve düşük oranda vergiye tabi bir malın yanında yüksek oranda vergiye tabi bir malın promosyon ürünü olarak verildiği hallerde, promosyon olarak verilen malların ticaretini yapan firmalar açısından haksız rekabet sorunu ortaya çıkmaktadır. 3065 sayılı Kanununun (29/4) üncü maddesi ile vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak giderme ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenleme konusunda Bakanlığımıza yetki verilmiştir.

Bu yetki çerçevesinde, promosyon ürünü olarak verilen malın (aynı işletmede imal veya inşa edilenler dahil) tabi olduğu KDV oranının;

- Satışı yapılan mala ait KDV oranına eşit veya daha düşük oranda olması halinde promosyon ürünü için yüklenilen KDV'nin tamamının indirim konusu yapılması,

- Satışı yapılan malın tabi olduğu KDV oranından yüksek olması halinde ise promosyon ürünü için yüklenilen KDV'den, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın indirim konusu yapılması, kalan kısmın gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet olarak dikkate alınması, uygun görülmüştür.

Her iki durumda da promosyon ürünü olarak satın alınan, ithal edilen ya da aynı işletmede imal veya inşa edilen malların; ne kadarının aynı dönemde ayrıca bir bedel tahsil edilmeksizin verileceği, ne kadarının stoklarda kalacağı bilinemediğinden bu mallara

ilişkin olarak yüklenilen vergi, öncelikle “indirilecek KDV” hesabına alınır.

Birinci durumda, promosyon mallarının alımı, imal veya inşası ile her hangi bir bedel alınmaksızın müşterilere verilmesi işleminin aynı dönemde veya farklı dönemlerde gerçekleşmesi, bu mallarla ilgili olarak yüklenilip indirim konusu yapılacak KDV açısından bir önem taşımaz.

Promosyon ürününün tabi olduğu KDV oranının, satışı yapılan malın tabi olduğu orandan yüksek olduğu hallerde ise;

- Promosyon olarak verilen malların alımı, imal veya inşası ile ayrıca bir bedel tahsil edilmeksizin müşterilere verilmesi işleminin aynı dönemde gerçekleşmesi halinde, bu mallarla ilgili olarak yüklenilen ve öncelikle “indirilecek KDV” hesabına alınmış olan KDV’den, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısım dışındaki tutar, “indirilecek KDV” hesabından çıkarılarak gider hesaplarına intikal ettirilir.

- Promosyon ürününün satın alındığı ya da işletmede imal veya inşa edildiği dönemde değil de daha sonraki dönemlerde müşterilere verilmesi halinde ise bu ürünlerle ilgili olarak malların satın alındığı, imal veya inşa edildiği dönem beyannamesinde “indirilecek KDV” olarak beyan edilen tutardan, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın düşülmesinden sonra kalan tutar, ürünlerin ayrıca bir bedel alınmaksızın teslim edildiği dönem beyannamesinin “İlave Edilecek KDV” satırına dahil edilerek beyan edilir ve aynı miktar gider veya maliyet hesaplarına alınır. Promosyon ürünü için yüklenilen vergiden indirim konusu yapılacak kısım;

Promosyon ürünü için yüklenilen vergi tutarı X Satışı yapılan malın tabi olduğu oran / Promosyon ürününün tabi olduğu oran

formülü ile hesaplanır, artan kısım gider veya maliyet olarak dikkate alınır.

Öte yandan, promosyon ürünü olarak verilen malların alışı sırasında yapılan diğer giderlere ilişkin yüklenilen KDV genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılır.

Örnek :(A) gazetecilik firması, periyodik dönemler halinde veya her gün gazetesinin yanında ek olarak bir dergi vermektedir. Gazetesinin satışını artırmak amacıyla ve ayrıca bir bedel alınmaksızın verilen bu dergi, işletmede yaratılan katma değer bir unsur niteliğinde olduğundan tesliminde ayrıca KDV hesaplanmaz.

Gazete ve derginin teslimi aynı oranda KDV’ye tabi olduğundan, dergi için yüklenilen verginin tamamı indirim konusu yapılır.

Örnek :Bir deterjan firması, imal ederek satışını yaptığı ürünlere olan talebi artırmak amacıyla 4 kg deterjan alan müşterisine, ayrıca bir bedel almaksızın 1 kg daha deterjan vermek suretiyle bir kampanya düzenlemiştir.

Deterjanların toplam bedeli 20 TL’dir. Bu işlemde satışı yapılan mal 4 kg değil 5 kg deterjandır. Dolayısıyla, satışı yapılan malın teslim bedeli olan 20 TL üzerinden KDV hesaplanması, yüklenilen KDV’nin tamamının indirim konusu yapılması gerekir.

Örnek :(A) gazetecilik işletmesi, okurlarına 30 kupon karşılığında kitap vereceğini taahhüt etmiş ve Eylül/2013 döneminde (B) firmasından 80.000 adet kitap satın almıştır. Bu alış işlemi sırasında 800.000TL mal bedeli ve 64.000TLKDV ödemiştir.

Gazete işletmesinin okurlarına vereceği kitapların bedelleri gelir ve kurumlar vergisi açısından pazarlama gideri olarak kabul edilir ve ayrıca bir bedel alınmaması koşuluyla, bu ürünlerin tesliminde KDV hesaplanmaz.

Bu işlemde satışı yapılan mal gazete olup teslimi (% 1), promosyon ürünü olarak verilen kitap ise (% 8) oranında KDV’ye tabidir. Gazete işletmesi, promosyon mallarının alımı için yüklendiği KDV’nin tamamını öncelikle “indirilecek KDV” hesabına alır.

Promosyon mallarının tümünün aynı dönemde müşterilere verilmesi halinde, işletmenin kitaplar için yüklendiği KDV’den, sadece ana malın tabi olduğu orana (% 1) isabet eden kısmı indirim hesaplarında çıkar, artan kısım gider hesaplarına alınır.

Yukarıdaki formül çerçevesinde indirim konusu yapılacak KDV; $64.000 \text{ TL} \times (1 : 8) = 8.000 \text{ TL}$ olarak hesaplanır. $(64.000 - 8.000) = 56.000 \text{ TL}$ ise gider olarak dikkate alınabilir.

Eşantiyon veya Numune Mallar Verilmesi

Firmaların belirli zamanlarda, özellikle dini bayramlarda ve yılbaşlarında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla herhangi bir bedel almaksızın kalem, anahtarlık, ajanda, takvim ve benzeri eşya dağıtmaları geleneksel hale gelmiştir. Ticari hayatta eşantiyon olarak adlandırılan bu ürünler, her ne kadar işletmede tüketilmemekte ise de aynı pazarlama gideri niteliğinde olduğundan, bu ürünlerin müşterilere ayrıca bir bedel almaksızın teslimi KDV hesaplanmasını gerektirmez.

Diğer taraftan, firmalar halen satışını yaptıkları veya piyasaya yeni çıkardıkları bir ürünün tanıtımını sağlamak amacıyla numune mallar üretmekte ve bu malları da ayrıca bir bedel tahsil etmeksizin vermektedir. Ana malın bütün özelliklerini taşımakla birlikte, satışa konu edilemeyecek bir miktarla sınırlı olan ve üzerinde "Numunedir, parayla satılmaz, vb." ibareleri taşıyan bu mallar da işletmede tüketilmemekle birlikte aynı pazarlama gideri özelliğini taşıdığından, bu malların bedel almaksızın teslimi de eşantiyonlarda olduğu gibi KDV hesaplanmasını gerektirmez.

Bu açıklamalar çerçevesinde gerek numune, gerekse eşantiyon adı altında teslim edilen malların;

- Ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,
- Ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi, hallerinde KDV hesaplanmaz. Bu şartlara ilaveten, numune malların, firmanın unvanı ve para ile satılmayacağını belirten bir şerhi taşıması gerekir.

İşletmenin iktisadi faaliyetini yaygınlaştırmaya ve tanıtımaya yönelik olarak verilen bu mallar için yüklenen vergiler, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılır.

Örnek :Şampuan imalatı ile uğraşan (A) fir-

ması, satışını yaptığı şampuanları bir kere kullanmaya mahsus miktarlarda poşetleyerek, tüketicilerin posta kutularına koymak suretiyle dağıtmıştır.

Ayrı bir satışa konu olmayacak şekilde tüketiciye yönelik ve reklâm mahiyetinde verilen, ayrıca ambalajında numune olduğu belirtilen bu şampuanlar için KDV hesaplanmaz, bu ürünlere ilişkin yüklenen KDV ise indirim konusu yapılır.

Örnek :Bir ilaç firması, piyasaya yeni çıkaracağı bir ilacın tanıtımını sağlamak amacıyla doktorlara, üzerinde "Numunedir. Satılmaz." ibaresi bulunan ilaçları numune olarak vermektedir. İlaç firması bu ilaçlar için KDV hesaplamaz, yüklendiği KDV ise indirim konusu yapılır.

Esasen ticari hayatta yerini bulan promosyonlar ile işletme açısından aynı pazarlama gideri niteliğinde olan eşantiyon ve numunelerin; bedel tahsil edilmeksizin müşterilere verilmesi işlemi KDV'ye tabi olmamakla birlikte, bu ürünleri bedelsiz olarak alan kişi ve kuruluşların, söz konusu malları gerçek usulde KDV mükellefi olarak ticari bir işlem konu etmeleri halinde, bu teslim işlemi KDV'ye tabi olup malın ait olduğu oran üzerinden vergi hesaplanması gerekir.

Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun Kapsamındaki Satışlar

Satılan Malın İade Edilmesi, Başka Bir Mal ile Değiştirilmesi, Ödenen Bedelin İade Edilmesi, Değer Kaybının Bedelden İndirilmesi

3065 sayılı Kanununun (8/2) nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanun kapsamında, ödenen KDV'nin iadesi konusunda aşağıdaki şekilde işlem yapılır.

Tüketiciler tarafından malların iade edilip bedellerinin geri verilmesinin istendiği durumlarda, satıcı tarafından ödenen bedellerin KDV dahil tutarları tüketiciye iade edilir. Satıcılar işlemlerinin düzeltilmesi için iade edilen mal nedeniyle gider makbuzu düzenler ve tüketiciden iade edilen mala ait fatura

ve benzeri belgeyi bu makbuz ekinde geri alırlar.

Gider makbuzunda iade edilen malın KDV'si satış bedelinden ayrı gösterilir ve bu miktar indirim konusu yapılmak suretiyle işlem düzeltilir.

İade edilen mala ait fatura veya benzeri belgenin fiili imkânsızlıklar nedeniyle ibraz edilemediği durumlarda, aynı şekilde üzerine alış belgesinin ibraz edilemediği açıkça belirtilmek suretiyle gider makbuzu düzenlenmesi mümkündür.

İade edilen malın yerine aynı veya başka bir malın verildiği durumlarda ise, satıcı tarafından yukarıda sözü edilen işlemlerin yanı sıra bu defa verilen yeni mal için fatura ve benzeri belge düzenleneceği tabiidir.

Dolayısıyla iade edilen malların yerine verilen yeni malların değerleri dikkate alınarak belge düzenleneceğinden, iade edilen mallar ile yeni verilen mallar arasında değer farkının olup olmaması düzeltme işlemini etkilemez.

İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması

İade hakkı doğuran işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler dolayısıyla yüklendikleri vergileri nakden veya mahsuben iade olarak talep etmek yerine indirim yoluyla giderme tercihinde bulunmaları mümkündür. Tercihini bu yönde kullanan mükellefler tarafından iade hakkı doğuran işlem bedelleri KDV Beyannamesinin "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" ve "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablolarında beyan edilir; ancak tabloların «Yüklenilen KDV» veya «İadeye Konu Olan KDV» sütunlarına «0» (sıfır) yazılır.

Bu şekilde beyanda bulunan mükelleflerin, iade için istenenler hariç, iade hakkı doğuran işlemi tevsik eden belgeleri beyanname ekinde ibraz etmeleri gerekir. Ancak, mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemleri nedeniyle iadesini talep ettikleri tutarın bir kısmının iade alınıp kalan kısmının indirim yoluyla giderilmesi tercihinde bulunmaları mümkün değildir. Bununla birlikte, aynı

vergilendirme döneminde birden fazla konuda veya işlem türünde iade hakkı bulunan mükelleflerin bunların bazıları için iade hakkını kullanmaması mümkündür.

KDV iade alacağını indirim yoluyla giderme tercihinde bulunan mükelleflerin daha sonra bu tercihten vazgeçerek nakden veya mahsuben iade talep etmeleri halinde aradaki dönemler için düzeltme beyannamesi vermeleri gerekir.

Tercih değişikliğinin yapıldığı dönemde iade için istenilen belgeler de verilir. 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamındaki ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iade alacaklarının, indirim yoluyla telafi edilebilmesi mümkündür.

Bu tercihi yapan mükellefler, tecil edilemediği için iadesi gereken KDV tutarlarını en erken ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin "İndirimler" kulakçığının "İndirimler" tablosunda 107 kod numaralı satır aracılığıyla indirim konusu yapabilirler ve bu işlem için indirilecek KDV listesi vermezler.

-Teslim gerçekleşmeden veya hizmet ifa edilmeden önce fatura düzenlenmesi veya bedelin tahsilinde KDV indirimi:

Mükelleflerin, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla adlarına düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladıkları vergiden indirebilmeleri için bedelin ödenip ödenmemesi önem arz etmemektedir. Zira katma değer vergisi tedavülden alınan bir vergidir ve indirim de tahsile bağlanmamıştır.

Örnek: Beyaz eşya işiyle uğraşan KDV mükellefi N, beyaz eşya toptancısıyla 20 adet buzdolabının teslimi konusunda sözleşme imzalamış ve mal bedeline mahsuben 20.000 TL. yi 01.03.2023 tarihinde avans olarak ödemiştir. Ödenen avansa istinaden 01.04.2023 tarihinde fatura düzenlenmiş ve hem alıcı hem satıcı faturayı 10.04.2023 tarihinde yasal defterlerine işlemiştir. Mükellef buzdolaplarının tamamını 01.09.2023 tarihinde teslim almıştır.

Alıcı mükellefin yüklendiği vergiyi yasal defterlerine kaydettiği 2023/Nisan ayında değil teslimin gerçekleştiği 2023/Eylül döneminde indirim hakkı mevcuttur. Ancak teslim daha evvel gerçekleşmiş olsaydı, indirim hakkı defterlere kayıt dönemi olan 2023/Nisan döneminde doğacaktı.

İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

Takvim yılı esası:

İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Ancak özel hesap dönemine tabi olanlar indirim hakkını kullanırken takvim yılı esası yerine özel hesap dönemi esasına uyulur.

Örnek: Satıcı A, müşterisi B'ye 30.12.2022 tarihinde ticari emtia teslim etmiş, alıcı faturayı 05.01.2023 tarihinde yasal defterine kaydetmiştir. Bu durumda indirim, ertesi takvim yılı içerisinde yasal defterlere kayıt yapıldığından (vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikalar kanuni defterlere kaydedildiğinden) 2023/1. Dönem 1 Nolu KDV beyannamesi üzerinde gerçekleştirilebilecektir.

Faturanın Alıcı Tarafından Dava Edilmesi Halinde KDV İndirimi:

Düzenlenen faturanın alıcı tarafından dava konusu yapılması nedeniyle ilgili takvim yılında indirim konusu yapılamayan KDV, davanın sonuçlandığı yıl içinde alıcı tarafından kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirim konusu yapılabilir.

Örnek: Satıcı A, müşterisi B'ye 30.12.2023 tarihinde ticari emtia teslim etmiş ancak alıcı faturayı dava konusu yapmıştır. Dava 01.04.2024 tarihinde sonuçlanmış ve aynı tarih itibarıyla alıcı yasal defterine kaydetmiştir. Bu durumda dava açılması nedeniyle indirim konusu yapılamayan KDV, davanın

sonuçlandığı 2024/4. Dönem 1 nolu KDV beyannamesi üzerinde indirim konu edilebilecektir.

Satıcı Tarafından Zamanında Düzenlenmeyen Faturadaki KDV'nin İndirimi:

KDV'ye tabi işlemi yapan satıcı tarafından zamanında düzenlenmeyip, alıcı tarafından en geç fatura düzenleme süresinin son gününü takip eden vergilendirme dönemi içinde noterden ihtarname gönderilmesi üzerine satıcı tarafından düzenlenen faturada gösterilen KDV, alıcı tarafından faturanın düzenlendiği takvim yılı içinde kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirim konusu yapılabilir.

Örnek: Satıcı A, müşterisi B'ye 30.12.2023 tarihinde ticari emtia teslim etmiş ancak fatura düzenlenmemiştir. Bunun üzerine mükellef B, satıcı hakkında 02.01.2024 tarihinde Vergi Dairesi Başkanlığına şikayette bulunmuş ve ayrıca 03.01.2024 tarihinde ayrıca noterden ihtarname göndermiştir. Şikayeti değerlendiren vergi denetim ekibinin satıcının işyerinde yaptığı yasal işlem neticesinde bahsi geçen teslim ilişkisi fatura 02.02.2024 tarihinde düzenlenmiştir. Alıcı söz konusu faturayı 05.02.2024 tarihinde yasal defterlerine kaydetmiştir.

Bu durumda alıcı tarafından,

- fatura düzenleme süresinin son günü olan 06.01.2024 tarihinden önce (30.12.2023+ 7 Gün) içerisinde ihtarname göndermiş olması,

-faturanın düzenlendiği takvim yılında yasal deftere kaydedilmesi nedenleriyle indirim 2024/2. Dönem 1 Nolu KDV Beyannamesinde indirim konu edilebilecektir.

İthalde Alınan KDV'nin İndirimi:

İthalde alınan KDV ödendiği dönemde indirim konu edilebilecektir. Başka bir ifadeyle ithalde alınan KDV'nin beyanı tek başına indirilebilmesi için yeterli olmayıp ayrıca ödenmesi kaydıyla indirim konu edilebilecektir.

İthalatta gözetim ve korunma önlemi uygulamaları kapsamında hesaplanan katma de-

ğer vergisinin indirim hakkının kaldırılması 7846 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile **“8000 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı”** ile 7846 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'na eklenen geçici madde uyarınca, kısıtlama kararının yürürlüğe girdiği 24.11.2023 tarihinden önce ithalat bedelinin bankacılık sistemi üzerinden ödendiği tevsik edilen mallar için, ithalatın en geç 01.04.2024 tarihine kadar (bu tarih dahil) gerçekleşmesi halinde, KDV indirimine ilişkin kısıtlamanın uygulanmamasına karar verilmiştir.

Söz konusu Karar, Resmi Gazete'de yayımlandığı 28.12.2023 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

İthalatta gözetim uygulanması hakkında ilgili mevzuat uyarınca, gözetim uygulamasına tabi tutulan mallara ilişkin gümrük beyannamelerinde beyan olunan ve tevsik edilemeyen tutarlar ile bu tutarlar nedeniyle doğan ve katma değer vergisi matrahına dâhil olan her türlü vergi, resim, harç ve paylar dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirim hakkı kaldırılmıştır.

İthalatta korunma önlemleri uygulanması hakkında ilgili mevzuat uyarınca korunma önlemi olarak uygulanan gümrük vergisi ve/veya ek mali mükellefiyetler, ithalatta haksız rekabetin önlenmesi hakkında ilgili mevzuat kapsamında uygulanan dampeding karşı vergi ve telafi edici vergiler ile bu tutarlar nedeniyle doğan ve katma değer vergisi matrahına dâhil olan her türlü vergi, resim, harç ve paylar dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirim hakkı kaldırılmıştır.

“8000 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı” ile 7846 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'na eklenen geçici madde uyarınca, kısıtlama kararının yürürlüğe girdiği 24.11.2023 tarihinden önce ithalat bedelinin bankacılık sistemi üzerinden ödendiği tevsik edilen mallar için, ithalatın en geç 01.04.2024 tarihine kadar (bu tarih dahil) gerçekleşmesi halinde, KDV indirimine ilişkin kısıtlamanın uygulanmamasına karar verilmiştir.

Söz konusu Karar, Resmi Gazete'de yayımlandığı 28.12.2023 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

4- SONUÇ

Katma Değer Vergisinde indirim mekanizması her geçen gün daha da karmaşık bir hal almakta ve uygulayıcılar açısından takibi zorlaşmaktadır. Bu minvalde indirim mekanizmasının sadeleştirilmesi ve istisna uygulamalarının azaltılmasının yararlı olacağı kanaatindeyiz.

5- ÖZET TABLO

İŞLEMİN TÜRÜ	İNDİRİM DURUMU	GİDER VEYA MALİYETE EKLENME DURUMU	İNDİRİMİN ŞARTLARI	AÇIKLAMA
KDV Kanununun 17.Maddesinde yazılı işlemler nedeniyle yüklenilen KDV	Genel kural olarak İndirim konusu yapılamaz Mad.30/a	<i>Evet</i>	<i>Hayır</i>	Genel kuralın istisnaları Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (ı) ve (ö) bentleri ile 17/4c,r,s,t,z bendleridir.
Mad.17/2-b 8/2/2007 tarihli ve 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapa- sitelerinin %10'unu, 24/3/1950 tarihli ve 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun ile 30/4/1992 tarihli ve 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10'unu, üniversite ve yüksekokul- larda ise %50'sini geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde başlatılan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi	<i>Evet</i>	<i>Hayır</i>	İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür	Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz.
Madde 17/2-c Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına, bu maddenin 1 numaralı fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler.	<i>Evet</i>	<i>Hayır</i>	İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür	Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz.

<p>Madde 17/2-d</p> <p>2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıkları Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimler.</p>	Evet	Hayır	<p>İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür</p>	<p>Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz.</p>
<p>Madde 17/4-1</p> <p>Serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihrac amaçlı yük taşıma işleri</p>	Evet	Hayır	<p>İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür</p>	<p>Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz.</p>
<p>Madde 17/4-ö</p> <p>Gümrük antrepoları ve geçici depo- lama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda, ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri</p>	Evet	Hayır	<p>Yıl aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür</p>	<p>Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz.</p>
<p>Mad.17/4-c</p> <p>Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri</p>	Evet	Hayır	<p>İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür</p>	<p>Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumlara varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirim yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.</p>

<p>Mad.17/4-r</p> <p><i>Kurumların aktifinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisse-leri taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile</i></p> <p><i>bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) bankalara devir ve teslimleri.</i></p>	<p>İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirilen vergi için her hangi bir sorun yoktur</p>	<p>İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslim yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.</p>	<p>İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür</p>	<p>İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurulmaları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır. (7456 sayılı kanununun 7 nci maddesiyle değişen hükümler ayrıca göz önünde tutulur)</p>
<p>Mad.17/4-s</p> <p><i>Engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları</i></p>	<p>Evet</p>	<p>Hayır</p>	<p>İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür</p>	<p>İndirilebilen vergi indirilir, indirilemeyen kısım mükellefin talebine bağlı olarak iade edilir</p>
<p>Mad.17/4-t</p> <p><i>5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, 1 inci maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (d) alt bendi ile 13 üncü maddenin birinci fıkrasının (ğ) bendinde belirtilen işlemler hariç olmak üzere, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığında ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla teslimleri</i></p> <p>Mad. 17/4-z</p> <p><i>13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/B maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışı</i></p>	<p>Evet</p>	<p>Hayır</p>	<p>Yıl aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür</p> <p>vergiden istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun</p> <p>30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz</p>	<p>Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından 30 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.</p>

Mad.11 Mal ve hizmet ihracı	<i>Evet</i>	<i>Hayır</i>	İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür	İndirilebilen vergi indirilir, indirilemeyen kısım mükellefin talebine bağlı olarak iade edilir
Mad.13 Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harca- maları ve Yatırımlarda İstisna	<i>Evet</i>	<i>Hayır</i>	İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür	İndirilebilen vergi indirilir, indirilemeyen kısım mükellefin talebine bağlı olarak iade edilir
Mad.14 Taşımacılık İstisnası	<i>Evet</i>	<i>Hayır</i>	İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür	İndirilebilen vergi indirilir, indirilemeyen kısım mükellefin talebine bağlı olarak iade edilir
Mad.15 Diplomatik İstisnalar (mütekabiliyet şartıyla)	<i>Evet</i>	<i>Hayır</i>	İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür	İndirilebilen vergi indirilir, indirilemeyen kısım mükellefin talebine bağlı olarak iade edilir
Mad.30/b Binek otomobillerinin alış vesika- larında gösterilen katma değer vergisi,	<i>Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kira- lanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otoların KDV'si indirilebilir</i>	<i>Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek oto- mobillerinin kira- lanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmayanların kullandıkları binek otoların KDV'si indirilemez gider veya maliyete eklenir</i>	İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür	<i>Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otoların KDV'si indirilebilir. Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmayanların kullandıkları binek otoların KDV'si indirilemez gider veya maliyete eklenir.</i>

Mad.30/c Zayıf Olan Mallara Ait KDV	Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayıf olan mallara ait KDV indirilebilir	Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın dışında nedenle zayıf olan mallara ait KDV indirim konusu yapılamaz gider veya maliyete eklenir	İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür. Vergi Usul Kanununun 315 inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayıf olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayıf olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin kullanılan süreye isabet eden kısmı indirilebilir.	Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayıf olan mallara ait KDV indirilebilir Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayıf olanlar hariç olmak üzere, zayıf olan mallara ait katma değer vergisi, indirilemez gider veya maliyete eklenir Ancak tamamen yok olmayan ve değerinde azalma meydana gelen mallara ilişkin yüklenilen KDV indirim konusu yapılmaktadır. Zayıf olan mallara ait KDV zayıfının olduğu dönem beyannamesinde ilave edilecek KDV satırına eklenerek kayıtlardan çıkarılır.
Mad.30/d Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere Ait KDV	Hayır	Hayır	İndirim hakkı yok	Bu durumda yüklenilen vergi indirilemediği gibi gider veya maliyete de eklenemez, KKEG olarak dikkate alınır
Mad.30/a İstisna işlemlere ait KDV	Hayır	Evet	17/4-c,r,t maddeleri hariç kısmi istisna işlemlere ait KDV indirilemez, tam istisna işlemler nedeniyle yüklenilen KDV indirilebilir İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür	17/4-c,r,t maddeleri hariç kısmi istisna işlemlere ait KDV indirilemez, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınır; 11,13,14,15.17/4-s maddelerindeki tam istisna işlemler nedeniyle yüklenilen KDV indirilebilir, indirilemeyen kısım iade edilir
Sahte Belgelerde gösterilen KDV	Hayır	Evet	İndirim hakkı yok	İndirim hakkı yok ancak bilmeyerek kullananlar gider veya maliyete ekleyebilirler
Geç.23. Mad. Milli Eğitim Bakanlığının bilgisayar ve donanımlarının bedelsiz teslimleri ile bunlara ilişkin yazılım teslimi ve hizmetleri, bu mal ve hizmetlerin bağışı yapacak olanlara teslim ve ifası 31/12/2015 tarihine kadar Katma Değer Vergisinden müstesnadır.	Bu kapsamda yapılan teslim ve hizmet ifaları için yüklenilen vergiler, vergiye tâbi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilir.	Evet	İndirimle giderilemeyen vergiler iade edilmez.	Bu kapsamda yapılan teslim ve hizmet ifaları için yüklenilen vergiler, vergiye tâbi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilir. İndirimle giderilemeyen vergiler iade edilmez. Maliye Bakanlığı, istisnaya ilişkin usûl ve esasları belirlemeye yetkilidir.

<p>Mad.28.II Sayılı liste 25. sıra Alkollü İçkilere ait KDV</p>	<p>Konaklama tesisleri- nin alkollü içeceklerle isabet eden hizmet bedelini ayrıca fatura etmesi veya bu tutarı faturada ayrıca göstermesi hâlinde ise hizmet bedelinin alkollü içeceklerle isabet eden kısmı üzerinden %20 KDV hesaplanacak ve bu hizmete konu alkollü içecekler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı indirim konusu yapılabilecektir.</p>	<p>Alkollü içeceklerin oda bedeline dâhil olması durumunda tüm bedele %10 KDV uygulanacaktır. Ancak alkollü içecekler için ödenen KDV indirim konusu yapılamayacak, maliyete dâhil edilecektir</p>	<p>İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür</p> <p>Konaklama tesislerinin alkollü içeceklerle isabet eden hizmet bedelini ayrıca fatura etmesi veya bu tutarı faturada ayrıca göstermesi hâlinde ise hizmet bedelinin alkollü içeceklerle isabet eden kısmı üzerinden %20 KDV hesaplanacak</p>	<p>Alkollü içeceklerin oda bedeline dâhil olması durumunda tüm bedele %10 KDV uygulanacaktır. Ancak alkollü içecekler için ödenen KDV indirim konusu yapılamayacak, maliyete dâhil edilecektir</p> <p>Konaklama tesislerinin alkollü içeceklerle isabet eden hizmet bedelini ayrıca fatura etmesi veya bu tutarı faturada ayrıca göstermesi hâlinde ise hizmet bedelinin alkollü içeceklerle isabet eden kısmı üzerinden %20 KDV hesaplanacak ve bu hizmete konu alkollü içecekler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı indirim konusu yapılabilecektir.</p>
<p>Geç.Mad.12 4046 sayılı Kanununun 1 inci maddesinin (A) fıkrası ile özelleştirme kapsamına alınan iktisadi kıymetlerin aynı Kanun hükümleri çerçevesinde teslim ve kiralanması işlemleri vergiden müstesnadır.</p>	<p>Evet</p>	<p>Hayır</p>	<p>İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür</p>	<p>Bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz.</p>
<p>Geçici Madde 26</p>	<p>Evet</p>	<p>Hayır</p>	<p>İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür</p>	<p>Bu kapsamda yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergilerden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler ise 32 nci madde hükümleri uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine nakden veya mahsuben iade edilir.</p>
<p>Geçici Madde 29</p>	<p>Evet</p>	<p>Hayır</p>	<p>İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür</p>	<p>Bu kapsamda yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler bu Kanunun 32 nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.</p>

Geçici Madde 30	Evet	Hayır	Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu vergiler ve cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başında başlar.	31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım teşvik belgeleri kapsamında aşgari 500 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi, izleyen yıl talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunur.
Geçici Madde 32	Evet	Hayır	İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür	İndirimle giderilemeyen vergiler iade edilmez.
Geçici Madde 33	Evet	Hayır	İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür	Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından 30 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.
Geçici Madde 34	Evet	Hayır	İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür	Bu kapsamda yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler, 32 nci madde hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.
Geçici Madde 37	Evet	Hayır	İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür	İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler, bu Kanunun 32 nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.
Geçici Madde 38	Evet	Hayır	İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür	İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler bu Kanunun 32 nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.

Geçici Madde 39	<i>Evet</i>	<i>Hayır</i>	İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür	İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler, bu Kanunun 32 nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine <i>iade edilir.</i>
Geçici Madde 41	<i>Evet</i>	<i>Hayır</i>	İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür	İndirim yoluyla giderilemeyen vergiler <i>iade edilmez.</i>
Geçici Madde 44	<i>Evet</i>	<i>Hayır</i>	İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür	İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler bu Kanunun 32 nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.
Geçici Madde 45	<i>Evet</i>	<i>Hayır</i>	İzleyen takvim Yılı aşılmamak, gerçek bir teslim veya hizmete ilişkin olmak, fatura vb. belgelerde gösterilmek, yasal defterlere kaydedilmek, İthal işlemlere aitse ödenmek, sorumluluk durumunda ödenmek kaydıyla indirim mümkündür	İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler bu Kanunun 32 nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine <i>iade edilir.</i>

KAYNAKÇA

3065 Sayılı KDV Kanunu

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

15 ve 60 Nolu KDV Sirküleri

www.gib.gov.tr

GAYRİMENKUL SATIŞINDA KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASINA KURUMLAR VERGİSİ TEBLİĞİ İLE GETİRİLEN ŞARTLARIN HUKUKİ YÖNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Gülay Sezen

Yeminli Mali Müşavir, Türkiye, e-mail: gulay.sezen@hotmail.com

Kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddenin birinci fıkrasında (e) bendinde sayılmıştır. Söz konusu kanun hükmünde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri satış kazançlarının kurumlar vergisi yönünden istisna edilebilmesinin şartlarını düzenlenmektedir. Kanun gerekçesinde İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi güdülmüştür.

Mevzuatımızda uzun süredir var olan söz konusu istisna hükmünde zaman içinde bazı değişiklikler yapılmıştır. Kurumların 05/12/2017 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın %50'lik kısmına istisna uygulanmaktaydı. Ancak, taşınmaz satış kazancı istisnasının uygulanmasına izin veren hükümler 14/07/2023 tarihli 7456 sayılı Torba Kanunla geçerliliği 15/07/2023 tarihinden itibaren kaldırılmıştır.

Fakat, 7456 sayılı yasayla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen Geçici 16'ncı maddede taşınmaz satış kazancı istisnasını belli koşullarda bu tarihten sonra da uygulanabilmesine imkân sağlamaktadır.

Biz bu yazımızda Kurumlar Vergisi Kanunu 5-1/e maddesinde düzenlenen taşınmaz satışlarında istisna konusu üzerinde duracağız.

Citation/Atf: SEZEN, G. (2024). GAYRİMENKUL SATIŞINDA KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASINA KURUMLAR VERGİSİ TEBLİĞİ İLE GETİRİLEN ŞARTLARIN HUKUKİ YÖNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ. *İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ*. 7(2): 267-280,

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Gülay Sezen
E-mail: gulay.sezen@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atif 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

İstisna uygulamasına ilişkin açıklamalar:

Taşınmaz satış kazançlarına uygulanacak kurumlar vergisi istisnası 14.07.2023 tarihli 7456 sayılı yasayla 15.07.2023 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırıldı. Ancak, Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen Geçici 16'nci madde ihdas edilmiş olup; *"Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için 5'nci maddenin birinci fıkrasının (e) bendinin bu maddeyi ihdas eden Kanunla değiştirilmeden önceki hükümleri uygulanır. Şu kadar ki, bu Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan %50 oranı, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra yapılacak taşınmaz satış kazançları için %25 olarak uygulanır."* açıklaması bulunmaktadır. Dolayısıyla, taşınmaz satış kazançlarında 15.07.2023 tarihine kadar taşınmaz satış kazancına uygulanan %50 oranındaki istisna 15.07.2023 tarihinden sonraki satışlar için %25 olarak uygulanacaktır. Tabii ki, iktisap tarihi bu tarihten önce olmak kaydıyla. 16'nci Geçici madde kurumların 15.07.2023 tarihinden önce iktisap ettikleri taşınmazların satılması halinde, satıştan elde edilecek kazançlarına %25 oranı uygulanmak suretiyle istisna uygulamasını devam ettirmektedir. Yine, 15.07.2023 tarihinden itibaren iktisap edilen taşınmazların iki tam yıl şirket aktifinde bulundurulsa dahi satış yoluyla elden çıkarılmasında taşınmaz satış kazancı istisnası uygulanmayacaktır. Dolayısıyla, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 16'nci maddesi sadece kanun değişikliğinden önce iktisap edilen taşınmaz satış kazancı istisnasını maddede yer alan koşullar dahilinde varlığını devam ettirmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 16'nci madde ile taşınmaz kazancına uygulanacak istisna tutarının kazancın %25 oranıyla sınırlandırılması verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır. Nitekim 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-r maddesi de Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan Taşınmaz satışlarının Katma Değer Vergi-

sinden İstisnasını düzenlemekteydi. 7456 sayılı kanunun 7 nci maddesiyle Taşınmaz ibaresi madde metninden 15.07.2023 tarihinden itibaren çıkarıldı.

Fakat 7456 sayılı kanunun 8 inci maddesiyle Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 43.madde ile *"Bu maddenin yürürlük tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için bu maddeyi ihdas eden Kanunla, bu Kanununun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (r) bendinde yapılan değişiklik öncesi hükümler uygulanır."* Hükmü ile 15.07.2023 Tarihinden önce sahip olunan ve en az iki tam yıl süreyle Kurum aktifinde bulunan taşınmazlar için belirtilen tarihten sonra dahi satılsa katma değer vergisi yönünden eski hükümlerin geçerli olduğu ve katma değer vergisi istisna hükmünün korunduğunu görmekteyiz. Kurumlar Vergisi 5/1-e bendiyle ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 16'nci madde de oran konusunda kısıtlama yerine kanun değişikliğinden önce iktisap edilen taşınmaz satış kazancı istisnasında değişiklik öncesi hükümler geçerlidir şeklinde düzenleme yapılmış olsaydı verginin öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkeleri yönünden daha hakkaniyetli bir yaklaşım olabilirdi.

Taşınmaz satış kazancı istisnasının koşullarını değerlendirdiğimizde istisna şartları ile ilgili açıklamalar Kurumlar Vergisi Kanunu 5'nci madde ve 1 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde aşağıdaki gibi yer almaktadır.

1-İstisnadan Yararlanacak Mükellefler: Söz konusu istisna hükmünden, dar mükellef kurumlar da dahil olmak üzere, tüm kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir.

2- İstisnaya Konu Malın Niteliği: İstisnaya konu olan taşınmazlar, 15.07.2023 tarihinden önce sahip olunan 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nda *"Taşınmaz"* olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar, Türk Medeni Kanunu'nun 704'üncü

maddesinde;

- Arazi,
- Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler, olarak sayılmıştır.

Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanunu'nun 705'nci maddesi gereğince, kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, ilgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazançta bu istisna uygulanmayacaktır.

Fiiliyatta cins tashihihinin kurum adına tapuya tescilinin yapılmasında çeşitli nedenlerle gecikmeler olabilmektedir. Bu gibi durumlarda, taşınmazın işletme aktifinde iki yıl süreyle bulunup bulunmadığının tespitinde işletmede iki yıldan fazla süreyle sahip olunarak fiilen kullanıldığının yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesi mümkün olabilecektir.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın bütünleyici parçası niteliğinde olan unsurları da girecektir. Bütünleyici parça, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 684'ncü maddesinde "*Bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütünleyici parçalarına da malik olur. Bütünleyici parça, yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır.*" şeklinde tanımlanmıştır.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın eklentisi niteliğinde olan unsurlar girmeyecektir. Eklenti, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 686'ncı maddesinde "*Bir şeye ilişkin tasarruflar, aksi belirtilmedikçe onun eklentisini de kapsar. Eklenti, asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel âdetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şey sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında bir-*

leştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır. Eklenti, asıl şeyden geçici olarak ayrılmakla bu niteliğini kaybetmez." şeklinde tanımlanmıştır.

İstisna uygulaması sabit üretim vasıtası niteliğindeki makineler açısından değerlendirildiğinde, makinelerin sökülmesi gerektiği zaman bina tahrip olacak veya zarar görecektir ise bu makineler binanın bütünleyici parçası olarak kabul edilecektir. Aynı şekilde, bina ile birlikte bir bütün oluşturan ve birbirinden ayrılmaları halinde istenilen faydayı sağlamayacak durumda olan makineler de binanın bütünleyici parçasıdır. Bunlara örnek olarak transformatörler, kazanlar, zemin raptedilen türbinler sayılabilir.

Taşınmazlarla birlikte satışa konu olan ve o taşınmazın bütünleyici parçası sayılan eklentilerin satışından elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Ancak, taşınmazın zeminine veya duvara sabitlenmiş olmakla birlikte münferiden veya toplu olarak sökülüp satılması mümkün olan ve bu takdirde işletmenin sını olma vasfını değiştirmeyen ve üretimi de aksatmayan makine ve benzeri aletler bütünleyici parça niteliğinde değerlendirilmeyeceğinden bunların satışından doğan kazanç, istisnadan yararlanamayacaktır.

Öte yandan, makinelerin taşınmazdan bağımsız olarak satılması halinde, mütemmim cüz olma vasıfları kalmayacağından, bunların satışı menkul mal satışı olarak kabul edilecektir.

Yukarıda yer alan tebliğ açıklamalarını değerlendirdiğimizde Türkiye dışında sahip olunan taşınmazların 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 704'ncü maddesi gereğince kurum adına tescili mümkün değildir. Demek oluyor ki, 1 no.lu tebliğ hükümlerini dikkate aldığımızda taşınmaz kazancı istisnasından yararlanılması söz konusu olmayacaktır. Maalesef ki, 5520 sayılı Kanunun 5/1-e maddesinde yer almayan bir şart tebliğ ile getirilmiştir. Satışa konu edilen taşınmazların gerçekte kurum tasarrufunda ve mülkiyetinde olması ve muvazaalı işlemlerin

önlenmesine yönelik güvenlik müessesesi olarak düşünülmüş olabilir. Ancak, yine de hukuki olarak eleştiriye açık bir yaklaşımdır. Kurumlar Vergisi Kanununun 5-1/e maddesinde yurt dışında bulunan gayrimenkullerin istisnadan yararlanamayacağına dair açık hüküm bulunmamaktadır. Kaldı ki, söz konusu maddenin gerekçesinde istisnanın getiriliş amacının, mükelleflerin mali yapılarını güçlendirmek olduğu ifade edildiği halde bu amacın yerine getirilirken de satışı gerçekleştirilecek olan taşınmazın muhakkak Türkiye’de bulunması gerektiğine dair bir açıklama yapılmadığı aşıkardır. (1)

Anayasa’nın 73’ncü maddesinde düzenlenen vergilerin yasallığı ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa’nın 13’ncü maddesi ve mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerin bir kanuna dayanmasını zorunluluk olarak öngören Anayasa’nın 35’nci maddesi, kanun dışında herhangi bir düzenleyici işlem ile getirilen sınırlamaları, kamu yararı bulunsa bile Anayasa’ya aykırı kılmaktadır. (2)

İkincil bir düzenleme ile mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden böyle bir sınırlama getirilmesi, mülkiyet hakkını zedeler niteliktedir. (2) Kanun gerekçesine göre amaç; taşınmaz satışından kazanç elde edilmesi ve satışı yapan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin sağlanmasıdır. Satışı yapılan taşınmazın yurt dışında bulunması halinde de satıştan elde edilen kazancın kurum mali yapısında iyileşmeye katkısı olmadığını söyleyemeyiz. O halde yurtdışında bulunan taşınmazların satışında istisnanın uygulanmayacağı yönünde bir yaklaşım sergilemek, Kanun gerekçesindeki amaca ters düşmektedir.

3- İstisnaya Konu Malın İki Tam Yıl Süreyle Aktifte Bulundurulma: İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerler 15.07.2023 tarihinden önce iktisap edilmiş ve iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olunması gerekmektedir. Örneğin; 10 Tem-

muz 2023’te iktisap edilen taşınmaz için iki tam yıl geçtikten sonra satılması halinde %25 istisnadan yararlanılması mümkün.

-İnşa halindeki binalarda 2 yıllık sürenin tespiti: Kurumlar tarafından, inşaatı henüz tamamlanmayan, fiilen kullanma imkânı bulunmayan binaların satılması halinde; kurum aktifinde iki tam yıl kayıtlı olması koşuluyla, sadece binanın arsasının satış kazancına tekabül eden kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Ancak, arsa üzerinde inşa edilen ve aktife kaydedilen binanın, kurum adına tapuya tescil edilerek satılması halinde, satılan binanın iki yıllık aktifte bulundurulma süresinin başlangıç tarihi olarak, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarih esas alınacaktır.

4- İstisna Tahsil Şartı: Satış bedelinin tamamının, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

5- İstisnanın uygulanacağı dönem: Taşınmaz satışında kazanç, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

6- Kazancın hesaplanması, kur farkı ve vade farkları, Enflasyon Düzeltme Farklarının durumu:

a) İstisna Kazancının Hesaplanması: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas olduğundan istisna kazancın hesaplanmasında muvazaa hali ve örtülü kazanç dağıtım hükümleri saklı kalmak kaydıyla, fiili satış bedeli esas alınacaktır. Bunun dışında çeşitli ölçüler dikkate alınarak, fiilen gerçekleşen satış fiyatının altında veya üstünde bir istisna tutarının hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

b) İstisna Kazancının Beyan Dönemi: Satış kazancı, satış işlemi ile birlikte oluşacağı-

dan istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

c) İstisna Kazancında Kur Farkı ve Vade Farkları: İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlendirilmesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır. Döviz üzerinden yapılan satışta, yabancı paraların ya da alacakların değerlendirilmesinden kaynaklanan artış veya azalışlar istisna kazanç tutarını etkilemeyeceği gibi fonda tutulan kazanç tutarını da değiştirecektir.

d) İstisna Kazancında enflasyon Düzeltmesi: 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası ile geçici 33'ncü maddesi uyarınca, 2023 hesap dönemi sonunda ve düzeltme şartlarının gerçekleşmesine/varlığına bağlı olarak (geçici vergi dönemleri dâhil) izleyen hesap dönemlerinde enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak mali tablolar ve yapılacak düzeltme işlemlerinin usul ve esasları 30.12.2023 tarihli ve ikinci mükerrer 32415 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir. 555 Seri No.lu Vergi Usul Kanun Tebliği'nin 16'ncı maddesinde düzeltme sonrası bilançoda yer alacak öz sermaye kalemleriyle ilgili bölümünde 5520 sayılı Kanunun 5/1-e maddesi gereğince oluşturulan fonların bilançoda düzeltilmiş değeriyle yer alacağı açıklanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun,

• Mükerrer 298/3'ncü maddesinde, düzeltme işleminde aşağıdaki tarihler esas alınır:
b) alt bendinde "maddî duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar için; defterlere kayıt tarihi", esas alınır;

• Mükerrer 298/4'ncü maddesinde, "Düzeltilme işleminde bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen tutarlar esas alınır. Ancak, satılan maddî duran varlıkların maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetleri düşüldükten sonra bulunan tutarlar düzeltmeye tâbi tutulur."

• Mükerrer 298/5'nci maddesinin 6'ncı paragrafında "Enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet addolunur.";

• Mükerrer 298/6.Maddesinde, "Amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanır.";

• Mükerrer 298/8.Maddesinde, Maliye Bakanlığı'na Verilen yetki maddesini içermektedir. Kısaca" Parasal ve parasal olmayan kıymetleri belirlemeye, enflasyon düzeltmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye, yetkilidir." denilmektedir.

Örneğin; Tam mükellefiyet esasında vergilendirilen ve hesap dönemi takvim yılı olan (G) AŞ'nin 2018 yılının Nisan ayında 38.332.080,00 TL TL bedelle satın aldığı idari bina ve söz konusu taşınmazın 31.12.2023 tarihli bilançoda birikmiş amortismanı 4.599.849,60 TL'dir. 31.12.2023 tarihli bilançoda mükellefin yapacağı enflasyon düzeltmesinde, taşınmazın ve birikmiş amortismanının düzeltilmiş tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır. (Örnekte, reel olmayan finansman maliyetinin olmadığı kabul edilmiştir.)

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{2023 yılı Aralık ayına ilişkin Yİ-ÜFE}}{\text{2018 yılı Nisan ayına ilişkin Yİ-ÜFE}}$$

Düzeltilmeye esas tutar = 38.332.080,00

Düzeltilme Katsayısı = $2.915,02/341,88 = 8,52644$

Düzeltilmiş tutar = Düzeltilmeye Esas Tutar x Düzeltilme Katsayısı
= $38.332.080,00 \times 8,52644 = 326.836.180,20$ TL.

Taşınmaz Enflasyon Düz.Farkı = $326.836.180,20 - 38.332.080,00 = 288.504.100,20$ TL.

Binanın değerinde düz.sonrası artış oranı = $\frac{(326.836.180,20 - 38.332.080,00)}{38.332.080,00}$
= 7,52644

Birikmiş amortisman tutarı da $(1 + 7,52644 =) 8,52644$ oranı dikkate alınarak düzeltilacaktır.

Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman Tutarı = $4.599.849,60 \times 8,52644 = 39.220.341,62$ TL

Birikmiş Amortisman Enf.Düz.Farkı = $39.220.341,62 - 4.599.849,60 = 34.620.492,02$ TL

252 Binalar Binalar E D Farkı	288.504.100,20	
698 Enflasyon Düz. Hesabı		288.504.100,20
698 Enflasyon Düzeltilme Hesabı	34.620.492,02	
257 Birikmiş Amortisman..... E D Farkı		34.620.492,02

Söz konusu taşınmaz 10.01.2024 tarihinde 335.000.000,00 TL sına peşin bedelle satılması halinde ise istisna kazanç tutarı aşağıdaki gibi hesaplanır.

Vergi Usul Kanunu Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinde; "... Enflasyon düzeltilmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltilme farkları maliyet addolunur..." hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla 252 Binalar Enflasyon düzeltilme arkları satışı yapılan taşınmaz amortismanına tabi iktisadi kıymet olması nedeniyle maliyet olarak kabul edilmektedir.,

$$\text{Satış Bedeli - Net defter değeri} = \text{Satış Kazancı} \times \%25 = \text{İstisna kazanç tutarı}$$

$$335.000.000,00 - 287.615.838,58 = 47.384.161,42$$

Satış işleminin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

102 Bankalar Hesabı	335.000.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar	4.599.849,60	
257 Birikmiş Amortismanlar ... B.Amort.E D Fark	34.620.492,02	
252 Binalar		38.332.080,00
252 Binalar Binalar E D Farkı		288.504.100,20
679. DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR		47.384.161,42

Fona alınması gereken satış kazancı istisna tutarı ($47.384.161,42 \times \%25 = 11.846.040,35$)	11.846.040,35
---	---------------

Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-e maddesine istinaden İstisna Kazanç Tutarı 11.846.040,35 TL'dir. Mevcut tebliğ hükümleri gereğince 2025 yılının ocak ayından 2024 Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verilmesi gereken sürenin sonuna yani (30 Nisan 2025) tarihine kadar istisna kazançta isabet eden tutarın fon hesabına alınması gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-e maddesine göre ise satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla, beyanname üzerinde istisnaya isabet eden satış kazancının indirimi yanında, fon hesabına da alınması gerekmektedir. 2025 yılında enflasyon düzeltilmesinin devam etmesi halinde ki ekonomik verilere göre 2025 yılında enflasyon düzeltilmesine tabi olacağı aşikâr görülüyor. Bu durumda fon hesabı 549 hesapta enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacaktır. Nitekim 555 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 17'nci maddenin 3/b fıkrası 5520 sayılı Kanununun 5/1-e bendi gereğince oluşturulan fon gibi parasal olmayan kıymet olarak kabul edilen fonlar için Defterlere Kayıt Tarihi itibarıyla düzeltileceği Bilançolarını enflasyon düzeltilmesine tabi tutan mükelleflerin beyanname üzerinde yapacakları işlemlerin açıklandığı 40'nci maddesinin b) bendinde 2024 hesap dönemine ilişkin verilecek geçici vergi beyannameleri ile yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken;

- Bilanço üzerinde düzeltmeye tabi tutulan parasal olmayan kıymetlerden kaynaklanan kanunen kabul edilmeyen giderleri düzeltilmiş tutarlarıyla,

- Vergiden istisna edilmiş olan kazançlarını ise bu kazançların belirlenmesine esas bilançoların düzeltilmesi sonucu oluşan farkları da içerecek şekilde belirlenen tutarlarıyla dikkate alacaklar, beyanname üzerinde ayrıca bir düzeltme yapmayacaklardır açıklaması bulunması sebebiyle beyanname üzerinden indirim yapılacak istisna tutarının (fon hesabında yer alan tutarın) enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş tutarıyla

dikkate alınması gerekmektedir.

555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 53'ncü maddesinin (1) numaralı fıkrasında, düzeltme işlemine tabi tutulmuş olan 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço da yer alan parasal olmayan kıymetlerden amortismanına tabi olmayan kıymetlerin, düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zararın, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. Buna göre, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden ve gider olarak kabul edilmeyecek zarar tutarının;

- Satış bedelinin 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltme öncesi değerden düşük olması halinde, düzeltme öncesi değerle düzeltilmiş değer arasındaki tutarın tamamı,

- Satış bedelinin 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltme öncesi değer üstünde ancak 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltilmiş değer altında olması halinde ise satış bedeli ile düzeltilmiş değer arasındaki tutar olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bu çerçevede, 01.01.2024 tarihinden itibaren yapılacak işlemlerde anılan maddenin uygulanması ve kazancın tespitinde en son düzeltilmiş değerlerin maliyet olarak kabul edilmesi; dolayısıyla, enflasyon düzeltilmesi yapılmış amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetin elden çıkarılması halinde, bu işlem neticesinde oluşan kârın/zararın, bu işlemden önce yapılmış en son düzeltme işlemi baz alınarak belirlenmesi, amortismanına tabi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla düzeltilmiş değerinin altında kalan kısmının zarar olarak kabul edilmemesi ve 2024 hesap döneminden itibaren yapılan enflasyon düzeltilmesi işlemleri çerçevesinde oluşan maliyet artışı nedeniyle bir satış zararı doğması halinde ise bu zararın tamamının mali zarar olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

165 No.lu Vergi Usul Kanunu 20 No.lu Sirkülerinde konuyu açıklamaya yönelik yapı-

lan örnek uygulama şu şekildedir. Örnek: Hesap dönemi takvim yılı olan (P) Ltd. Şti. 30.6.2023 tarihinde 100.000,00 TL'ye satın aldığı bir arsayı 10.5.2024 tarihinde 120.000,00 TL'ye satmıştır.

Amortismanına Tabi Olmayan İktisadi Kıymetin Düzeltme Öncesi 31/12/2023 Değeri	100.000,00
Düzeltme Katsayısı	1,25608
31/12/2023 Tarihli Düzeltilmiş Değeri	125.608,00
Taşıma Katsayısı (1. Geçici Dönem) (Varsayım)	1,06346
31/3/2024 Tarihli Taşınmış Değeri	133.579,08
10/5/2024 Tarihinde Satış Tutarı	120.000,00
Satış Zararı	13.579,08
İndirim Konusu Yapılamayacak Zarar	5.608,00
İndirim Konusu Yapılabilecek Zarar	7.971,08

Buna göre toplam satış zararının; arsanın 31/12/2023 tarihli düzeltilmiş değerinin altında kalan kısmına tekabül eden (120.000-125.608=5.608,00) TL'lik zarar beyannamede kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Söz konusu arsanın belirtilen tarihte 90.000,00 TL tutarla satılması halinde ise (90.000,00-133.579,08) 43.579,08 TL'lik zararın 31.12.2023 tarihinde yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan (125.608,00-düzeltilmeye esas değer 100.000) 25.608,00 TL'lik kısmı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Arsanın 130.000,00 TL'ye satılması durumunda ise (130.000,00-133.579,08) 3.579,08 TL'lik zararın tamamı kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Örnekteki arsa 15.07.2023 öncesi olmasına rağmen iki tam yıl şirket aktifinde kayıtlı değil. Eğer, Kurumlar 5/1-e maddesinde yer alan koşulların varlığı olsaydı o zaman yukarıdaki örnekte yer alan 13.579,08 TL. satış zararının 31.12.2023 tarihli düzeltilmiş değerinin altında kalan kısmına isabet eden tutarı 5.608,00 TL Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olduğu gibi satış zararının 2024 yılına isabet eden ve gider yazılabilecek olana tutarının %25'i de (7.971,08 x %25 = 1.992,77 TL) yine kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır.

7- Satış kazancının fon hesabında tutulması: Kurumlar Vergisi Kanunu 5'nci maddesinde "Kazancın istisnadan yararlanan kısmını satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar, pasifte özel bir fon hesabında tutulur" denilmektedir. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6.2.3.2 bölümünde ise Kanun'da yer almayan fona alma kayıt işleminin zamanı belirtilmektedir. "Fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir." açıklaması bulunmaktadır. Dolayısıyla, istisnadan yararlanacak olan kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansiyacak olup, kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. "Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup, belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabileceği mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziyayı cezası ve gecikme faizinin ayrıca aranacağı tabiidir." açıklamaları mevcuttur. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6.2.3.2 bölümünde, Kanun'da yer almayan fona alma kayıt işleminin zamanı belirtilmekte ise de Kanun mad-

de metninde kayıt zamanı ile ilgili açıklama bulunmamaktadır. Mükellefler beyanname üzerinde istisna kazancı indirim konusu yaparken Fona Alma İşlemini atlayabilmekte ya da fona alma işlemini gecikme ile muhasebe kayıtlarına almak suretiyle Kurumlar Vergisinde belirtilen süreye uyulmaması nedeniyle cezalı tarhiyatla muhatap olabiliyorlar.

Dolayısıyla, tebliğ ile ilgili Kanun maddesinin kapsamının daraltılması kanunilik ilkesine ve mülkiyet hakkına aykırılık teşkil etmektedir.

Bu konuda D A N I Ş T A Y , Esas No : 2018/4403 Karar No : 2022/1700 no.lu kararında, İlk Derece Mahkemesi kararının özeti : *“davacı şirketin 2013 yılında sattığı gayrimenkulden elde ettiği satış kârının, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/1-e maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilen % 75’lik kısmının, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde belirtildiği şekilde, dönem sonunda ticari bilanço kârına ve mali kârına dahil edilmesi gerekirken, aynı yıl içerisinde Özel Fon Hesabına alındığı ve bilahare sermayeye ilave edildiği, bu şekilde tebliğde istisna uygulaması için öngörülen emredici şartlar ihlal edildiğinden bahisle istisna uygulamasından yararlanamayacağı sonucuna varıldığı ve bu durumun 5520 sayılı Kanun’a uygun olarak yapıldığı, 1 Seri No.lu Tebliğ’in fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılmasına dair zaman şartı dışında tüm kanuni şartların yerine getirildiği, taşınmaz satış istisnasından yararlanmak için gerekli olduğu iddia edilen zaman şartının, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile getirildiği ancak, bu tebliğin dayanağı ve taşınmaz satış kazancı istisnasının düzenlendiği 5520 sayılı Kanun’un 5/1-e maddesinde söz konusu istisnadan yararlanmak için bu şartın aranmadığı, bu şekilde yasal düzenlemenin kapsamının tebliğ hükmü ile daraltıldığı, kanun hükmünün düzenleme kapsamının genel tebliğ ile daraltılmasının kanunilik ilkesi ve normlar hiyerarşisine aykırı*

olduğu sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.” Danıştay’da (... Vergi Dairesi Müdürlüğü) temyiz istemini reddetmiş ve Temyize konu ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının ONANMASINA, karar verilmiştir.

Danıştay’ın bir başka kararı ise Esas No : 2019/1947 Karar No : 2022/411; *“davacı şirketin aktifine kayıtlı olan ve 01/10/2014 tarihinde sattığı gayrimenkule ait kazanç tutarının %75’ini satışın gerçekleştiği dönemi izleyen 2015 yılında değil, 2016 yılı Aralık döneminde özel fon hesabına aldığı ve istisna uygulamasına konu edilen tutarın 2014 yılı için belirlenen 212.000,00 TL’yi aşması nedeniyle YMM Tasdik Raporu ibraz etmediği dolayısıyla davacı şirketin gayrimenkul satış istisnasından yararlanmak için gerekli şartları sağlayamadığının tespit edildiği, bu tespitlere dayanılarak mahsup ve iade talebinin reddedildiğinin anlaşıldığı, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun İstisnalar başlıklı 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde tanınan istisnanın amacının şirketlerin mali yapılarının güçlendirilmesi ve finansman açıklarının kapatılarak kâra geçmelerinin sağlanması olduğu, olayda, davacı şirket tarafından satış kazancı satışın gerçekleştiği 2014 yılını izleyen hesap döneminin başında değil 2016 yılı Aralık döneminde özel fon hesabına alınmış ise de, davacı idarece satış kazancının bu süre içinde şirket hesaplarının dışına çıkarıldığı veya bu kazancın şirkette başka şekilde kullanıldığı yönünde bir tespit bulunmadığı, anılan düzenleme ve gerekçesi değerlendirildiğinde, bu hususun davacının istisnadan yararlanmasına engel teşkil etmediği, istisnadan yararlanabilmesi için YMM tasdik raporu ibrazına ilişkin olarak ise Kanun’da bir kural bulunmadığı, Tebliğ ile getirilen YMM tasdik raporu sunulmasına ilişkin şartın mevzuatta yer almayan bir ödevin mükellefe yüklenmesi anlamında olduğu, yasada yer almayan bir ödevin kanunun verdiği yetki kapsamı dışına çıkılarak idarece istenmesinin Anayasal bir ilke olan vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturduğu, bu durumda, davacının mahsup talebinin reddinde hukuka aykırılık bulunmadığı gerek-*

çesiyle davanın kabulüne, dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir.” Danıştay da.. Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesinin ...tarih ve E:..., K:...sayılı kararının 16.02.2022 tarihinde onanmasına karar vermiştir.

Danıştay kararlarından anlaşılacağı üzere fona alınma işlemi satış kazancının kanunda belirtilen süre içerisinde şirket hesaplarının dışına çıkarılmaması, kar dağıtımının yapılması şartı ve şirkette amacının dışında kullanılmaması yönünde...

Danıştay kararında öncelikle bu tespiti bakıyor eğer böyle bir tespit söz konusu değilse Danıştay kararında fona alınma işleminin, zaman şartının, tebliğ ile düzenlenmesinin Anayasal bir ilke olan vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturduğu yönünde olduğunu görüyoruz.

Dönem Kazancının Zarar veya İstisna Kazançtan Daha Düşük Kaldığı Durumlar da fon hesabına alma işlemi: İşletmeler istisna kapsamındaki taşınmaz satışından kar elde etmiş olmakla birlikte diğer faaliyetleri nedeniyle zarar etmiş olabilir. Bu durumda söz konusu istisna kazancın bilançoda fon hesabına alınması halinde bilançoda özel fon hesabında artış sağlanırken geçmiş yıllar zararları da o ölçüde artacaktır. Ticari zararın olduğu bir durumda kar yedeği niteliğindeki fon hesabına alınacak bir değerden söz edilemez. Bu gibi durumlarda “olayın gerçek mahiyeti” gözden uzak tutulmamalıdır. Keza, bilançoda gösterim işlemi vergi hukukunun alanını değil esas itibarıyla muhasebe hukukunun (standartlarının) alanını ilgilendiren bir konudur. (7)

Nitekim, 26/12/1992 Tarihli 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde “549. Özel Fonlar İşletmede bırakılması ve tasarrufu zorunlu yasal fonlar ile diğer maksatlarla ayrılan fonlar bu hesapta izlenir.” denilmektedir. Dolayısıyla, Fona alınma zamanı her koşulda Kurumlar vergisi tebliği hükmündeki zaman sürecinde gerçekleşemeyebilir. Önemli olan olayın gerçek mahi-

yetidir. Gelir tablosunun zararlarla sonuçlanması halinde geçmiş yıllar zararını arttırarak fona alma işlemi geçmiş yıllar zararını arttıracığı için sadece şekil olarak tamamlayıcı unsur olmaktadır.

8- Özel Fon Hesabında Kalma Süresi: İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır. Görüldüğü üzere; 1 No.lu kurumlar vergisi tebliğinde İşletmenin tasfiyeye girmesi halinde istisnadan yararlanılamayacağı ve istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı açıklamaları bulunmaktadır. Oysa, Vergi Usul Kanunu 162.maddesinde “Tasfiye ve iflas hallerinde, mükellefiyet vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam eder.” hükmü açıktır. İş bırakmadan genel olarak ticari ve mesleki faaliyete son verildiğinin anlaşılması yanında işletme ile ilgili iktisadi kıymetlerin tamamen elden çıkarılması başka bir ifade ile işletmeye kayıtlı menkul ve gayrimenkullerin de tasfiyesi gerekir.10 Kurumlarda Tasfiye süreci iki aşamadan oluşmaktadır. Tasfiye ye giriş ve Tasfiyenin sonlanması. Tasfiyeye giriş sürecinde işletme faaliyetinin devamı için gerekli olan tedarik zinciri durur. İşletme bu süreçte iktisadi kıymetlerini likidite etmeye çalışır. Ancak Tasfiyeye giriş sürecinde Tasfiye süreci pay sahiplerinin istemesi halinde dönülmesinin mümkün olduğu bir süreçtir. Dolayısıyla, 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Tebliğinde tasfiyeye giriş ve tasfiyenin sonlanması aynı kapsamda değerlendirilmiştir. Kanun lafzında “kurumun tasfiyesi “ifadesi yer almaktadır. Kazancın bünyede korunması süre şartının, tasfiye dolayısıyla ihlal edilmiş sayılması için, istisnadan yararlanmış kazancın beş

yıllık süre dolmadan ortaklara dağıtılmış olması gerekir. Tasfiyenin başlaması dağıtım gerçekleşmedikçe, şartın ihlal edilmiş sayılması için yeterli değildir.¹¹ Dolayısıyla, tasfiyeye girilmesi süreci istisna şartlarını bozmamalıdır; Çünkü, fondan çekilme durumu ancak tasfiyenin sonuçlanması halinde neticelenecektir. (8)

9- İstisna Uygulamasında İşletme Faaliyeti: Taşınmaz ticareti ve kiralaması ile uğraşmamak, faaliyet konusu taşınmaz ticareti ve kiralanması olan kurumların bu amaçla iktisap ettikleri ve ellerinde tuttukları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl kurum aktifinde kayıtlı olması da durumu değiştirmeyecektir. Aynı durum, satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir. Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecek, taşınmaz ticaretine konu edilen veya kiralama ya da başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancı ise istisnaya konu edilmeyecektir.

Örnek (1) Bir inşaat şirketinin şirket merkezi olarak kullanılmak üzere inşa etmiş olduğu bir binayı, en az iki tam yıl süre ile kullandıktan sonra satması halinde, bu satıştan doğan kazanç için istisna uygulanabilecektir. Şirketin satmak amacıyla inşa etmiş olduğu veya satın aldığı binaların satışından elde ettiği kazançlar için söz konusu istisna uygulanmayacaktır.

Örnek (2) İnşaat faaliyetinde bulunan bir şirketin satın aldığı arsayı iki tam yıl geçtikten sonra satması halinde ya da faaliyet konusu alışveriş merkezleri inşaa etmek veya kiraya vermek olan şirketin bu amaçla inşa ettiği taşınmazları iki tam yıl geçtikten sonra satması halinde, şirketin bu istisnadan yararlanması söz konusu olmayacaktır.

Örnek (3) Bir inşaat şirketinin inşa etmiş

olduğu binanın bir kısmını otopark olarak, diğer bir kısmını işyeri olarak kiraya vermesi, kalan kısmını ise şirket faaliyetlerinde kullanması halinde, şirket faaliyetinde bulunduğu kısmın satılmasından elde edilen kazanç istisnaya konu olabilecek, diğer kısımlar istisnadan yararlanamayacaktır.

Örnek (4) Esas faaliyeti taşınmaz ticareti ve kiralaması olmayan bir şirketin, atıl olarak durmakta olan bir taşınmazını kiraya verdikten iki tam yıl sonra söz konusu taşınmazı satması halinde taşınmazın elden çıkarılmasından doğan kazancın istisnadan yararlanması mümkün bulunmaktadır.

10-Taşınmazlar ile iştirak hisselerinin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası ve kamulaştırılması: İstisna uygulanabilmesi için taşınmazların satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Kat karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemlerinde de söz konusu istisna hükmü uygulanmayacaktır.

Bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rıza en veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri ise kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Düzenleme uyarınca, satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerektiğinden ve kamulaştırma işlemleri ile ilgili özel bir belirleme yapılmadığından, kamulaştırma işlemlerinde satış bedeline ilişkin uyuşmazlıkların maddede yer alan iki yıllık tahsil süresi içinde sonuçlandırılarak, varsa ek olarak alınan bedelin 15.07.2023 tarihinden itibaren yapılan taşınmaz satışlarında ise %25'inin de (geç ödeme dolayısıyla alınan faiz ve benzeri

unsurlar hariç) bu süre içinde fon hesabına aktarılması şartıyla, uyuşmazlığın son bulunduğu dönemde istisnadan yararlanılabileceği mümkün bulunmaktadır. Ancak, burada yine kamulaştırma işlemleri ile ilgili özel bir belirleme yapılmadığından, kamulaştırma işlemlerinde satış bedeline ilişkin uyuşmazlıkların maddede yer alan iki yıllık tahsil süresi içinde sonuçlandırılarak, varsa ek olarak alınan bedelin %25 'inin fon hesabına alınması işleminde de yargı süresinin kısa sürede kesinleşmesinin mümkün olamayacağı dikkate alındığında yargı kararının kesinleştiği tarihte fon hesabına alınması gerekir.

İstisna uygulamasında, her şeyden önce satış bedelinin nakit olarak tahsil edilmesi gerekmektedir. Nakit olarak tahsil edilmese de her an nakde dönüştürülmesi kolay altın, Devlet Tahvili, Hazine Bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB'de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar ile de tahsil edilebilmesi mümkündür. Ancak, bu kıymetlerin en geç iki yıllık tahsil süresinin sonuna kadar nakde dönüştürülmesi gerekir.

SONUÇ

Kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları, 5'nci maddenin birinci fıkrasında sayılmıştır. (e) bendinde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnası düzenlenmektedir. Kanun gerekçesinde İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir.

Taşınmaz satış kazançlarına uygulanacak kurumlar vergisi istisnası 14.07.2023 tarihli 7456 sayılı yasayla 15.07.2023 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırıldı. Ancak, Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen Geçici 16'nci madde ihdas edilmiş olup; *"Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için 5'nci maddenin birinci fıkrasının (e) bendinin bu maddeyi ihdas*

eden Kanunla değiştirilmeden önceki hükümleri uygulanır. Şu kadar ki, bu Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan %50 oranı, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra yapılacak taşınmaz satış kazançları için %25 olarak uygulanır." Şeklinde düzenleme yapıldı. Kurumlar Vergisi 5/1-e bendiyle ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 16'nci madde de oran konusunda ki kısıtlama yerine kanun değişikliğinden önce iktisap edilen taşınmaz satış kazancı istisnasında değişiklik öncesi hükümler geçerlidir şeklinde düzenleme yapılmış olsaydı verginin hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkeleri yönünden daha hakkaniyetli bir yaklaşım olabilirdi.

T.C. Anayasa'nın 73. Maddesine göre Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır hükmü vergilerin yasallığı ilkesini açıkça ifade etmektedir. T.C. Anayasa'sının 13'ncü maddesinde ise Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir hükmü yer almaktadır. T.C. Anayasa'sının 35'nci maddesinde ise; mülkiyet hakkı ancak kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlanabilir hükmü bulunmaktadır. Bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde T.C. Anayasa'mızın **kanun dışında herhangi bir düzenleyici işlem ile getirilen sınırlamaları, kamu yararı bulunsa bile Anayasa'ya aykırı kılmaktadır.**

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5.maddede istisna şartları açıklanmıştır. 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile kanun maddesinde yer almayan birçok şart tebliğ ile getirilerek kanunilik ilkesi aşılmıştır.

Yukarıda yer alan açıklamalarımızda yer aldığı üzere fona alınma işleminde taşınmaz satışını takip eden takvim yılının başından Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar fona alma işlemini gerçekleştirmeyen veya hata ile unutan ku-

rumlarda istisna işleminin reddedilebilmesi için öncelikle kurum kayıtlarından istisnaya isabet eden tutarın işletmeden çekilip çekilmediği, kar dağıtımı yapılıp yapılmadığı, amacı dışında kullanılıp kullanılmadığının tespiti yapılması gerekirken sadece fona alma işleminin süresinde yapılmadığı gerekçesi, şekli işlem nedeni ile istisnadan yararlandırılmaması hukuki açıdan olumsuz sonuçlara neden olabilmektedir.

1 No.lu kurumlar vergisinde İşletmenin tasfiyeye girmesi halinde istisnadan yararlanamayacağı ve istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı açıklamaları bulunmaktadır. Oysa Kanun lafzında “kurumun tasfiyesi” ifadesi yer almaktadır. Dolayısıyla, tasfiyeye girilmesi sürecinde satış kazancının fon hesabından çekilmemesi istisna şartlarını bozmamalıdır. Çünkü, fondan çekilme durumu ancak tasfiyenin sonuçlanması halinde neticelenecektir. Maliye İdaresinin Tebliğ ve Özelgeleri ile ortaya koyduğu bu husus istisna uygulamasını hukuki açıdan olumsuz olarak etkileyebilen bir durumdur.

Netice itibariyle yasal hükümlere ve tebliğ ile yapılan açıklamalara uyulması gerekir. Yükümlülerin tebliğ açıklamaları doğrultusunda işlem yapmaları halinde idare açısından ihtilaf yaratmayacağı veya yükümlü'nün cezai işlemle muhatap olmayacağı tabiidir. Ancak yukarıda bahsettiğimiz bazı özel durumlar söz konusu olduğunda; 5520 sayılı Kanun'un 5/1-e maddesinde söz konusu istisnadan yararlanmak için yasada düzenlenen şartların kapsamının tebliğ hükmü ile daraltıldığı, kanun hükmünün düzenleme kapsamının genel tebliğ ile daraltılmasının ise kanunilik ilkesi ve normlar hiyerarşisine aykırı olduğunu, Maliye İdaresince istisna koşullarını taşımadığı gerekçesiyle yargıya intikal eden durumların ise mükellef lehine sonuçlandığını hatırlatmakta fayda olduğunu unutmayalım...

KAYNAKÇA

<https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/KURUMLARVERGISIKANUNUNUNU-N51E60a826.PDF>,Coşkun Çekiciler,O-nur Gök Makalesi,22.09.2024,

<https://taad.taa.gov.tr/yuklenenler/dosyalar/dergiler/taad/taad-56/fe2a-2c8f-a2f2-4a14-bde4-47b76fa83515-makale-10-1523--kader-melistopcu.pdf-20.09.2024>,

D.4, Esas No : 2018/4403 Karar No : 2022/1700 no.lu karar,

D.9 ,Esas No : 2019/1947 Karar No : 2022/411 no.lu karar,

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,1 Seri No.lu Tebliğ,

kanitymm.com.tr/wp-content/uploads/2020/02/2007-04-tasinmaz-ve-istirak-his-satis-kazanc-fon-hs-alinma-zamani.pdf,Sakıp Şeker Makalesi-22.09.2024,

https://www.vergidegundem.com/documents/10156/1290532/HAZ13_makale1.pdf/5d95e-ee9da4-4164-8795-8819e3fac4fb,21.09.2024,

165 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri.

Dr. Mehmet Ali Özyer Açıklama Ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması 7.Bası,Maliye Hesap Uzmanları Derneği),Aralık 2015,351

Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları,(Oluş Yayıncılık,Nisan 2007),167

T.C. Anayasası

MUHASEBE MESLEĞİ VE MESLEK ODALARI ÜZERİNDEKİ VESAYET HAKKINDA BİR DEĞERLENDİRME

Şerif Yıldız

Yönetim Kurulu Üyesi - Oda Sekreteri, (SMMM, MBA, CPA), İzmir Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler Odası, Türkiye, e-mail: serifyildiz@gmail.com

Özet

Bu yazı, Türkiye’de çatı meslek örgütü (TÜRMOB) ve mali müşavirlik mesleği üzerindeki kamu vesayetinin, özellikle 3568 sayılı Kanun ve Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın düzenlemeleri aracılığıyla nasıl uygulandığını ele alıyor. Mesleğe ve meslek örgütüne dair yönetmeliklerin Hazine ve Maliye Bakanlığı onayına tabi olması, meslek örgütlerinin özerkliğini kısıtlıyor. Yazı, ayrıca muhasebe mesleğinin vergi odaklı olmasından doğan sorunları ve uluslararası finansal raporlama standartlarına uyumsuzluğu tartışıyor. Akademik çevrelerin ve meslek örgütlerinin birlikte çalışarak bu hususta farkındalık yaratmaları ve bu vesayeti azaltmaları gerektiği vurgulanıyor ve mesleğim gelişimi için daha özerk bir yapının gerekliliği savunuluyor.

Anahtar kelimeler: TÜRMOB, Muhasebe, Mali Müşavirlik, Kamu Vesayeti, Özerk Meslek Örgütü, Ticari Muhasebe,

Citation/Atf: YILDIZ, Ş. (2024). MUHASEBE MESLEĞİ VE MESLEK ODALARI ÜZERİNDEKİ VESAYET HAKKINDA BİR DEĞERLENDİRME. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(2): 281-284

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:

Şerif Yıldız

E-mail: serifyildiz@gmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

1. GİRİŞ

Türkiye’de mali müşavirlik mesleği, ülke ekonomisinin dinamikleri içerisinde önemli bir yer tutmaktadır. Ancak, meslek örgütlerine yönelik yasal düzenlemeler ve mesleki lobi faaliyetlerinin yetersizliği nedeniyle, meslek mensuplarının bağımsızlığı ve mesleğin gelişimi üzerinde ciddi kısıtlamalar bulunmaktadır. Bu bağlamda, özellikle 3568 sayılı Kanun’un 50. maddesi, meslek örgütü üzerindeki vesayetin yasal dayanağı olarak görülmektedir. Muhasebe bilimi ve mesleği üzerindeki vesayet ise Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi düzenlemeleri aracılığıyla yürütülmektedir.

2. MESLEK ÖRGÜTÜ ÜZERİNDEKİ VESAYET SORUNLARI

3568 sayılı yasa, TÜRMOB ve mali müşavirlerin çalışma alanlarındaki kamu vesayetinin ne şekilde tezahür ettiğini net bir şekilde ortaya koymaktadır. Bu durum, özellikle yönetmeliklerin düzenlenmesi ve uygulanması sürecinde kendisini gösteriyor.

Kamu vesayeti olarak nitelendirilebilecek uygulamalar, özellikle Hazine ve Maliye Bakanlığı’ndan görüş alma zorunluluğu ve yönetmeliklerin Resmi Gazete’de yayımlanması süreçlerinde ortaya çıkıyor. Yasa metninde mesleğe ve meslek örgütündeki iş ve işlemleri düzenleyen yönetmelikler için Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın uygun görüşünün alınması ve Resmi Gazete’de yayımlanması gibi zorunluluklar getirilmiştir. Bu durum, meslek odalarının ve TÜRMOB’un kendi alanlarında daha özerk bir şekilde hareket etme kapasitesini kısıtlıyor.

Yönetmelikler için Görüş Verme ve Resmi Gazete’de Yayınlama Şartı

Yönetmeliklerin bir kısmında Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın “uygun görüş” vermesi zorunluluğu var. Bu, meslek örgütlerinin kendi çalışma usullerini düzenleme konusunda doğrudan bir kamu denetimi altında olduğunu gösteriyor. Özellikle mali müşavirlik gibi teknik ve uzmanlık gerektiren bir alanda, meslek odalarının ve TÜRMOB’un

belirli konular hakkında daha özerk kararlar alabilmesi beklenirken, bu görüş alma zorunluluğu bürokratik bir vesayet anlamına geliyor. Yönetmeliklerin Resmi Gazete’de yayımlanması zorunluluğu da, meslek odalarının aldığı kararların kamu otoritelerince denetlenmesine olanak tanıyor. Bu denetim, meslek örgütlerinin özerkliğini ortadan sırtlıyor.

Anayasa Mahkemesi’nin Kararı ve Vesayet Azaltımı

Anayasa Mahkemesi’nin 2023 tarihli kararıyla, disiplin cezalarına dair yönetmeliklerin düzenlenmesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın uygun görüş zorunluluğunun iptali, vesayet mekanizmasını kısmen de olsa azaltan bir gelişme olarak değerlendirilebilir. Bu iptal, meslek örgütlerinin kendi üyelerine yönelik disiplin uygulamalarında daha bağımsız hareket edebilmesinin yolunu açmıştır.

3. MUHASEBE UYGULAMALARI TEMELİNDE MESLEKİ VESAYET: FİNANSAL RAPORLAMA SORUNLARI VE ULUSLARARASI UYUMSUZLUK

Meslek örgütü üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak kurulan yasal vesayet, mali müşavirlerin bağımsızlıklarını zayıflatmakta ve mesleğin gelişimini olumsuz etkilemektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın düzenlemeleri, muhasebe bilimi ve mesleği üzerindeki kontrolünü artırırken, meslek mensuplarının bağımsız hareket etmelerini kısıtlamaktadır. Özellikle son 40-50 yıl içerisinde vergi odaklı düzenlemelerin muhasebe standartlarını şekillendirmesi, mesleği adeta vergi odaklı bir hesaplama aracına indirgemıştır. Bu durum, muhasebe biliminin özünden uzaklaşmasına ve mesleğin itibarsızlaştırılmasına yol açmaktadır. Türkiye’deki işletmelerin finansal raporlama standartlarına uyum sağlamakta zorlanması, uluslararası iyi uygulamalardan geri kalınmasına neden olmaktadır. Örneğin, borsaya kote şirketlerin en az üç mali tablo seti hazırlayabilmesi ve farklı kar-zarar beyanlarında bulunabilmesi, uluslararası piyasalarda ciddi sorunlar yaratmaktadır. Bu uyumsuzluk, Tür-

kiye'nin ekonomik görünümünü olumsuz etkileyerek, yabancı yatırımcıların güvenini sarsmaktadır. İşletmelerin tam bir finansal tablo seti hazırlaması hedefinin, muhasebe biliminin sağlam temellere oturtulmasıyla sağlanabileceği unutulmamalıdır.

Türkiye'de, Hazine ve Maliye Bakanlığının da etkisi ile vergi yasalarındaki kurallar ile devletin vergi alacağına kayba uğratılmamasını temel alan vergi muhasebesi uygulanmaktadır. Buna karşılık ticari muhasebede temel ilke, işletmenin sürdürülebilirliğinin sağlanmasıdır.

Son aylarda enflasyon muhasebesi etrafında yürütülen tartışmalar, Türkiye için artık ticari muhasebeye geçiş ve gerçeğe uygun finansal raporlama ihtiyacını ortaya koymuştur. Ticari muhasebeye geçiş işletmelerde etkin kaynak temini ve kullanımını sağlayacak ayrıca uygun finans kaynaklarına erişimi kolaylaştıracaktır.

Artık tüm dünyada geçerli, ticari muhasebeyi esas alan ortak bir muhasebe dili ile hazırlanmış tek finansal tablolar seti hazırlamak varken ülkemizdeki yaygın vergi muhasebesini tartışmak durumundayız. Çünkü muhasebenin görevi ticari karın hesaplanmasıdır

İşletmeler için tek bir finansal tablo seti hazırlamak konusunda Türkiye, meslek camiası ve hatta ilgili kuruluşlar olarak yeterli kadar çaba göstermediğimiz açıktır. Bu durum bizi, vergi için vergi muhasebesiyle, sermaye piyasası için sermaye piyasası mevzuatına göre, bankalar için bankacılık mevzuatına göre ve fon teminini kolaylaştıracak şekilde farklı finansal tablolar üretilmesi sonucuna götürmüştür. Özetle vergi amaçlı finansal tablo ihtiyacını ortadan kaldırarak ticari amaçlı tek bir finansal tablo seti hazırlamalıyız.

Tüm işletmelerin vergi için değil, bilgi için muhasebeyi kullanmaya yönlendirilmesi amacıyla eğitim kurumları ve meslek odaları tarafından farkındalık eğitimlerinin verilmesi şarttır. Bu yönde kamunun gerekli yasal düzenlemeleri yapması konusunda gayret göstermeliyiz.

Mevcut yasal mevzuat çerçevesinde Ticaret Bakanlığı ve Kamu Gözetim Kurumu (KGK), muhasebe mesleği üzerinde yeterince etkili olamamaktadır. Ticaret Bakanlığı'nın, muhasebe standartlarının belirlenmesi ve işletmelerin finansal raporlama süreçlerinin düzenlenmesindeki rolü artırılmalıdır. Bu amaca hizmet etmek üzere Kamu Gözetim Kurumu'nun Ticaret Bakanlığı'na bağlı bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir. Bu değişiklik, işletmelerde muhasebe standartlarının uluslararası normlara uygun şekilde uygulanması için gerekli zemini oluşturacaktır.

Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi temelli regülasyonlarının muhasebe üzerindeki olumsuz etkilerinin, artık akademik çevreler tarafından daha yüksek sesle dile getirilmesi gerekmektedir. Bu noktada, akademisyenlerin meslek örgütleri ile çalışarak, muhasebe bilimi ve mesleğinin bağımsızlığını savunmaları, mesleğin geleceği açısından kritik bir öneme sahiptir.

4. SONUÇ

Meslek yasamız, TÜRMOB'un faaliyetleri üzerinde hâlâ ciddi bir kamu vesayetinin var olduğunu göstermektedir. Özellikle mesleğin düzenlenmesi ve denetimi ile ilgili alanlarda Hazine ve Maliye Bakanlığının onayı, meslek örgütlerinin karar alma süreçlerinde devletin doğrudan müdahil olmasını sağlıyor. Bu da mali müşavirlerin mesleki gelişimini sınırlayan bir unsur olarak karşımıza çıkıyor. Anayasa Mahkemesi'nin 2023 yılındaki iptal kararı ise bu vesayetin azaltılmasına yönelik önemli bir adım olarak değerlendirilebilir. Ancak, genel olarak meslek odalarının daha özerk bir yapıya kavuşabilmesi için bu tarz kamu vesayetinin azaltılması ve yönetmeliklerin meslek örgütleri tarafından bağımsız olarak düzenlenebilmesi önem arz ediyor.

Türkiye'de muhasebe mesleği ve bilimi üzerindeki yasal vesayetlerin sona erdirilmesi, mesleğin bağımsızlığının sağlanması ve uluslararası standartlara uygun bir yapının oluşturulması için kapsamlı bir mücadele gerekmektedir. Meslek örgütleri, akademis-

yenler, kamu kurumları ve özel sektörün birlikte çalışarak bu mücadeleyi desteklemesi, mesleğin geleceğini güvence altına alacaktır. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın vergi temelli regülasyonlarının eleştirilmesi, Ticaret Bakanlığı ve KGK'nın muhasebe standartları üzerindeki etkisinin artırılması, bu sürecin en önemli adımları arasında yer almaktadır. Bu hedeflere ulaşmak, muhasebe mesleğinin itibarı ve sürdürülebilirliği için kaçınılmazdır.

EMİSYON PRİMİNİN SERMAYEYE İLAVESİ II

Erol Sönmezocak

S.M.M.M., Türkiye, e-mail: erol@umutmuhasebe.com

Özet

Üç bölümde inceleyeceğim emisyon primi konusunu, kapsadığı kavramları, ticaret ve vergi hukukundaki yeri ve anlamlarını gecen yazımızda inceledik.

Bu yazımda ise emisyon priminin sermayeye ilavesi ve ilave edilen sermayenin azaltılmasında oluşan vergilendirme hakkında uzman görüşlerini belirteceğim.

GİRİŞ

TTK' nın 519/2. maddesinde emisyon primlerinin kullanılmamış bulunan kısmının genel kanuni yedek akçeye ekleneceği ifade edilmiştir. Genel kanuni yedek akçeler ise TTK' nın 519/3. maddesine göre sermayenin veya çıkarılmış sermayenin yarısını aşmadığı takdirde, sadece zararların kapatılmasına, işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi devam ettirmeye veya işsizliğin önüne geçmeye ve sonuçlarını hafifletmeye elverişli önlemler alınması için kullanılabilir.

TTK' nın İç Kaynaklardan Sermaye Artırımı Başlıklı 462/1. maddesine göre; esas sözleşme veya genel kurul kararıyla ayrılmış ve belirli bir amaca özgülenmemiş yedek akçeler ile kanuni yedek akçelerin serbestçe kullanılabilen kısımları ve mevzuatın bilançoya konulmasına ve sermayeye eklenmesine izin verdiği fonlar sermayeye dönüştürülerek sermaye iç kaynaklardan artırılabilir.

Citation/Atıf: SÖNMEZOCAK, E. (2024). EMİSYON PRİMİNİN SERMAYEYE İLAVESİ II. *İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ*. 7(2): 285-288

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:

Erol Sönmezocak

E-mail: erol@umutmuhasebe.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

462/2. maddesine göre ise artırım genel kurul veya yönetim kurulu kararının ve esas sözleşmenin ilgili maddelerinin değişik şeklinin tescili ile kesinleşir. Tescil ile o anda mevcut pay sahipleri mevcut paylarının sermayeye oranına göre bedelsiz payları kendiliğinden iktisap ederler. Bedelsiz paylar üzerindeki hak kaldırılamaz ve sınırlandırılmaz; bu haktan vazgeçilemez.

Emisyon primlerinin sermayeye ilavesi TTK' nın 462. ve 519. maddeleri çerçevesinde mümkündür. Emisyon primlerinin sermayeye ilavesi, sermaye artırımını yapan şirket için KV açısından vergileme gerektirmez.

KV Genel Tebliğinin I/ 6.2.4.3. Bölümüne göre **sermaye yedeklerinin** sermayeye ilavesinin kar payı dağıtımı olarak görülmediği, **kar yedeklerinin** sermayeye ilavesi nedeniyle edinilen bedelsiz hisselerin ise KV mükellefleri açısından iştirak kazancı hükmünde olduğu ve nominal bedelle iştirakler hesabında takip edileceği ayrıca KVK'nın 5/1-a maddesi gereği istisnadan yararlandırılacağı, söz konusu hisselerin satılması durumunda ise KVK'nın 5/1-e maddesindeki şartları taşıması kaydıyla satıştan elde edilen kazancın %75'inin istisna olacağı belirtilmiştir. Buradaki temel sorun emisyon primlerinin sermaye yedeği mi yoksa kar yedeği mi olduğu konusudur. TTK' ya göre emisyon primleri kar yedeği, Tek düzen Hesap Planına göre ise sermaye yedeğidir. Tebliğ açıklamasına göre sermaye yedeklerinin sermayeye ilavesi kar dağıtımı olarak görülmediğinden, kar yedeklerinin ise istisna hükümlerinden yararlandırılması gerektiğinden bahisle vergileme yapılmamaktadır.

GVK' nın 94/6. maddesinin parantez içi hükmüne göre ise karın sermayeye ilavesi kâr payı dağıtımı hükmünde olmadığından vergi kesintisi yapılmaz. * 8.12.2020 tarihli Alomaliye Doğan Çengel-YMM. Bağımsız Denetçi

Emisyon primi tutarı nakdi sermaye artırımında faiz indirimi hesabında dikkate alınabilir mi?

Çok tartışılan bu konuya Gelir İdaresi 26.10.2022 tarih ve 1239258 sayılı özgelge ile

açıklık getirmiştir.

Sermaye olarak tescil edilmeyen emisyon primleri üzerinden, KVK 10. maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi uyarınca nakdi sermaye indirimi hesaplanması mümkün değildir.

Emisyon primlerinin daha sonra sermayeye ilave edilmesi durumunda da sermayeye eklenmesi işlemi, bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesi mahiyetinde olduğundan, söz konusu artış nedeniyle nakdi sermaye artışı indiriminden faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

F- MELEK YATIRIMCILAR VE EMİSYON PRİMİ

Emisyon primli sermaye artırımını genellikle "Melek Yatırımcı" şirketlerde oluşmaktadır. Yatırımında başarılı olan fakat sermayeleri yatırımın devamını getirmeye yetmeyen girişimci, sermayeleri "emisyon primli" artırarak şirketlerine hem yeni ortak bulmakta hem de şirketlerine önemli miktarda sermaye girişi sağlanmaktadır.

Melek yatırımcılar için Hazine Müsteşarlığı'nın 13 Şubat 2013 Tarihli 28560 sayılı resmî gazetede yayınlanan "Başbakanlık (Hazine Müsteşarlığı)' tan Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmen 'lerin Girişim şirketleri ile ilgili 22. Maddesinin 2 fıkrası; aşağıdadır.

"(2) Yeni kurulan şirkette sermaye taahhüdünün mevcut bir şirkette ise, sermaye artırımlarının yerine getirilmesi yoluyla şirket sermaye yapısının güçlendirilmesini teminen emisyon primi dahil sermayenin veya hisse senetlerinin iktisap bedellerinin nakdi olarak girişim şirketi banka hesabına yatırılması zorunludur. Girişim şirketi hesabına nakdi olarak yatırılan hisse senedi iktisap bedellerinin hesaba giriş tarihinden itibaren en geç on iki ay içinde iş planında belirtilen şekilde harcanması ya da fiziki yatırıma dönüşmesi gerekir." Yönetmelik hükümlerine uyulmak zorunluluğu unutulmamalıdır.

G- ŞİRKETLER KENDİ İŞTİRAKLERİNDEN EMİSYON PRİMLİ HİSSE ALABİLİR Mİ?

Ana şirket veya yaygın kullanımıyla Holdingler, kendisinin %100 iştiraki olan şirketlerin, (İştirakinin) “Emisyon primli” sermaye artışını yapabilir mi?

Bu konuda TTK’nda bir açıklama yok. Fakat uygulamada aksi bir görüş de bulunmakta.

Geçmişte, mükellefim Holding’ in iştiraki olan şirketin sermaye artışını Emisyon primli yapmışım. Ticaret Bakanlığı yetkilileri önce itiraz ettiler. Daha sonra ise sermaye artışının “emisyon primli” ifadesini rapordan çıkarttılar. Yerine de “sermaye yedekleri” tanımını yazmamızı istediler. Yapılan bu değişiklik Holding şirket, iştirakinin emisyon primli sermaye artışına katılmış oldu.

H- EMİSYON PRİMİNİN SERMAYEYE İLAVE EDİLMESİNİN ARDINDAN SERMAYE AZALTIMI İŞLEMLERİ

Emisyon priminin sermayeye ilave edilmesinin ardından sermaye azaltımı yapılması halinde sadece stopaj yönünden vergilendirme yapılması gerektiği, gayrimenkul ve/veya iştirak hissesi satış kazancı istisnasının sermayeye eklenmesinin ardından sermaye azaltımı yapılması halinde ise; kanunda belirtilen şartların sağlanmasından sonra sermaye azaltımına gidilmesi halinde sadece stopaj yönünde, kanunda belirtilen şartların sağlanmadan sermaye azaltımına gidilmesi halinde ise hem KV hem de stopaj yönünden vergilendirme yapılması gerektiği,

Enflasyon düzeltme farklarının sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu işlemin yapıldığı dönemde vergiye tabi tutulması gerektiği, ortaklara dağıtımı halinde de stopaj yönünden vergilendirme yapılması gerektiği yönünde kanaat bildirmekle beraber sermaye azaltımının bileşenlerine ve niteliğine göre Maliye idaresi tarafından yasal bir düzenleme yapılması konunun sıhhati

açısından daha iyi olacaktır. *Lebib Yalkın Mayıs 2019 sayı:185

Sermaye yedeklerinin azaltım yoluyla işletmeden çekilişi kâr dağıtımı sayılır mı ve kâr dağıtım stopajına tabi tutulabilir mi?

Bu konuda yayınlanan 7420 sayılı Kanunla KVK eklenen 32/B maddesine göre;

* Öz kaynakların sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra yapılan sermaye azaltımlarında azaltılan tutarlar “orantı yöntemi” ile belirlenecek.

* Öz kaynakların sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş yıl geçmeden yapılan sermaye azaltımlarında en yüksek vergili unsurlara öncelik verilecek.

En yüksek vergilemeden kasıt azaltılan öz sermaye kaleminin hem kurumlar vergisine hem de kar dağıtım stopajına tabi tutulmasını sağlamaktır.

Bu konuda yayınlanan tebliğde, sermaye yedeklerinin, sermaye azaltımı yoluyla işletmeden çekildiğinde kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisine (stopaja) tabi tutulacak kalemler arasında sayılıyor.

Bu kapsamda, her ne kadar **emisyon priminden** tebliğ taslağında bahsedilmemiş olsa da kardan ayrılmayan sermaye yedeği niteliğindeki bu fonların nakdi sermayeden bir farkı yoktur, ortaklarca işletmeye konulan sermaye benzeri değerlerdir. Bu nedenle gerek doğrudan gerekse sermaye azaltımı yoluyla dolaylı olarak ortaklara dağıtılması emisyon primlerinin vergilendirilme gerekçesi olamaz! * Erdoğan Sağlam’ ın 09.01.2023 Tarihli T24 gazete yazısı

Sermaye yedeklerinin, sermaye azaltımı yoluyla işletmeden çekilmesinin kâr payı olmadığına dair bir üstat görüşü de aşağıdadır.

“Ben kişisel olarak, emisyon priminin işletmeye konan değer olduğunu ve vergilendirilebilir bir kazanç olmadığını düşünüyorum. Bu yöndeki yargı kararlarındaki gerekçeler benim de gerekçelerim. Karşı yöndeki gerekçelere katılmadığım gibi, yukarıda özetlediğim stopajla ilgili Danıştay Dördüncü

Daire kararının gerekçelerinden biri olan, emisyon priminin sermaye yedeği niteliğinde olduğu kabulünün kararla çeliştiğini, bu gerekçenin ancak söz konusu primin kurum kazancının bir parçası olmadığına gerekçesi olabileceğini düşünüyorum.

Gelinen noktada emisyon priminin kazanç niteliği hala tartışmaya açık. Yargı kararları da bu durumu açıkça gösteriyor. Ancak niteliği ne olursa olsun, ortağın şirkete koyduğu sermayenin bir kısmının vergi olarak Hazineye gitmesi anlamlı değil. Hiçbir şekilde vergilendirilmemesi gerekir diye düşünüyorum.

Emisyon primiyle ilgili sorunların benzeri, sermaye destekleme primi, zarar itfa fonu veya benzer isimlerle işletmelere konan değerler için de var. Bu değerlerle ilgili 2022 yılında bir düzenleme yapıldı ama bu düzenleme de bence yeniden değerlendirilmeli. Sistem bir bütün olarak gözden geçirilmeli”
* Recep Bıyık Ekonomim Gazetesi 8.8.2024

I- KV BEYANNAMESİNDE GÖSTERME

Emisyon primleri, doğrudan bilançonun “Öz Kaynaklar” bölümüne muhasebeleştirildiğinden ve gelir tablosu hesaplarıyla ilişkilendirilmediğinden öncelikle beyannamenin “KKEG” satırına ilave edilerek ve daha sonra “Zarar Dahil Olsa İndirilecek İstisna ve İndirimler” bölümünde yer alan “319-Emisyon Primi Kazancı” satırında gösterilmelidir. Gelir tablosu hesaplarında yer verilmeyen emisyon primi kazancının KKEG olarak kurumlar beyannamesine ilave edilmemesi halinde istisnadan mükerrer yararlanılacağı bu nedenle de vergi zıyana sebebiyet verileceği hususu göz ardı edilmemelidir. Beyannamenin ekler bölümündeki KKEG’ ye ilişkin satırlarda ise emisyon primine özgü bir alan olmadığından söz konusu tutar “Diğer” satırında belirtilerek “emisyon primi” açıklaması yapılmalıdır.

Beyanname Düzenleme Programının yukarıda bahsettiğimiz mevcut yapısı itibariyle emisyon priminin elde edildiği dönemde gelir tablosu hesaplarıyla ilişkilendirilerek ertesi dönem başında öz kaynak hesaplarına

devredildiğine ilişkin uygulamalar görmekteyiz. Esasında belirtilen uygulamaya katılmasak da tercihlerini bu yönde kullananların istisnaya ilişkin tutarı KKEG’ ye ilave etmeden beyannamenin ilgili satırında yer vermeleri yerinde olur.

Gerek Kanunda gerekse Genel Tebliğde istisna şartları arasında öz kaynak hesaplarında takip edileceği ya da devredileceğine ilişkin hüküm bulunmadığından her iki uygulamanın da söz konusu istisnaya engel olmadığı görüşüdeyiz. Ancak her durumda emisyon primlerine KV beyannamesinde “Zarar Dahil Olsa İndirilecek İstisna ve İndirimler” bölümünde yer alan “319-Emisyon Primi Kazancı” satırında mükerrer indirim sebepleri olmayacak şekilde yer verilmesi gerekir. Ayrıca söz konusu istisnanın gelir tablosu hesaplarında muhasebeleştirilerek ertesi dönem ilgili hesaba devredilmesi durumunda VUK’ un 353/6. maddesine göre özel usulsüzlük cezasıyla muhatap olunabileceği unutulmamalıdır.

KVK’nın 32. maddesi ile GVK’ nın Mük. 120. maddesi gereği Emisyon Primi istisnasından geçici vergi dönemlerinde de yararlanılabilir. * 08.12.2020 tarihli Alomaliye. Doğan Çengel-YMM. Bağımsız Denetçi.

Sonuç: Üç bölümden oluşan yazımın bu bölümünde ise emisyon priminin sermayeye ilavesi ve ilave edilen sermayenin azaltılmasında oluşan tutarların dağıtımında vergilendirme yapıp yapılmayacağı hakkında uzman görüşlerini belirttim.

Gelecek yazımda ise emisyon primli ihraç edilen hisse senetlerinin muhasebesi, ihraç edilen paylar için fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması konularını inceleyeceğim.

YURT İÇİ ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ

Hüseyin Yörükoğlu

SMMM, Bilirkişi, Türkiye, e-mail: huseyinyorukoglu@hotmail.com

Bu yazımda kurumlar vergisi ile ilgili olarak “Yurt içi asgari kurumlar vergisi” başlıklı madde ile yapılan düzenlemelerden ve önerilerimden söz etmek istiyorum.

02 Ağustos 2024 tarih, 32620 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7524 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 36 ncı maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu’na “Yurt içi asgari kurumlar vergisi” uygulaması getirilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanuna “Yurt içi asgari kurumlar vergisi” başlıklı 32/C maddenin eklenmesi suretiyle yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulaması gerçekleştirilecektir. Bu uygulamaya sermaye şirketleri, kooperatifler, KİT’ler, dernek ve vakıflara ait işletmeler ve iş ortaklıkları dahil olacaktır.

Söz konusu madde aşağıdaki gibidir:

“Yurt içi asgari kurumlar vergisi”

MADDE 32/C- (1) 32 nci ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10’undan az olamaz.

(2) Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanırken birinci fıkrada belirtilen kurum kazancından aşağıdaki istisna ve indirimler düşülür:

a) 5 inci maddenin birinci fıkrasının (a), (ç), (i), (j) ve (k) bentleri ile sahip oldukları taşınmazlardan elde edilen kazançlar dışında (d) bendinde sayılan istisna kazançlar,

b) 10 uncu maddenin birinci fıkrasının; (g) ve (h) bentleri kapsamındaki indirimler,

c) 16/12/1999 tarihli ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında vergiden istisna edilen kazançlar,

ç) 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kazanç istisnası ile kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilen Ar-Ge ve tasarım indirimleri.

(3) Birinci fıkra kapsamında hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden, 32 nci maddenin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkraları uyarınca indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi ile bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığın- dan alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi indirilir ve ödenmesi gereken yurt içi asgari kurumlar vergisi belirlenir.

Citation/Atf: YÖRÜKOĞLU, H. (2024). YURT İÇİ ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(2): 289-292

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Hüseyin Yörükoğlu
E-mail: huseyinyorukoglu@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atif 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

(4) Bu madde hükmü geçici vergi dönemleri için de uygulanır.

(5) İlk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca bu madde hükümleri uygulanmaz.

(6) Bu maddede yer alan indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı ibaresi, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

(7) Birinci fıkrada yer alan oranı; sektörler, faaliyet konusu, iş kolları ya da üretim alanları itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte sifıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Bilindiği üzere beyanname üzerinde indirilecek istisna ve indirimler iki ayrıdır.

1-Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler

2-Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler

Zarar da olsa indirilecek istisna ve indirimler aşağıdaki gibidir:

-İştirak Kazançları İstisnası (K.V.K. Mad. 5/1-a),

-Yurtdışı İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-b),

-Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak His. Satış Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-c),

-Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1- ç),

-Yatırım Fon ve Ortaklığı Portföy İşletmeciliği Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-d),

-Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası (K.V.K. Mad. 5/1-e),

-İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası (K.V.K. Mad. 5/1-e),

-Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstis. (K.V.K. Mad. 5/1-e),

-Bank. Fin. Kir yada Fin. Şir veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumların Taş. İşt. His ile Kur. Sen. Ve R.Hakları Sat. Kaz. (K.V.K. Mad. 5/1-f),

-Yurtdışı Şube Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-g),

-Yurt Dışı İnşaat Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlar (K.V.K. Mad. 5/1-h),

- Eğ. Öğ. Kur. İle Öz. Kreş ve Gün. Bakım İle Rehabilitasyon Mrkz. Kazançlar (K.V.K. Mad. 5/1-ı),

-Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerden Doğan Kazançlarda İstisna (K.V.K. Mad. 5/1-j) (Taşınurlar),

-Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerden Doğan Kazançlarda İstisna (K.V.K. Mad. 5/1-j) (Taşınmazlar),

-Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerden Doğan Kazançlarda İstisna (K.V.K. Mad. 5/1-j) (Diğer),

-Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna (K.V.K. Mad. 5/1-k) (Taşınurlar),

-Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna (K.V.K. Mad. 5/1-k) (Taşınmazlar),

-Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna (K.V.K. Mad. 5/1-k) (Diğer)i

-Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar,

-Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar,

-Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Sağlanan Kazançlar,

-Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesinde Yönetici Şirketlere İlişkin İstisna (K.V.K. Mad. 5/A/3),

-Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna (K.V.K. Mad. 5/B),

-Diğer İndirimler ve İstisnalardır.

Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler aşağıdaki gibidir:

-Risturnlar (K.V.K. Mad. 5/1-i),

- Ar-Ge İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-a),

- Ar-Ge İndirimi (5746 Sayılı Kanun Mad. 3),

- Ar-Ge İndirimi (5746 Sayılı Kanun Mad. 3/A),

- Tasarım İndirimi (5746 Sayılı Kanun Mad. 3),

- Sponsorluk Harcamaları (K.V.K. Mad. 10/1-b),
- Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-c),
- Eğitim ve Sağlık Tesisleri, Gençlik Merkezleri, Gençlik ve İzcî Kampları ile Yurt İnşaatlarına İlişkin Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-ç),
- İbadethanelere ve Dini Tesislere Yapılan Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-ç),
- Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-d),
- Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-e),
- Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-f),
- VUK 325/A'ya Göre Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarlar (K.V.K. Mad. 10/1-g),
- Sağlık Hizmetlerine İlişkin İndirim (K.V.K. Mad. 10/1-ğ),
- Eğitim Hizmetlerine İlişkin İndirim (K.V.K. Mad. 10/1-ğ),
- Diğer Hizmetlere İlişkin İndirim (K.V.K. Mad. 10/1-ğ),
- 5378 Sayılı Engelliler Hakkında Kanuna Göre Kurulan Korumalı İşyeri İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-h),
- Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Ajansı ile Expo 2016 Antalya Ajansına Yapılan Her Türü Nakdi ve Ayni Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları,
- Yatırım İndirimi İstisnası,
- Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-ı),
- Teknogirişim Sermaye Desteği İndirimi (5746 Sayılı Kanun Mad. 3/5),
- Teknokent Sermaye Desteği İndirimi (4691 Sayılı Kanun Geçici Madde 4),
- Diğer İndirimler.

Böylece, Kurumlar Vergisi Kanunu'na asgari kurumlar vergisi uygulaması getirilmeden önce nihai vergi bu 50 adet indirim ve istisna şirketlerin harcamalarına bağlı olarak kurumlar vergisi matrahından indirilebilmekte böylece birçok firma da kurumlar vergisi ödememekteydi.

Yeni düzenlemeye göre, yani “Yurt içi asgari kurumlar vergisi” başlıklı

32/C maddesi gereğince asgari kurumlar vergisi hesaplanırken, kanun koyucu yine maddede belirtilen istisna ve indirimlerin kurumlar vergisi matrahından düşüleceğini ve böylece asgari kurumlar vergisinin hesaplanacağını hüküm altına almıştır.

Bunlar 32/C maddede de yer aldığı üzere:

İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-a)

-Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-ç)

-Yatırım Fon ve Ortaklığı Portföy İşletmeciliği Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-d) (Sahip olunan taşınmazlardan elde edilen kazançlar hariç)

-Kooperatiflerde risturn istisnası (KVK Md.5/1-i)

-Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerden Doğan Kazançlarda İstisna (K.V.K. Mad. 5/1-j)

-Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerden Doğan Kazançlarda İstisna (K.V.K. Mad. 5/1-k)

-Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar

-Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar

-Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Sağlanan Kazançlar

-Ar-Ge ve Tasarım İndirimi

-Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarlar (K.V.K. Mad. 10/1-g)

-Korumalı İşyeri İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-h) olarak belirlenmiştir.

Bu indirim ve istisnaların bir kısmı zarar da olsa indirilecek istisna ve indirimler bölümünden, **İştirak Kazançları İstisnası** (K.V.K. Mad. 5/1-a), **Emisyon Primi Kazancı** (K.V.K. Mad. 5/1- ç), **Yatırım Fon ve Ortaklığı Portföy İşletmeciliği Kazancı**, bir kısmı ise **Risturnlar** (K.V.K. Mad. 5/1-i), **Ar-Ge İndirimi** (K.V.K. Mad. 10/1-a), **Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarlar** (K.V.K. Mad. 10/1-g) gibi indirimler ise Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimlerdir.

Bu bağlamda, genel olarak kurumlar vergisi matrahından düşülen ve büyük suiistimallere ve kayırmacılığa yol açan indirim ve istisnalar, hesaplanan vergiyi azaltıcı düzenlemeler

sınırlandırılmak istenilmiştir. 2025 yılından itibaren artık indirim ve istisnalar nedeniyle hiç vergi ödemeyen şirketlerin en az %10 oranında kurumlar vergisi ödeyeceği döneme geçilecektir.

Yukarıda 12 kalem olarak sayılan indirim ve istisnalar hariç kurumların düşük ve belki de hiç vergi vermemelerine neden olan diğer indirim ve istisnalar bundan böyle %10'luk kurumlar vergisinin hesabında kurum kazancından düşülmeyecektir.

Başka bir deyişle, 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde geçerli olacak asgari kurumlar vergisi uygulamasına göre, hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacaktır.

Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi'nin hesabını şöyle formüle etmek uygun olacaktır: (Ticari Kar + Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler – Kabul Gören İndirim ve İstisnalar) × %10

Burada bir hususa da değinmekte yarar var. Bu düzenleme ile kurumlar vergisinde yer alan istisna ve indirimler kaldırılmamış, fakat bunların kurumlar vergisi üzerindeki negatif etkileri azaltılarak asgari bir kurumlar vergisinin hesaplanması sağlanmıştır. **Yurt içi asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında geçmiş yıl zararları indirilmeden hesaplanması gerektiği gerçeği de karşımıza çıkmaktadır.**

Bu düzenlemeler geçici vergi dönemleri için de geçerlidir.

İlk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca bu madde hükümleri uygulanmayacak, eski uygulamaya devam edilecektir.

Önerilerim:

Aslında beklenti kurum kazancının %15'i oranında kurumlar vergisi uygulaması yönünde idi.

Bize göre şirket giderlerinin denetlenmediği ülkemizde aslında yurt içi asgari kurumlar vergisinin hesabında başka kriterler, belki de giderleri işe hiç dahil etmeden satış hasılatı esas alınabilirdi. Zaten bu konuda yapılan

çalışmalar sırasında önerilenler arasında beyan edilen hasılatın yüzde 2'lik dilimin yüzde 10'u şeklinde bir önerinin de bulunduğu haberleştirilmiştir.

Zira ülkemizde yeterli vergi denetimi olmadığı ve insanımızın vergi ödemeye bakışlarının negatif olduğu için şirketlerin kendilerine ait olmayan harcamaları bile gider yazdıkları bilinmektedir. Örneğin, Yazlığına giden insanların arabalarına aldıkları akaryakıt giderini şirket gideri, yaptıkları alışverişe ilişkin faturaları işletmeleri adına düzenledikleri hepimizin bildiği kötü örneklerdir. Örnekleri çok daha fazla artırmak mümkündür.

Yurt içi asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında geçmiş yıl zararları indirilmeden hesaplanması gerektiğinin ortaya çıkmış olması ile birlikte, geçmiş yıl zararları ile ilgili ne şekilde işlem yapılacağı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca bir genel tebliğ ile açıklığa kavuşturulması gerekmektedir..

Artık gerçek ve tüzel kişilerin kazançları ve para hareketleri bankalar ve diğer kurumlar vasıtasıyla denetlenebiliyorken, şirketlerin giderlerini denetlemek pek mümkün olmamaktadır.

Bu bağlamda, şirketlerin giderleri ve maddi duran varlıkları mutlaka sıkça denetlenmelidir.

Ülkemizde 2023 yılı Haziran ayından itibaren uygulanmakta olan para politikasının mutlaka maliye politikası ile de desteklenmesi gerektiğinden yurt içi asgari kurumlar vergisi vasıtasıyla doğrudan alınan vergilerinin oranının %70'ler düzeyine çıkıp, yoksul kesimden alınan dolaylı verilerin %30'lara çekilmesi gerekmektedir.

Enflasyonun önlenip kalkınmanın sağlanması için tek başına para politikası yetersiz olup maliye politikasının da güçlü bir şekilde uygulanması gerekmektedir.

Zaten Merkez Bankası Başkan Yardımcısı Hatice Karahan da maliye politikasından gelecek güçlü bir desteği önemsediklerini ifade etmiştir.

Kaldı ki, güçlü bir şekilde uygulanacak para ve maliye politikalarının yanı sıra yapısal reformların da gerçekleştirilmesi gerekmektedir. 05.09.2024

AMME ALACAKLARININ TAKİBİNDE 3. ŞAHİSLARA YÖNELİK HACİZ UYGULAMASI

Mustafa Alpaslan

Dr., S.M.M.M., Türkiye, e-mail: m.alpaslan@windowsslive.com

1- GİRİŞ

6183 sayılı Yasa'nın 79. Maddesinde düzenlenen üçüncü şahıslardaki menkul malların, alacak ve hakların haczi uygulamada vergi daireleri tarafından yanlış tatbik edilerek ilgisiz pek çok mükellefin haklarını mağdur edebilmektedir. Yasa hükmü dikkatlice incelendiği takdirde söz konusu hacizlerde menkul değerler hedeflenmiştir. Ancak uygulamada vergi dairesinin bu madde hükmünü gayrimenkullere teksif ederek mükelleflerin Anayasal bir hakkı olan mülkiyet haklarının ihlal edildiği sıklıkla görülebilmektedir.

2- 6183 SAYILI YASA'NIN 79. MADDESİNDE DÜZENLENEN HAK HACİZLERİ YANLIŞ UYGULANMAKTADIR

Bilindiği üzere, 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'nun 79. Maddesi "üçüncü şahıslardaki menkul malların, alacak ve hakların haczi" konusunu düzenlemektedir. Madde metni aynen aşağıda olduğu gibidir.

" Hamiline yazılı olmayan veya cirosu kabil senede dayanmayan alacaklar ile maaş, ücret, kira vesaire gibi her türlü hakların ve fiilen tutanak düzenlemek suretiyle haczi kabil olmayan üçüncü şahıslardaki menkul malların haczi, borçlu veya zilyed olan veyahut alacak ve hakları ödemesi gereken gerçek ve tüzel kişilere, kurumlara haciz keyfiyetinin tebliği suretiyle yapılır. Tahsil dairesi tarafından tebliğ edilecek haciz bildirisi ile; bundan böyle borcunu ancak tahsil dairesine ödeyebileceği ve amme borçlusuna yapılacak ödemenin geçerli olmayacağı veya elinde bulundurduğu menkul malı ancak tahsil dairesine teslim edebileceği ve malın amme borçlusuna verilmemesi gerektiği, aksi takdirde amme borçlusuna yapılan ödemeler ile malın bedelini tahsil dairesine ödemek zorunda kalacağı ve bu maddenin üç, dört ve beşinci fıkra hükümleri üçüncü şahsa bildirilir. Tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirimleri, alacaklı tahsil dairelerince ya da alacaklı amme idaresi vasıtasıyla, posta yerine elektronik ortamda tebliğ edilebilir ve bu tebligatlara elektronik ortamda cevap verilebilir. Elektronik ortamda yapılacak tebliğe ve cevapların elektronik ortamda verilebilmesine ilişkin usûl ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirimleri; amme borçlusunun hak ve alacaklarının bulu-

Citation/Atf: ALPASLAN, M. (2024). AMME ALACAKLARININ TAKİBİNDE 3. ŞAHİSLARA YÖNELİK HACİZ UYGULAMASI. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(2): 293-295

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Mustafa Alpaslan
E-mail: m.alpaslan@windowsslive.com



Bu çalışma, Creative Commons Atif 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

nabileceği bankaların şubelerine doğrudan veya mahallindeki tahsil dairesi aracılığı ile tebliğ edileceği gibi Maliye Bakanlığınca belirlenecek tutarın üzerindeki alacaklar için doğrudan bankaların genel müdürlüklerine de tebliğ edilebilir. Haciz bildirisi bankanın genel müdürlüğüne de tebliğ edilmiş ise tüm şubelerini kapsayacak şekilde beyanda bulunma yükümlülüğü bankanın genel müdürlüğüne aittir.

Haciz bildirisi tebliğ edilen üçüncü şahıs; borcu olmadığı veya malın yedinde bulunmadığı veya haczin tebliğinden önce borcun ödendiği veya malın tüketildiği ya da kusuru olmaksızın telef olduğu veya alacak borçluya veya emrettiği yere verilmiş olduğu gibi bir iddiada ise durumu, haciz bildirisinin kendisine tebliğinden itibaren yedi gün içinde tahsil dairesine yazılı olarak bildirmek zorundadır. Üçüncü şahsın süresinde itiraz etmemesi halinde, mal elinde ve borç zimmetinde sayılır ve hakkında bu Kanun hükümleri tatbik olunur.

Herhangi bir nedenle itiraz süresinin geçirilmesi halinde üçüncü şahıs, haciz bildirisinin tebliğinden itibaren bir yıl içinde genel mahkemelerde menfi tespit davası açmak ve haciz bildirisinin tebliğ edildiği tarih itibarıyla amme borçlusuna borçlu olmadığını veya malın elinde bulunmadığını ispat etmek zorundadır. Menfi tespit davası açılması halinde mahkemece bu Kanunun 10 uncu maddesinde sayılan türden teminat karşılığında takip işlemlerinin durdurulmasına karar verilebilir. Teminat, alacaklı tahsil dairesine verilir ve haciz varakasına dayanılarak haczedilir. Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, takip işlemlerinin durdurulması hakkında kararı veren mahkeme tarafından çözümlenir. Davasında haksız çıkan üçüncü şahıs aleyhine, haksız çıktığı tutarın % 10'u tutarında ayrıca inkâr tazminatına hükmedilir.

Bu Kanun uyarınca kendisine tebliğ edilen ödeme emrine karşı dava açıp itirazında kısmen veya tamamen haksız çıkan üçüncü şahıs hakkında, menfi tespit davasının lehi-

ne sonuçlanması veya asıl amme borçlusunun takip konusu amme alacağını tamamen ödemiş olması halinde, bu Kanunun 58 inci maddesinin beşinci fıkrası hükmü uygulanmaz.

Üçüncü şahıs, haciz bildirisi üzerine yedi gün içinde alacaklı tahsil dairesine itiraz ettiği takdirde, alacaklı amme idaresi bir yıl içinde, üçüncü şahsın yaptığı itirazın aksini genel mahkemelerde açacağı davada ispat ederek, üçüncü şahsın İcra ve İflas Kanununun 338 inci maddesinin birinci fıkrasına göre cezalandırılmasını ve borçlu bulunduğu tutarın ödenmesine hükmedilmesini isteyebilir.

Menkul malların aynen teslimi mümkün olmadığı takdirde değeri ödenir. Üçüncü şahısların genel hükümler gereğince asıl borçluya rücu hakları saklıdır."

Yukarıdaki madde hükmü uygulamada vergi dairelerince yanlış tatbik edilmektedir. Öyle ki, madde hükmü yanlış tatbik edilerek, vergi borcu tahsil edilecek kaygısı ile üçüncü şahısların bazen gayrimenkullerine bile haciz uygulanmaktadır. Bu durum açıkça Anayasaya aykırı olup, hatta mülkiyet hakkı ihlali sonucuna kadar varabilmektedir.

3- ASIL AMME BORÇLUSUNUN ÜÇÜNCÜ ŞAHISLARDAKİ MENKUL MALLARIN, ALACAK VE HAKLARIN HACİZ PROSEDÜRÜ NEDİR?

Bilindiği üzere, 6183 sayılı kanunun md. 79 hükmü gereği üçüncü şahıslar nezdinde ki mal ve alacakların haciz edilebileceğine ilişkin hükümler maddede düzenlenmiştir. Anılan madde hükmüne istinaden amme borçlusunun üçüncü şahıslar nezdinde ki mal alacak ve mevduatlarının haczinde belli koşullar aranmaktadır. [1] bu tür uygulamalarda sadece ve sadece menkul değerler ve likit para vs. kıymetler haczedilir. Gayrimenkuller bu uygulamanın dışındadır.

Kamu borçlusunun üçüncü şahıslardaki alacakları üzerine haciz yürütülebilmesi için amme borçlusunun üçüncü şahıs nezdinde alacağını bulunduğunu bildirmiş olması

veya vergi dairesince borçlunun bu şahıslardan alacağı olduğunun tespit edilmesi ve tespit edilen tutar için haciz konulması gerekecektir. [2]

Öte yandan, vergi borcu bulunan mükellefin ilişkili olduğu müşteriye yaptığı satışı (Bs) formu ile vergi dairesine bildirmesinin, ödemeye dair bir saptama bulunmaksızın, davacı müşterinin alacağının bulunduğu yolunda bir bildirim olarak kabul edilemeyeceği, kaldı ki, idarece yasaya uygun bir tespit yapılmış olması halinde bile, haciz uygulanabilecek ve sonrasında ödeme emriyle talep olunabilecek tutarın alacaklının bütün vergi borcu kadar değil, tespit edilen hak ve alacak tutarı kadar olması gerekmektedir. [3]

Yargıya intikal eden bir uyuşmazlık hakkında; *“vergi dairesi tarafından 118.000,00-TL vergi borcu bulunan mükellefin, davacı şirkete sattığı ve 9.170,00-TL (KDV Hariç) tutarındaki bu satışın mükellef tarafından (Bs) formuyla beyan edildiği, bunun üzerine davacıya 25.11.2009 tarihinde tebliğ edilen 12.11.2009 tarih ve 59923 sayılı haciz bildirisini ile söz konusu hak ve alacağın haczedildiğinin bildirildiği, davacı şirketin 03.12.2009 tarihli dilekçeyle ... ‘a söz konusu alım tutarını nakden ödediklerini, bu sebeple adı geçen her hangi bir hak ve alacağının bulunmadığını bildirerek haciz bildirisine itiraz ettiği, ancak itirazın (7) günlük yasal süre içinde yapılmaması nedeniyle mal elinde ve borç zimmetinde sayılarak 118.000,00-TL tutarındaki amme alacağının tamamı için dava konusu ödeme emrinin düzenlendiği anlaşılmıştır.*

Buna göre; 6183 sayılı kanunun md. 62 hükmüne göre 1. fıkrasında haciz için öngörülen koşullar oluşmadığından, davacı adına bu kanunun md. 79 hükmünün 3. fıkrası hükmüne dayanılarak, borç zimmetinde sayılmak suretiyle ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir. “ şeklinde karar verilmiştir.

4- SONUÇ YERİNE

Yukarıda açıklandığı üzere asıl amme borçlusu mükelleflerin üçüncü şahıslar nezdindeki alacak hacizlerinde çok dikkatli olması gerektiği bilinmektedir. Buna göre,

1.Ba / Bs formları üçüncü şahıslar nezdinde ki mal, alacak ve hakların haczi açısından önemli bir etkisi bulunmamaktadır.

2.Öncelikle, üçüncü şahıslar nezdinde amme borçlusunun alacağının olup olmadığı, var ise tutarının tespiti önceden belirlenmesi gerekir. Bu konuda asıl amme borçlusunun faturalı alacakları dikkate alınmalıdır.

3.Ba / Bs formları, dolayısıyla amme borçlusunun üçüncü şahıslarda ki alacaklar üzerine haciz uygulanabilmesi için, üçüncü şahıs nezdinde ki alacağını bildirmiş olması veya idarece borçlu şirketin bu şahıslardan alacağı olduğunu saptanması ve bu tespit edilen tutar için haciz konulması gerekecektir.

4.6183 sayılı kanunun uygulamasında 79. Madde kaynaklı hacizlerde, 3. Şahıs olarak kabul edilen” **HB1 borçlunun**” gayrimenkullerine haciz tatbik edilemez. 79. Mad. Hükmü sadece ve sadece menkul değerler için uygulanacaktır. [4]

[1] Bkz. Danıştay 4. Daire, 10.06.2013 gün ve E:2010/8630 – K:2013/4481 sayılı kararı

[2] Bkz. Yargıtay 10. Hukuk Dairesi, 27.04.1999 gün ve E:1999/1165 – K:1999/2873 sayılı kararları

[3] Bkz. Danıştay 4. Daire, 08.03.2005 gün ve E:2004/1578 – K:2005/304 sayılı kararları

[4] Bkz: Hayrulloğlu Betül, Tahsil Yetkisinin Kullanımının Haciz işlemi Bakımından Değerlendirilmesi, İzmir Barosu Dergisi, Eylül 2019, S:302,303, Aynı görüş için Bkz: Taş Metin, Vergi İcra Hukukunda Haciz, Ekin Yayıncılık, Bursa 2000



KONKORDATO SÜRECİNDE İŞÇİLİK ALACAKLARININ DURUMU VE ÇÖZÜM YOLLARI

Gülden Kaman

SMMM-Bağımsız Denetçi-Muhasebe Bilim Uzmanı, Türkiye, e-mail: guldenkaman@hotmail.com

1. Konkordatoda İşçilik Alacaklarının Önceliği

Konkordato mühletinin verilmesinin alacaklılar bakımından en önemli sonucu, mühlet içinde borçluya karşı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre yapılan takipler de dahil olmak üzere, hiçbir takibin yapılamaması ve daha önce başlamış olan takiplerin durmasıdır. İİK m. 294/1 hükmü ile konkordato mühleti verilen borçluya karşı mühlet süresince icra ve iflas takibi yapılamaz; başlamış takipler ise durur.

Konkordato ilan eden işyerindeki işçilik alacaklarının durumu, 2004 sayılı İcra İflas Kanunu'nun 294. maddesinde açıklanmıştır. Madde metni şu şekildedir:

a. Mühlet içinde borçlu aleyhine 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve evvelce başlamış takipler durur; ihtiyatî tedbir ve ihtiyatî haciz kararları uygulanmaz; bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetler işlemez.

b. 206. maddenin birinci sırasında yazılı imtiyazlı alacaklar için haciz yoluyla takip yapılabilir.

Yapılan düzenlemeye göre, devlet alacakları dahil, konkordato ilan eden borçluya karşı hiçbir icra takibi gerçekleştirilemeyecek; ayrıca konkordato öncesinde başlatılan icra takipleri de duracaktır. Ancak, 2004 sayılı İcra İflas Kanunu'nun 206/1. maddesi işçilik alacaklarına imtiyaz tanımaktadır. Bu madde gereğince, işçiler, iş ilişkisine dayalı olarak konkordato ilan edilmeden önce doğmuş olan ihbar ve kıdem tazminatları dâhil olmak üzere alacakları için ve konkordato sebebiyle iş ilişkilerinin sona ermesi durumunda hak kazandıkları ihbar ve kıdem tazminatları için konkordato ilan etmiş borçlu aleyhine icra takibi başlatma hakkına sahiptirler.

2. İşçilik Alacaklarına Getirilen Süre Sınırlaması

İcra ve İflas Kanunu'nun 206. maddesine göre, imtiyazlı işçilik alacakları "iflasın açılmasından önceki bir yıl içinde doğmuş" alacaklar olarak sınırlandırılmıştır. Eğer işçi iflastan önce işten ayrılmışsa, iflas tarihinden geriye doğru bir yıllık süreden işçinin ayrıldığı tarihe kadar olan alacakları imtiyazlı kabul edilir.

Citation/Atf: KAMAN, G. (2024). KONKORDATO SÜRECİNDE İŞÇİLİK ALACAKLARININ DURUMU VE ÇÖZÜM YOLLARI. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(2): 296-297

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:

Gülden Kaman

E-mail: guldenkaman@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Ancak, işçi iflasın açılmasından bir yıl önce işten ayrıldıysa, bu durumda işçilik alacakları imtiyazlı statüde değerlendirilemeyecek ve konkordato kabul edilirse bu alacaklar konkordato hükümlerine tabi olacaktır.

3. Konkordatoda İşçinin Fesih Hakkı

Şirketin konkordato kararı alması işçilere fesih hakkı vermez. İşçi, haklı sebepler ortaya çıktığında iş akdini tek taraflı olarak feshedebilir. Ücretlerin düzenli ödenmesi, iş koşullarının ağırlaştırılmaması gibi durumlar hariç, konkordato dışında haklı bir neden olmadıkça işçiler iş sözleşmelerini sona erdirirlerse kıdem ve ihbar tazminatı alamazlar.

4. Konkordatoda İşçinin Ücret Garanti Fonundan Yararlanması

Ücret Garanti Fonu Yönetmeliği ile 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nun Ek-1. maddesinde; işçilik alacaklarının güvence altına alınması amacıyla oluşturulan Ücret Garanti Fonu düzenlenmiştir. İşvereni konkordato ilan eden bir işçinin, hizmet akdine dayanarak çalıştığı dönemde, İŞKUR aracılığıyla Ücret Garanti Fonundan üç aylık brüt ücreti ödenecektir. Bu ödeme, işçinin ödenmemiş üç aylık ücretiyle sınırlıdır. İşçilerin Ücret Garanti Fonu'ndan yararlanabilmesi için bazı kriterler yerine getirilmelidir: İşçi, ücret alacağının bulunduğu dönemde hizmet akdine tabi olarak çalışıyor olmalı; işveren mali zorluk içine girmiş olmalı (yani konkordato ilan etmiş olmalı); işçi, konkordato ilanından önceki son bir yıl içinde aynı iş yerinde çalışmış olmalı ve ayrıca, ödenmemiş olan ücret alacağının 5 yıllık zaman aşımına uğramamış olması gerekmektedir. İşçiler, Ücret Garanti Fonu kapsamına girmeyen alacaklar için icra takibi başlatma hakkına sahiptir. Ücret Garanti Fonu Yönetmeliği 8. maddesinde, "mahkemece verilen kesin mühlet kararı veya İcra ve İflas Kanunu'nun 288. maddesi uyarınca kesin mühlet kararının ilan edildiğini gösteren belge ve konkordato komiseri tarafından onaylanan işçi alacak belgesi ile birlikte işçinin Kurum birimine mücbir sebepler dışında şahsen başvurması

gerekir" demektedir. Bu durumda, işçinin Ücret Garanti Fonundan üç aylık ücret ödeme almasının bir diğer şartı, konkordato ilan eden şirketin "Kesin Mühlet" almasıdır. Kesin Mühlet; üç aylık geçici mühletten sonra komiser raporunda detaylıca incelenen konkordato projesinin uygulanabilirliğinin var olduğu sonucunun öngörülmesi halinde mahkeme tarafından verilir. Ücret Garanti Fonu'ndan ücretini alan işçinin, ücretinin zamanında ödenmediği veya işin ağırlaştırıldığı gerekçesiyle iş akdini tek taraflı olarak feshetme hakkı kaybolmamaktadır. İşçi, Ücret Garanti Fonundan parasını aldıktan sonra iş akdini tek taraflı feshettiğinde tazminat hakkı kaybolmaz.

5. Konkordato Tasdik Şartı: İşçilik Alacaklarının Ödenmesi Veya Teminata Bağlanması

Konkordatonun tasdik edilmesi, kanunda belirtilen şartların yerine getirilmesi ile mümkündür. İİK 305/1-d bendi gereğince; İİK 206. maddenin birinci fıkrasında tanımlanan imtiyazlı alacaklardan biri olan işçilik alacaklarının tamamen ödenmesi için borçlunun yeterli bir teminat sunması, konkordatonun tasdiki için öngörülen şartlardan birisidir. Kanun koyucu, borçlunun teminat göstermesini konkordato tasdik şartı olarak belirleyerek, işverenin borcunu ödememesi durumuna karşı işçilerin alacaklarını güvence altına almayı hedeflemiştir. Teminat, borçlu veya üçüncü bir kişi tarafından gösterilebilir; ancak borçlunun gösterdiği teminat, diğer alacaklıların alacaklarını tahsil etmesi için projede yer alan taşınır veya taşınmaz mallardan biri olamaz. Teminatın miktarı ve niteliği işçilerin alacaklarının güvence altına alınmasında kritik bir rol oynamaktadır. Yeterli teminatın sağlanamaması durumunda, işçiler alacaklarını tahsil edemeyebilir ve bu durum onların ekonomik durumlarını olumsuz etkileyebilir. Yeterli teminatın sağlanabilmesi için de işçilik alacaklarının kesin olarak belirlenmesi büyük önem taşımaktadır.



ZİRAİ KAZANÇLARDA VERGİLEME

Eda Kaya Bükülmez

İşletme Bilim Uzmanı, S.M.M.M., Türkiye, e-mail: edakayasmmm@gmail.com

1- GİRİŞ

Her türlü zirai faaliyetlerden elde edilen kazançlar zirai kazançlardır. Buna göre; zirai faaliyet: “arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcuları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanmasını ifade eder.”

Yukarıda yer alan tanımdan da anlaşılacağı üzere, zirai faaliyetin tanımında iki ana unsur mevcuttur. Bu unsurlar kısaca şöyledir:

- 1) Faaliyetin arazide, deniz, göl ve nehirlerde yapılması,
 - 2) Faaliyetin ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade edilmesi halleridir.
- Öte yandan yasa ayrıca zirai faaliyet tanımına girmemekle beraber bir kısım zirai faaliyetleri de zirai faaliyet olarak kabul etmektedir. Bu faaliyetler şunlardır:
- a) Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi,
 - b) Çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyet olarak kabul edilmiştir.
 - c) Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadıyla ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer.¹ Satışların dükkan ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalır² Örneğin, Ödemiş'ten yetiştirdiği ürünleri İzmir'deki Eşrefpaşa Pazarında bir stant kiralayip satan üreticinin durumu ticari olmaz. Faaliyet zirai olarak devam edecektir.³

Citation/Atf: KAYA BÜKÜLMEZ, E. (2024). ZİRAİ KAZANÇLARDA VERGİLEME. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(2): 298-304

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Eda Kaya Bükülmez
E-mail: edakayasmmm@gmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Zirai işletmelerde ücretli durumuna girmeksizin çalıştırılan çiftçilerce bizzat yapılan sulama, süt sağımı, meyve toplanması, kavaklıklarda dikim, kesim, toplama, taşıma, gibi hizmetler de zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmet olarak kabul edilmektedir. Zirai işletmeleri işleten gerçek kişileri ve bu kişiler tarafından kurulan “*adi ortaklıkları*” çiftçi sayılmaktadır.

Diğer taraftan, GVK'nun 52. maddesinde kolektif, adi ve eshamlı komandit şirketler, zirai faaliyetle uğraşsalar dahi çiftçi sayılmazlar. Bunların ortakları da çiftçi sayılmaz. Kolektif şirket ortakları ile komandit şirketlerde komandite ortakların şirket karından aldıkları paylar ticari kazançtır, bu şirketlerin faaliyetleri ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmektedir.

Zirai faaliyetlerin içinde yapıldığı yerlere zirai işletme denilmektedir.

Zirai faaliyetler sonucunda, üretilen maddelere “**mahsul**” denilmektedir. Mahsul kavramı, nebat, hayvan, kara ve deniz avından elde edilen mahsulleri ve bunların işlenmesinden meydana getirilen mahsulleri kapsamaktadır.

Zirai işletmede yetiştirilen ve beslenen canlı hayvanların da demirbaş durumuna getirilmemesi kaydıyla mahsul olarak kabul edilmesi gerekir. Tarımsal mahsullerin bazıları aşağıdaki şekilde gruplanabilir:

- Tarla mahsulleri : Hububat, bakliyat, pamuk, pancar, tütün, vs.
- Bağ ve bahçe mahsulleri : Üzüm, fındık, meyve, sebze, vs.
- Çayır mahsulleri : Ot, çayır, vs.
- Hayvan mahsulleri : Süt, yağ, peynir, yün, tiftik, vs
- Orman mahsulleri : Kereste, odun, meşe palamudu, vs.
- Su avcılığı mahsulleri : Balık, midye, istiridye, mercan, sünger, vs.
- Kara avcılığı mahsulleri: Vahşi hayvanlar, kuşlar, vs.
-

2- ZİRAİ KAZANÇLARIN İŞLETME HESABI ESASINA GÖRE VERGİLENDİRİLMESİ

Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın GVK'nun 94. maddesine göre, hasılatları üzerinden zirai stopaj yapılmak suretiyle vergilendirilecektir.

Ancak;

a) Ziraat gruplarına göre belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşanlar⁴ Bir biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araca sahip olanlar,

b) On yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olanlar (Traktörün kendi işinde kullanılması şartıyla söz konusu şart on yıl süre⁶ ile dikkate alınmaz).⁵ Çiftçiye ait olmakla beraber zirai işletmeye dahil edilmeyen biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.

c) Ziraat gruplarının birkaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklüklerinde bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşanlar,

d) Kendi işletmesi ve dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde, kendi işletmesinin ve ortaklıklardaki paylarının toplamı belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşanlar,

e) Kendi isteğiyle gerçek usulde vergilendirilmek isteyenler,

gerçek usulde vergilendirilecektir.

Sonuç olarak, işletme büyüklüğü ölçülerini ve yukarıda belirtilen sınırlamaları aşmayanlar çiftçiler hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilecekler ve beyanname vermeyeceklerdir. Bu çiftçilerin tevkifat suretiyle ödedikleri vergiler ise, bunları “*nihai*” (son) vergileri sayılacaktır.

54. maddede yazılı ziraat gruplarının bir kaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba

ait işletme büyüklükleri bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşanlar gerçek usulde vergilendirilir.

Gerek şahsi işletmesi gerekse dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde kendisine ait işletmenin ve ortaklıklardaki payların toplamı bu ölçüyü aşan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilir. Payları toplamı ölçüleri aşmayan diğer ortaklar tevkifat yoluyla vergilendirilirler. Yarıcılık ortaklık sayılır.

Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler, yazılı olarak vergi dairesinden istemde bulunmaları halinde izleyen vergilendirme dönemi başından, işe yeni başlayanlar, işe başlama tarihinden itibaren gerçek usule geçebilirler. 54. maddede yazılı ölçüleri aşanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren gerçek usulde; gerçek usule tabi olanlardan bu ölçülerin altında kalanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilirler.

213 sayılı VUK'nun hükümlerine göre belge alma verme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uymayan⁷ çiftçiler, çeşitli kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi ayni ve nakdi destek unsurlarından yararlanamazlar. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usuller, ilgili kuruluşların görüşleri de alınarak Maliye Bakanlığı'nca belirlenir.⁸

3- ZİRAİ İŞLETME BÜYÜKLÜK ÖLÇÜLERİ NEDİR?

A) Arazi üzerinde yapılan zirai faaliyetlerde:

1 inci grup: Hububat ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı taban arazide 600 (900) kıraç arazide 1200 (1700) dönüm.

2 nci grup: Bakliyat, afyon, susam, keten, kendir ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 (1000) dönüm;

3 üncü grup: Ayçiçeği ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 600(950) dönüm;

4 üncü grup: Pamuk ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 (400) dönüm;

5 inci grup: Çeltik ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 (300) dönüm;

6 ncı grup: Pancar ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 (300) dönüm;

7 nci grup: Patates, soğan, sarmısak ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 (200) dönüm;

8 inci grup: Çay ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 40 (150) dönüm (Mahsul verebilecek hale gelmeyenler hariç);

9 uncu grup: Tütün ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 (200) dönüm;

10 uncu grup: Sebze ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 (200) dönüm;

11 inci grup: Sera ve çiçekçilik ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 8 (8) dönüm;

12 nci grup: Kavun ve karpuz ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 (300) dönüm;

13 üncü grup: Meyve verebilecek hale gelmiş fındık ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 250 (250) dönüm.

14 üncü grup: Meyve verebilecek hale gelmiş bağ ve incir ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 250 (250)dönüm;

15 inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş antep fıstığında 1500 (2500) ağaç;

16 ncı grup: Meyve verebilecek hale gelmiş zeytinliklerde 2500 (4500) ağaç;

17 nci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş narenciyede 1250 (1500) ağaç;

18 inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş elmada 1000 (2000) ağaç;

19 uncu grup: Muz ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 20 (30) dönüm;

20 inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş kayısıda 1000 (2000) ağaç;

21 inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş armut, kiraz, vişne, şeftalide 1000 (2000) ağaç;

22 nci grup: Diğer meyve ve ürün ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı

100 (100) dönüm, yer fıstığı 350 dönüm (Meyve ve ürün verebilecek hale gelmeyenler ile palamut hariç);

23 üncü grup: Büyükbaş hayvan sayısı 150 (150) adet (İş hayvanları ile iki yaşından küçük, büyükbaş hayvanlar hariç);

24 üncü grup: Küçükbaş hayvan sayısı 500 (750) adet (Bir yaşından küçük, küçükbaş hayvanlar ile kümes hayvanları hariç);

B) Arazi üzerinde yapılmayan zirai faaliyetler ile kara ve su avcılığında:

1 inci grup: Deniz ve iç su balıkları yetiştiriciliği;

a) Denizlerdeki sınırları belirlenebilen üretim alanlarında yapılan balık yetiştiriciliğinde (ağ kafes vb.) 500 (750)m²,

b) İç su balıkları yetiştiriciliğinde sınırları belirlenebilen havuz (beton, toprak vb.), göl, gölet ve baraj gölleri gibi üretim alanlarında 600 (900)m²,

2 nci grup: Denizlerde yapılan balık avcılığında toplam tekne boyu 20 (20) metre;

3 üncü grup: Arıcılık ziraatinde kovan sayısı 500 (500)adet;

4 üncü grup: İpek böcekçiliği ziraatinde kutu sayısı 500 (500) adet;

Bakanlar Kurulu, Zirai Kazançlar Merkez Komisyonu'nun teklifi üzerine, bu ölçüleri gerekli gördüğü bölgeler için yıllık olmak kaydıyla arazi ve ürün türlerine göre beş katına kadar artırmaya veya kanuni haddenden az olmamak üzere yeniden tespit etmeye yetkilidir. Bu şekilde tespit olunan ölçüler, Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren yürürlüğe girer.

4- ZİRAİ İŞLETME HESABI ESASINA GÖRE KAZANCIN GERÇEK USULDE SAPTANMASI

Gerçek usulde vergilendirilecek çiftçilerin, zirai işletme hesabı veya bilanço esasında defter tutmaları kendi isteklerine bırakılmıştır. Bilanço esasında defter tutmak için kanunla belirlenmiş bir sınırlama bulunmamaktadır. Esasen bilanço esasına göre def-

ter tutulması şart değildir.

Ancak, çiftçilerin bilanço esasında defter tutmak istediklerini, GVK'nun 59. maddesi hükmüne göre bir yazı ile vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir. Yazı ile yapılacak talep, müteakip vergilendirme dönemi başından, yeni işe başlayanlarda ise, işe başlama tarihinden itibaren hüküm ifade edecektir. Bu suretle bilanço esasını kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemeceklerdir. Bizim önerimiz her halükarda işletme hesabı esasına göre defter tutulması şeklindedir.

Çiftçiler, işletme hesabı esasında, çiftçi işletme defteri tutacaklar ve işletme defterinin sol tarafına giderleri, sağ tarafına da hasılatı kaydedeceklerdir. Zirai işletme hesabı esasına göre, zirai kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile yapılan giderler arasındaki müspet farktır.

5- ZİRAİ İŞLETME HESABI ESASINDA HASILAT HANGİ UNSURLARDAN OLUŞMAKTADIR?

Zirai işletme hesabı esasında, "hasılat" aşağıda belirtilen unsurlardan oluşmaktadır:

a) Her türlü zirai mahsullerin satış bedelleri,

b) Ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması mukabilinde alınan bedeller,

c) Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri,

d) Mahsullerin hasattan veya sonra hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesine göre hesaplanan hasılat.

e) Ayrıca, zirai mahsullerin, istihsal vasıtaları ile zat, aile veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere istihlak maddeleri ile değiştirilmesi halinde verilen mahsulün emsal bedeli hasılat sayılmaktadır. Emsal bedelinin ne olduğu ve nasıl hesaplanacağı VUK'nun 267. maddesinde belirtilmiştir.

Ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai işlerinde çalıştırılması karşılığında herhangi bir istihlak maddesi veya istihsal vasıtası alınması halinde alınan madde veya vasıtaların emsal bedeli hasılat sayılmaktadır.

İşletmede istihsal edilip de tohum, yem ve sair suretlerle işletmede kullanılan zirai mahsullerin emsal bedelleri de hasılat sayılmakta, bu hasılatın sene sonunda bir kalemde yazılması mümkün bulunmaktadır.

6- ZİRAİ İŞLETME HESABI ESASINDA "GİDERLER" NELERDİR?

Zirai işletme hesabında yapılan ödemeler veya borçlanılan meblağları ihtiva eden giderler 193 sayılı GVK'nun 57. maddesinde yer alan unsurlardan oluşmaktadır. Yasa maddesinin incelenmesinde yarar görülmektedir. Buna göre:

1. İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler;
2. Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mahsullerin ve diğer maddelerin bedelleri;
3. İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namlarla hizmet mukabili yapılan ödemeler;
4. İşçilerin iâşe, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri;
5. Zirai tesisat, makine, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (Yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vesaire) ve tamir giderleri;
6. Vergi Usul Kanunu'na göre ayrılan amortismanlar;
7. Kira ve ücret mukabili kullanılan istihsal vasıtaları için yapılan ödemeler;
8. Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler;
 - a) İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri;
 - b) İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen aynı vergi, resim ve harçlar;
 - c) İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve

genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektiği süreye maksur olmak üzere);

d) İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri;

e) Genel mahiyetteki sair giderler;

9. İşletme ile ilgili olmak şartıyla, mukavelelenemeye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;

10. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesine göre hesaplanan zararlar;

11. İşletmeye dahil olup, aynı zamanda zafî veya ailevî ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı.

Aynı zamanda işletmede istihsal edilip de tohum, yem ve sair suretlerle kullanılan zirai mahsullerin emsal bedelleri de masraf yazılabilir.¹⁰

7- HASILATTAN İNDİRİLEMEMEYECİK GİDERLER NELERDİR?

GVK'nun 58. maddesinde zirai kazancın tespitinde bazı giderlerin hasılattan indirilemeyeceği belirtilmiştir. Bu giderler GVK'nun 41. maddesinde sayılan ve ticari kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderlerdir. Bunlar:

1. Çiftçi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek çiftçinin çektiklerine ilave olunur.)
2. Çiftçinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
3. Çiftçinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
4. Çiftçinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,
5. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları

ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar,

6. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,

7. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri,

Bununla birlikte, GVK'nun 58. maddesinde; işletme sahibi, yani çiftçi ailesi ve çocuğu tarafından işletmede üretilen ürünlerin tüketilmeleri halinde bu giderlerin hasıllattan indirilmesine izin verilmiş olup, ancak zirai işletmede üretilen ürünlerin takas veya trampa yolu ile başka bir mal veya iktisadi kıymet alımında kullanılmak üzere değiştirilmesi halinde, bu şekilde kullanılan mahsulün emsal bedeli ile hasılat yazılması gerektiği belirtilmiştir.

8- ZİRAİ KAZANÇLARDA TEŞVİK İKRAMİYESİ

GVK'nun 29. maddesinin 1. bendine göre, tarımı ve hayvan yetiştirilmesini teşvik maksadıyla verilen ikramiye ve mükafatlar vergiden istisna edilmiştir.

9- ZİRAİ KAZANÇLARDA YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI UYGULAMASI

Zirai kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden çiftçiler, yatırım yapmışlarsa ve yatırım indirimi ile ilgili şartları haiz iseler zirai kazançlardan faydalanacakları yatırım indirimi miktarını düşebilmektedirler.

10- ZİRAİ KAZANÇLAR NASIL BEYAN EDİLMEKTEDİR?

Gerçek usulde vergilendirilen zirai kazanç sahibi mükellefler, GVK'nun 85. maddesi uyarınca, kazançlarını yıllık beyanname ile beyan etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk hem tam mükellefiyete tabi olan mükellefler için hem de dar mükellefiyete tabi olan mükellefler için geçerlidir.

Gerçek usulde vergilendirilmeyen ve zirai kazançları sadece tevkif suretiyle vergilendirilen zirai kazanç sahibi mükellefler ise zirai kazançları için beyanname vermeyecek, diğer gelirleri için beyanname vermeleri durumunda zirai kazançlarını beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

Gerçek usulde vergilendirilen zirai kazanç sahipleri, bir takvim yılında elde ettikleri kazançlarını GVK'nun 92. maddesi uyarınca takip eden yılın 1-31 Mart günü akşamına kadar beyan edeceklerdir.

11- ZİRAİ KAZANÇLARDA VERGİ ÖDEME ZAMANLARI (VADE)

GVK'nun 117. maddesi uyarınca; gerçek usulde tespit edilen ve yıllık beyanname ertesi yılın mart ayının 1-31 günü akşamına kadar verilen zirai kazançla ilişkin gelir vergisi mart ve temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

Maliye Bakanlığı, GVK 250 Seri Nolu Genel Tebliği ile zirai kazançları ile birlikte GVK'nun ikinci maddesinde belirtilen diğer kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratlarını bildirmiş bulunan çiftçilerden, toplam gelirleri içindeki zirai kazançlarının %75 ve daha yüksek nispette olanlar için ödeme zamanlarını Kasım ve Aralık ayı olarak belirlenmiştir.

Bu durumda zira kazançtan başka gelirleri bulunan ancak yıllık beyanları içinde zirai kazancın oranı %75 ve daha yüksek nispette olan mükellefler gelir vergisi beyannamelelerini 31 Mart akşamına kadar vereceklerdir. Bu mükellefler, hesaplanan gelir vergilerini Kasım ve Aralık aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödeyeceklerdir.

SON NOT

¹ Ancak, bu ameliye, aynı teşebbüsün cüz'ünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz'ünü teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır.

² Ancak çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzua münhasır kalmak şartıyla dükkan ve mağaza sayılmaz.

³ Maliye Bakanlığı tarafından verilen 15/8/2006 gün ve 63615 sayılı bir özalgede: “çiftçilerin ürettikleri zirai ürünleri mahalle aralarında veya Pazar takibi suretiyle satmaları halinde, bu faaliyet de zirai faaliyetin bir parçası olduğu ve ticari faaliyet kapsamında sayılmaması gerektiği” şeklinde özalgge verilmiştir.

⁴ GVK md.54’de işletme büyüklüğü ölçüleri belirtilmiştir.

⁵ 2007 yılı sonuna kadar.

⁶ 193 sayılı GVK geçici md.45/2

⁷ (5661 sayılı Kanunun 3’ üncü maddesiyle yürürlükten kaldırılan ibare) ve Ziraat Odası’ndan, bulunmayan yerlerde Tarım İl veya İlçe Müdürlükleri’nden çiftçi belgesini almayan.

⁸ (Değişmeden önceki miktar (95/7593 sayılı BKK ile 1995 takvim yılına ait hasılat tutarı) 1.000.000.000.- lira (94/6300 sayılı B.K.K ile 1994 takvim yılına ait hasılat tutarı) 400.000.000.-lira. (93/5146 sayılı B.K.K. ile 1993 takvim yılına ait hasılat tutarı) 200.000.000.-lira. (92/3892 sayılı B.K.K. ile 1992 takvim yılına ait hasılat tutarı) 120.000.000.-lira. (91/2569 sayılı B.K.K. ile 1991 takvim yılına ait hasılat tutarı) 80.000.000.-lira. (3689 sayılı kanunla 1990 takvim yılına ait hasılat tutarı) 50.000.000.-lira. (89/14258 sayılı B.K.K. ile 1989 takvim yılına ait hasılat tutarlarına uygulanmak üzere) 20.000.000.-lira. (Değişmeden önceki miktar) 4.000.000.-lira.

⁹ Bu giderlerin sene sonunda bir kalemde yazılması mümkündür.

¹⁰ Bu giderlerin sene sonunda bir kalemde yazılması mümkündür.

MİLLİ BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETİ

Fazıl Ulusoy

Başkan Yardımcısı, İZSMMMO Sosyal Etkinlikler ve Basın Yayın Kurulu, Türkiye, e-mail: ulusoyfazil@gmail.com

Özet

Türkiye’ de ve Dünyada bağımsız denetim fonksiyonlarını üst düzeyde yürütecek, başta Türkiye’ nin gelişen yurt dışı yatırım ve ortaklıkları olmak üzere, Türkiye’ nin iş hacminin yüksek olduğu ülkelerde görev üstlenecek, yurt içinde ve başta BRİCS ve benzeri uluslararası işbirlikler olmak üzere yeni ekonomik işbirliklerinin ortaya çıkardığı pazarlarda pay alacak milli bir bağımsız denetim şirketinin oluşturulması ihtiyacının ortaya çıktığı kanaatindeyiz. Türkiye için bu girişim, gerçekçi bir ihtiyacın tanımlanması, ekonomik yatırımların ve ticaretin güvenliğinin sağlanması, denetimde dijitalleşme ve hizmet ihracı alanında bir yenilik olarak görülmektedir. Bu alanda ki atılım ile Türkiye’de yüksek düzeyde uygulanan muhasebe ve denetim istihdamı milli bir örgütlenme ile uluslararası pazardan pay alması bu çalışmada değerlendirilmektedir.

Citation/Atf: ULUSOY, F. (2024). MİLLİ BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(2): 305-320

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Fazıl Ulusoy
E-mail: ulusoyfazil@gmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

1. Milli Bağımsız Denetim Şirketi Ge-reği

Türkiye’ de hali hazırda denetim işini başarı ile yapan yerli şirketlerimiz var. Ancak 100 civarında ki bu denetim şirketi dört büyük yabancı bağımsız denetim şirketinin iş hacminin çok altında bir potansiyel göstermektedir. Çünkü; Türkiye’ de ki denetim ülkemiz ve meslektaşlarımız aleyhine oligopol bir yapıdadır.

Ülkemizde başta büyük şirketler olmak üzere önemli sayıda şirket dört büyük bağımsız denetim şirketi (KPMG, Deloitte, E&Y ve PWC) tarafından denetlenmektedir. Toplam denetlenen Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) %42’sinin bu dört büyük bağımsız denetim şirketi tarafından denendiği tespit edilmiştir. Dört büyük bağımsız denetim şirketinin elde ettiği denetim gelirinin, toplam denetim gelirinin %80’i olduğu görülmektedir (Erdoğan ve Solak, 2016: 177). Bu pazarın yabancı denetim şirketleri tekelinde olması farklı parametreleri ile Türkiye’de mevcut meslek potansiyelini ikincil kılmaktadır.

Yabancı denetim şirketlerinin haksız rekabet ve diğer sayılabilecek hususlarda mevcut faaliyetleri öteden beri tartışılmaktadır.. Örneğin, mevzuat ile mali müşavirlere yasaklanan hususlar bahse alınan firmalar için uygulanmamıştır. Şöyle ki, 03.01.1990-20391 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’ in 30/h bendi; ” Ortaklık bürosu veya şirketlerin unvanlarında yabancı isim ve unvanlar kullanılmaz ” hükmünü düzenlemesine rağmen, bu yabancı denetim şirketlerinin, reklamlarını da açıkça yapmalarına göz yumulmuştur, bu şirketler korunmuştur. Konumuz elbette bu dört şirketin faaliyetleri değildir. Faaliyetlerine devam etmeleri de bizim bu makalemizin konusu değildir. Konu artık milli denetim şirketlerinin kurulması, TÜRMOB öncülüğünde geliştirilmesi ve devletimiz tarafından desteklenmesi gereğidir.

2. Big Four (Büyük Dörtlü) Olarak Bilinen Çok Uluslu Büyük Firmalar ve Haksız Kazanç Olayları

KPMG, merkezi Amstelveen, Hollanda’da bulunan ve çok uluslu bir vergi denetim ve danışmanlık firması.

PricewaterhouseCoopers, merkezi Londra, Birleşik Krallık’ta bulunan ve PwC markası altında ortaklıklar olarak faaliyet gösteren çok uluslu bir vergi denetim ve danışmanlık firması.

Ernst & Young (veya EY) dünya çapında yaklaşık olarak 140 ülkede faaliyet gösteren uluslararası bir denetim ve danışmanlık hizmetleri firmasıdır. Firma 1849 yılında İngiltere’de faaliyete başlamıştır.

Deloitte, (Londra, İngiltere) 150’ den fazla ülkede, 700 ofiste, çalışmakta olan 312,000 personeli ile dünyanın en büyük muhasebe, denetim, vergi ve yönetim danışmanlığı hizmeti sunan uluslararası firmalarından birisidir.

Bu firmaların denetim, vergi ve danışmanlık faaliyetleri ile başarılarını ve tecrübelerini görmemezlikten gelemeyiz. Ama ayı durum cumhuriyet öncesi ve sonrası ülkemizde yapılan muhasebe çalışmalarını açısından da geçerlidir. Bu konuda Prof. Dr. Oktay Güvemli çalışmaları dikkatle incelenmelidir. Orta Asya’ da ki devlet tecrübelerimiz, Sümerler ve Hititler başta olmak üzere Anadolu uygarlıklarından başlayarak, Osmanlı devlet tecrübesi ve ardından Cumhuriyet Devrimimizin getirdiği uygulamaları tarihsel mirasımız olarak değerlendirmeli ve buradan güç almalıyız.

Etikblog.com isimli internet sayfasında “Yolsuzluklar Tarihinde Kısa Bir Gezinti: Puslu İşler Atlası” başlığı ile sayfada yer alan makalenin bizi ilgilendiren kısmı aşağıdadır. Özetle diyeceğimiz şudur bu büyük dörtlülerin (yada dört büyükler) daha önce beş iken her an üçe düşebilecek bir çalkantı başlatabileceği riskidir.

“80'lere gelindiğinde, bu sefer de, Wall Street'in önemli yatırım bankalarından Drexel Burnham Lambert'in skandalları ve yolsuzlukları ortaya

çıkmağa başlamıştı. ABD'nin en büyük 5. yatırım bankası olan firma, piyasalarda yükselişiyse göze çarpıyordu, ta ki junk bond pazarında (yüksek riskli şirketlerin çıkardığı bono) illegal operasyonları ortaya çıkıncaya kadar. Sonuç çok çok acı oldu: Büyük Buhran'dan bu yana verilen en büyük ceza olan 650 milyon dolar tazminat...

ABD'nin en büyük atık yönetimi şirketlerinden Waste Management Inc. bilançosuna sahte bir şekilde olmayan 1,7 milyar dolarlık kârı ekleyerek tarihin en büyük şirket yolsuzluklarından birine imza atmış oldu. Şirketin kurucusu ve o dönemki CEO'su Dean L. Buntrock'un sorumlusu olduğu ve 1992-1997 yıllarını kapsayan yolsuzluk bilançosu, yeni CEO Maurice Meyers'ın şirket içinde yolsuzluk olduğundan şüphelenmesi ve ihbar hatları kurarak çalışanların konuşmasını sağlaması ile 2002'de ortaya çıkarılmıştı.

Yine ABD'de gerçekleşen ve tüm dünyada büyük bir çalkantı yaratan yolsuzluk olaylarından biri de Enron Skandalı olarak tarihte yerini aldı. ABD enerji sektörünün dev şirketlerinden Enron, 1999 yılı başında 20 dolar civarında olan hisse senedi fiyatlarını 90 dolara kadar yükseltmeyi başarmıştı. Enron'un başarısından şüphe etmeyen yatırımcılar bu şirketin piyasa değerini durmaksızın yükseltiyorlardı. Dünyanın en güçlü beş denetleme şirketinden birisi olan Arthur Andersen'in denetiminden geçen muhasebe raporlarında da yatırımcılara güven pompalanıyordu. Oysa gerçek durum hiç de düşünülmediği gibi değildi. Şirketin üst yöneticilerinin yaptıkları yolsuzluklar 74 milyar dolarlık bir zarar ortaya çıkarmıştı. Enron hisselerine sahip yatırımcıların paraları bir günde eridi. Emekliliği gelen çalışanlar ortada kaldı. Sonuçta Enron iflasını açıklamak zorunda kalırken, denetim firması Arthur Anderson piyasadan silindi. Enron, yalanlarına herkesi o kadar çok inandırmıştı ki, skandaldan önce Fortune dergisi, Enron'u tam 6 yıl üst üste Amerika'nın En İnovatif Şirketi seçmişti. ABD'nin en büyük ikinci telefon şirketi ve telekomünikasyon devi Worldcom da şirketin varlıklarını, yaptığı sahtekarlıklarla tam olarak 11 milyar dolar yüksek göstererek bir rekora imza atmıştı. 2002 yılında Enron'un hemen arkasından ortaya çıkan skandalın bilançosu da oldukça ağırdı. Yatırımcılar tam 180 milyar dolar zarar ederken, 30 bin kişi de işinden olmuştu. Şirket

içerisinde yer alan bir bölümün 3.8 milyar dolarlık hesap açığını devlete ihbar etmesiyle ortaya çıkan yolsuzluk sonucunda şirketin CEO'su Bernie Ebbers tam 25 yıl hapse mahkum oldu.

YOLSUZLUK KÜRESEL KRİZ ÇIKARIR MI?

2003 yılında ise Mortgage-Finans devi Freddie Mac 5 milyar dolarlık kazancı konusunda yanlış beyanda bulunarak şirket yolsuzlukları tarihine geçmişti. Yanlış beyanda bulunan ve geliri olduğundan düşük gösteren yöneticiler bir SEC (U.S. Securities and Exchange Commission, borsa firmalarını denetleyen ve düzenleyen kamu kurumu) soruşturmasında radara yakalanmışlardı. Sonuç olarak 125 milyon dolar ceza ve yöneticilerin kovulması ile başlayan bir süreç yaşandı. İşin ilginç yanı, aynı sektörden Fannie Mae'nin skandaldan bir yıl sonra benzer yolsuzluklarının ortaya çıkması olmuştu.

Yine ABD menşeli güvenlik sistemleri şirketi Tyco'nun CEO'su Dennis Kozlowski ve CFO'su Mark Swartz şirketten tam 150 milyon dolar çalmışlardı. 2005 yılında ortaya çıkan skandal sonucunda iki kafadar, şirketin gelirlerini 500 milyon dolar şişirme suçundan hapsi boylamışlardı. Bunun sonucu Tyco'ya, yatırımcılarına verdiği 2 milyar dolarlık zararın tazmini olarak geri dönmüş oldu. İşin komik tarafı, skandal ortaya çıkmadan önce şirketin CEO'su Kozlowski, eşine Sardunya adasında tam 2 milyon dolarlık bir doğum günü partisi düzenlemiş ve bununla gündeme gelmişti.

Dünya ekonomisini vuran 2008 krizinin en büyük etkenlerinden biri olarak gösterilen Lehman Brothers Skandalı da yolsuzluk tarihinin mihenk taşlarından biri olarak kabul ediliyor. Son derece yüksek notlar alan, fakat aslında değeri çok da yüksek olmayan CDS kağıtlarını piyasaya dağıtan şirketin çöküşü de korkunç oldu. Kendisiyle birlikte tüm Amerikan ekonomisini de iflase götüren Lehman Brothers tarihin en büyük iflasını yaşadı. Delil eksikliği sebebiyle SEC tarafından soruşturmaya uğramayan şirket krizden 1 yıl önce Fortune dergisi tarafından en güvenli banka seçilmişti.

2008 yolsuzlukların ortaya çıkması açısından hareketli ve bereketli bir yıl oldu. Aynı yıl, bilinen en önemli Hedge Fon yolsuzluklarından biri

olan Madoff Skandalı patlamıştı. New York finans piyasasının tanınmış isimlerinden biri olan Bernard "Bernie" Madoff söz konusu çevrelerin en güvendiği isimlerden biriydi o tarihe kadar. 2008 Krizi Madoff'un şirketinin aslında Ponzi Oyunu (Saadet Zinciri) ile yatırımcıları dolandırdığını ortaya çıkarmış oldu. Madoff, 50 yıllık itibarı ile topladığı paraları hedge fonlarda değerlendiriyormuş gibi yaparak aslında bir saadet zinciri kurmuştu. Hedge fonların denetlenememesi sebebiyle Madoff da yatırımlarını hedge fonlarda tuttuğuna herkesi inandırmayı başarmıştı. Aslında yatırım yapmıyor ya da risk almıyor tersine yeni gelenlerden aldığı parayı eskilere kâr payı olarak dağıtıyordu. Madoff'un oyunu çok uzun süren, çok geniş alanlara ulaşan ve tarihteki benzer zincirlerden çok daha derin etkileyen, 50 milyar doları aşan gerçekten oldukça ekstrem bir durumdu. Sonuç mu? Madoff tam 150 yıl hapse mahkum edildi..."

3. Yeni Trend Avrasya Ekonomisine Yönelimde Milli Bağımsız Denetim Girişimi

Dünya ekonomisinin ağırlığının Avrasya' da olduğu artık tartışma götürmez bir olgu olarak akademik kabul görmüştür. Bir eksen kayması olarak değerlendirilen yeni yapıya gerek devlet yetkilileri nezdinde gerek ülkelerin ortak amaçları doğrultusunda yönetim doğmuştur. Bu yeni eksende gelişmekte olan ekonomilere daha fazla 'temsil ve söz hakkı verilmesini sağlamak' amacı kıymet bulmuş, Türkiye de üyelik için başvurmuştur.

Türkiye' nin AB kapısında yıllardır Oyala ve itibarsızlaştırma politikaları, küreselleşme adı altında batı merkezlerine bağımlı bir tüketim toplumu olduğumuz gerçeği toplum ve devlet nezdinde kabul görmektedir. Tabi ki devlet aklından beklenen bunu kabul edip üzülmeye değil çare çözüm geliştirmesidir. Ve nitekim hem siyasi hem ekonomik düzlemde bu dönüşümün sancularını ve kararsızlıklarını yaşıyoruz. Türkiye BRICS üyeliğini kendisi açıklamıyor, Rusya açıklıyor.

Konunun uzmanları, BRICS üyeliğinin, Türkiye'ye dünyanın en büyük gelişen pazar-

larından bazılarını içeren geniş ve dinamik bir ekonomik bloka daha fazla erişim fırsatı sağlayabileceğini, bunun da Türk ihracatçıları için avantajlar yaratabileceğini belirtiyor. Gelişen ticaret, karşılıklı yatırımlar, çifte vergilendirmeyi engelleme anlaşmaları ve üyeliğin getireceği diğer yeni ödeme sistemleri ve diğer yenilikler aynı zamanda yeni denetim alanları oluşturuyor. Belki ülkelerin muhasebe örgütlerinin işbirlikleri de gelişecektir. Tabi ki Türkiye'nin bu büyük potansiyel pazardan pay almasına yönelik hazırlıkları yapması, Ar-ge çalışmaları, yazılım, muhasebe ve denetim standartları vd. konularda üst kurum ve kurulların çalışmalarına ihtiyaç görülmektedir.

Milli bağımsız denetim şirketinin BRICS dışında bir alanı da tabi ki Türk Dünyası bazlı uluslararasılaşma süreci olacaktır. Bu makalenin içeriği ve amacına katkı sağlayacak diğer önemli husus da "Bakü'de düzenlenen Türk Dünyası Ortak Alfabe Komisyonu'nun kararına göre 34 harflik yeni alfabe Türk dünyasının alfabesi kabul edildi" şeklinde oluşan yeni bir gelişimdir.

Haber içeriği;

"Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan yapılan açıklamada "Çalışmanın neticesinde, 34 harften oluşan Ortak Türk Alfabesi önerisi üzerinde uzlaşılmıştır. Her harf, Türk dillerinde bulunan farklı fonemleri temsil etmektedir" denildi. İlk olarak 1991'de bilim insanları tarafından önerilen Latin tabanlı Ortak Türk Alfabesi projesinin kapsamlı şekilde gözden geçirildiği toplantıda komisyon detaylı tartışmalar yürüttü ve geliştirilmesi gereken hususlara ilişkin gerekli tespitleri yaptı. Buna göre 34 harften oluşan Ortak Türk Alfabesi önerisi üzerinde uzlaşıldı. Yeni alfabede Türkiye'de kullanılmayan beş harf (Ä-Ñ-Ū-Q-X) yer alıyor.

Açıklamada, "Bu toplantının başarıyla sonuçlanması tarihî bir anı temsil etmektedir. Ortak Türk Alfabesi'nin geliştirilmesi, Türk halkları arasında karşılıklı anlayış ve iş birliğini teşvik ederken, onların dilsel mirasını da korumaktadır" ifadeleri yer aldı."

Anlaşılan o ki belirli bir süre sonra kiril alfabesi dışında bu ülkelerde latin alfabesine

geçilecektir. İsteyen ülke belirlenen bu 34 harften kendi ihtiyacı olanı alacaktır. Bu ne demek oluyor? Latin alfabesi ile Türk dünyasında yer alan ülkeler ve vatandaşları iletişimini arttıracaktır. Okunan yazılar anlaşılacak, iletişim gelişecek ve belirli bir süre sonra farklı lehçeler de birbirini daha iyi anlar hale gelecektir.

Bir diğer gelişme 2024 yılında Türk Devletleri Teşkilatının, 2-3 Mayıs'ta Bakü'de Türk Devletleri Ekonomik Forumu düzenlemesidir.

Forum, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Gelişimi Ajansı (KOBİA), Türk Devletleri Teşkilatı (TDT), Yazılım Sanayicileri Derneği (YASAD), Organize Sanayi Bölgesi (OSTİM) ve Türk Dünyası Tarım Birliği (TDTB) işbirliğiyle, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler ve Kulüpler Birliği Derneği (KOBİSKA) ve Azerbaycan Franchise Derneği'nin (AFA) ortak organizasyonu ile gerçekleştirilmiştir.

Türk devletleri arasında ilk defa düzenlenen etkinlik, bu ülkeler arasındaki mevcut pazar ve yatırım fırsatlarını incelemeyi, markaların uluslararası alana entegrasyonunu, şirketler arası ticari ilişkilerin geliştirilmesini, yabancı yatırımcıların ve şirketlerin çekilmesini desteklemeyi ve Türk dili konuşan ülkeler arasındaki ilişkileri güçlendirmeyi amaçlamaktadır. Yatırımcılar, iş insanları, küresel şirket sahipleri, dernek liderleri, kamu kuruluşları, bankalar ve ağ gruplarının katıldığı forum, ilerleyen aşamalarda 7 farklı ülkede düzenlenecektir. Türkiye, Kazakistan, Özbekistan, Kırgızistan, Türkmenistan, Macaristan ve Kuzey Kıbrıs gibi ülkelerde planlanan etkinlik, Türk devletleri arasında önemli ekonomik ilişkilerin oluşmasına ve iş ortamının şekillenmesine katkıda bulunacaktır.

Forumda Birleşik Arap Emirlikleri, Suudi Arabistan, Kuveyt, Japonya, Katar, Rusya ve Mısır gibi ülkelere de yatırımcıların katılımı planlanmaktadır.

Forumda, "Türk dili konuşulan ülkeler arasında ekonomik işbirliği ve küresel ekonomiye etkisi", "İpek Yolu'nun Rotası: Çin'den mi Hindistan'dan mı Geçmeli?" Azerbaycan'ın Serbest Ekonomi Bölgesinin rolü",

"Türk kadınının rolü: Kadın girişimciliğinin geliştirilmesi" ve "Türk dili konuşan ülkelerde ekonomik işbirliği: Markalaşma ve Franchise" başlıklı paneller düzenlenmiştir. Her panelde, çeşitli devlet kurumlarının üst düzey temsilcileri, yatırımcılar ve yabancı ülkelere gelen konuşmacılar yer almıştır.

Türkiye'nin diğer Türk devletleri ile her geçen gün sağlıklı işbirlikleri gelişmektedir. Bu işbirliği bölge ülkelerinin çıkarlarını tehdit etmeden, herkesin kazanacağı bir incelelikle yürütüldüğü gözlenmektedir. Ve doğrudur kanaatimize göre. Bizi ilgilendiren tarafı ticaret varsa, vergi, muhasebe ve denetim de vardır. Bu gelişme bize yine milli bağımsız denetim şirketi ışığını yaktmaktadır.

4.Yedinci Büyük Denetim Şirketi Türk Bağımsız Denetim Şirketi Olabilir

17.Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu 18-22 Eylül 2019 tarihleri arasında Seferihisar'da gerçekleştirildi.

İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasının ev sahipliğinde yapılan, Bilim ve Düzenleme Kurulu tarafından ana teması "Finansal Raporlamaya Değer Katmak" olarak belirlenen sempozyum katılımcılarından birisi de Eski Devlet Bakanı ve TÜRMOB Genel Başkanı Masum Türker idi. Sayın Türker ile sempozyum oturumları sonrasında meslektaşlar kendi aralarında güncel konular üzerine fikir alışverişi yaparken, İzmir Odası adına röportaj yaptık bu makale konusunda kendisine soru sordumuzda yakın bir zamanda Gülçin Üstüntaş ve Dursun Ali Yaz ile röportaj yaptığını orada da bu konuyu etraflıca açıkladığını belirtti. Konu ile ilgili ayrıntıyı merak eden okuyucu kaynaklar kısmında uzantısını verdiğimiz Accounting and Financial History Research Journal 2019/July (17); (152 – 176) dergisinde yayımlanan TÜRK MUHASEBE ÖRGÜTLENMESİNİN ÖNCÜLERİNDEN: DR. MASUM TÜRKER İLE SÖYLEŞİ başlıklı söyleşiye ulaşabilir. Bu söyleşide Masum Türker'in ifadeleri şöyledir.

"Meslek yasası çıktığında, Bağımsız Denetim Derneği olarak SPK'dan yetki alan meslektaşlara bağımsız denetim yetkisi veriyorduk. Meslek

yasası çıktıktan sonra dernek üyeliği için aradığımız şartların değiştirilmesini savunmaya başladık. 1992 yılında TÜRMOB yönetimine gelince, SPK'nun yetki verme kuralları içine aranan tecrübe şartı yanı sıra SMMM veya YMM olma şartının gerekliliği mücadelesini yürütmeye başladık ve bu konuda başarılı olduk. Milletvekili olarak görev yaptığım süreçte, 1999 yılında SPK Kanunu'nda bağımsız denetçilerin SMMM veya YMM olma şartının yer almasını bürokrasinin muhalefetine rağmen yer almasını sağladım. Bu düzenleme daha sonra Türk Ticaret Kanunu'nda, ardından şu anda yetkilendirmeyi elinde bulduran Kamu Gözetim Kurulu'nun mevzuatına da yansdı. Ben parlamentodan ayrıldıktan sonra Sermaye Piyasası Kurulu, çok defa yaptığı teşebbüslerle mali müşavir ve yeminli mali müşavir olma şartını kaldırmaya çalıştı. Ancak Meclisten geçiremedi. En son Kamu Gözetim Kurumu kurulunca, bu Kurum da iki kere teşebbüs etti ancak mali müşavir ve yeminli mali müşavir olma şartını kaldırtamadılar. Aslında onların hayali bu şart kalkınca belgeyi kendi verecekler ve denetçilerin meslek örgütüyle bağı kesilecek. Bu konuda şu anda TÜRMOB'un bir hatası var. O hatası da şu, bağımsız denetimi organize eden bir örgütlenmeye gitmiyor. Gitmediği için saha boş kalıyor. Bu örgütlenme nasıl olacak? TÜRMOB yöneticilerinden oluşan bağımsız denetim merkezi kurulup TÜRMOB faaliyetlerinin bağımsız denetimle ilgili olanlarını ayrı bir servis adı altında izleyerek ve bir nevi ihtisas haline getirmelidir. Bu yapılmadığı için, muhasebe mesleği de her an tehlike altındadır.

Fransa'da şöyledir, yerli şirketleri korumak için belli eşiği geçen şirketlerin işini bana veriyor ama diyor ki, yanına küçük bir firmayı örneğin Dursun Ali Yaz'ın firmasını da al. Böylece Dursun Ali Yaz'ın da gelişmesini sağlıyor. Çin'deki sistemi ise yeni öğrendim. Çin'de 50, 60, 100 muhasebeciyi bir araya getiriyor. Onlara muhasebe denetim şirketi kurduruyor. Ve devlet onlara iş veriyor. Şu anda Çin'deki ilk dördün arasına Çinli şirketler girmeye başlamış. Yani bizim bildiğimiz şirketlerin sayısı artıyor, yani mesela ilk beşler, ilk altılar diyorlar ya, artık bunların arasında bir iki tane Çin kökenli muhasebe firması da bulunuyor. Türkiye'de

de bu işin yapılması gerekir. Aslında Türkiye bu işe benzer bir işi yaptı, ne zaman yaptı? Cumhuriyet'in kuruluş yıllarında sermaye birikimini sağlamak için müteahhitleri üretti, müteahhitleri besledi, müteahhitlere iş verdi ve o müteahhitler, sonradan çıkıp kendileri yeni işler yaparken artık kendi güçleriyle, devletin işlerinden kazandıkları tecrübeyle iş yapmaya başladılar. Yani bugün müteahhitlik sisteminin temeli Cumhuriyet'in kuruluş yıllarında devlete yapılan işlerden kaynaklanıyor."

Mesleğimizin tecrübeli öncülerinden Masum Türker' in gayet net bir şekilde bahsettiği 7.olarak bir Türk denetim şirketinin oluşturulmasıdır. Burada bir boşluk olduğu, TÜRMOB' un burada hatalı olarak bağımsız denetimi organize etmedi tespit ediliyor. Ayrıca cumhuriyetin ilk yıllarında olduğu gibi Türkiye'nin milli menfaatleri ve devlet kuruluşları ile işbirliğinde yerli meslek mensupları temelinde örgütlenme ihtiyacı karşılanmalıdır.

4.1.Bağımsız Denetim Ruhsatı Almış, Meslekte Tecrübe ve Birikimi Olan Meslektaşlarımızın Bağımsız Denetime Katkısının Sağlanması

Son günlerde vergi denetimlerinin arttığına, vergi dairelerinin sürekli izahatlar istediğine, firmalara yüksek vergi tarhiyat ve cezaları uyguladığı, üç bin görevli vergi müfettişi nezdinde vergi riski yüksek olduğu düşünülen farklı sektörlere ani denetimler düzenlediği görülmektedir.

TÜRMOB, meslektaşlar, KGGK, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve milli denetim şirketleri birlikte vergi bilincinin gelişmesi ve optimum vergi oranlarının da katkısı ile adil bir vergi sisteminin oluşması sağlanmalıdır. Burada Milli Denetim Şirketi aracılığı ile bir milat açılmalı vergi muhasebe denetim sistemi köklü bir reforma kavuşturulmalıdır.

Milli denetim şirketinde görev yapan iyi okullardan mezun, yüksek becerili, dijital dünyaya hakim, yazılıma yatkın, yabancı dil bilen gençler istihdam edilmelidir. Bu gençler meslek hukuku ve diğer mesleki bilgi düzeyinde sadece teknik konularda

yüksek bir kaliteyi temsil eden yetenekleri meslektaş olmaları yanında işin içinden gelmiş devlet-işveren-meslektaş üçgeninde dengeyi sağlayacak meslek etiğine sahip kişilerden seçilmelidir.

Ancak burada önemli bir nokta, atıl vaziyette duran yıllardır meslekte tecrübe kazanmış bağımsız denetim ruhsatı sahibi meslektaşlarımızın tecrübesinin bu şirket aracılığı ile ekonomiye kazandırılmasıdır. Bu can alıcı bir noktadır. Bağımsız denetime kayan bu tecrübeli insan birikimi muhasebe bürolarında ve bağımsız çalışan meslektaşlara bu alanda yer açmış olacaktır.

Özet olarak, milli denetim şirketi; yetenekli gençler ile tecrübeli meslektaşları yeni vergi-muhasebe ve denetim ruhuyla birleştirecektir. Bunu devlet desteği ve işbirliği ile yapacak ve adil bir vergi sistemi ile vergi bilinci ve devletin alması gereken vergi tahsilatının yapılmasının sağlayacaktır. Yıllardır, aflar, yapılandırmalar, karmaşık teşvik sistemi ile bozulmuş vergi ve muhasebe sisteminin de düzeltilmesi için manivela olacaktır.

Burada üstünde durulması gereken bir konuda; Türkiye ve dünyanın başka ülkelerinde bu işte deneyim kazanmış üst düzey meslektaşların transfer edilerek vatana göreve davet edilmesidir. Gerek Türkiye’de gerekse yurt dışında bu dört büyük firmada yöneticilik yapanlar başta olmak üzere meslekte zirvede olan bağımsız denetçilerin, bu milli bir dava haline dönüşecek olan milli denetim şirketine yönetici ve gerekirse ortak olarak göreve çağırılmalıdır.

Ayrıca denetim şirketlerinde sermayenin en az % 75 oranında denetçinin koyması gereği de hem doğru ve zorunlu olması sebebi ile dikkate alınması gereken bir konudur. Bu hususta başlangıçta devlet vergi kredi desteği sağlanabilir.

Meslek camiasında tartışılan bir diğer konuda, KGK Türkiye’ye yerleşik olma şartı getirildi. Meslek camiasının vatandaş olma şartı konulması yönünde. Denetimde millileşme buralardan başlamalıdır.

Bir diğer konuda SPK’nda KGK geçilirken

bağımsız denetim ruhsatı vermede yaşanan karmaşa. Bu konunun da bir çözüme kavuşturulması ve mesleki kalitenin bağımsız denetimde bu işlerle birlikte yürütülmesi gerekmektedir.

4.2.TÜRMOB Üyesi Her Meslektaşımıza Bu Şirkete Ortak Olma Hakkı Verilmesi

Türkiye’de Yerli oluşumlara başarılı örneklerini sıralayabiliriz: OYAK, TOGG, TİRE SÜT, LUCA vb birçok örnek sayılabilir. Bu minvalde kurulacak milli bağımsız denetim şirketine her meslektaş ortak olabilmelidir. Buna göre sermaye payı ve sermaye belirlenmelidir. Her meslektaşın çok zorlanmadan alabileceği minimum bir pay belirlenebilir. Amaç meslektaşın bu şirkete sahip çıkmasını sağlamak ve ilerde buradan temettü elde etmesidir. Bu iş aynı zamanda hizmet akti ile yada serbest çalışan meslektaşlarımız için ikinci bir emeklilik yatırımı olarak projelendirilmelidir.

Bu milli denetim şirketinin büyük ortağı TÜRMOB olmalıdır. Sonra Türkiye’de bununun bütün meslek odaları ortak olmalıdır. Tüm meslektaşlara açık ortaklık çağrısı ile meslektaşların da katılımı ile bu büyük iş için bütün kaynaklar en etkin ve verimli şekilde kullanıma hazırlanmış olacaktır. Böylelikle, beşeri, sosyal ve sermaye birikiminin bütünleştiği bir proje olacağı öngörülmektedir.

4.3.Yerli Bağımsız Denetim Şirketinde Alt Yapı Hazırlığında TÜRMOB’un Luca Deneyimi

Luca, TÜRMOB’un en büyük başarılarından birisidir. Hali hazırda Luca Denetim faaliyettedir. Luca Denetim kendi broşüründe kısaca aşağıda ki gibi tanımlamıştır.

“LUCA DENETİM programı, denetim süresince yapılan tüm çalışmalarını içerisinde bir bütün halinde barındıran ve yapılan işlemlerin takibini sağlayan bir uygulamadır.

LUCA DENETİM yazılımının içerdiği bölümler kısaca aşağıdaki gibidir.

1. Müşteri tanımları Denetim işlemine konu olacak müşteri tanımları gerçekleştirilmektedir.

2. Kullanıcı ve Rol Tanımları

LUCA DENETİM programını kullanan her denetçinin bir kullanıcı adı ve ünvanı bulunmalıdır. Her kullanıcı kendisine verilen yetkiler çerçevesinde denetim yapabilmektedir.

3. Müşteri Kabul Politikası Denetim şirketi müşteri ile anlaşmadan önce standartlarda gerekli görülen hususları değerlendirmek zorundadır. Bu bölümde müşteri kabule yönelik sorular, kabul/red işlemleri bulunmaktadır.

4. Denetim Dosyası Denetim yapılacak her farklı dönem için bir denetim dosyası oluşturulmakta ve bilgiler bu dosya içerisinde saklanmaktadır. Bu bölümde kısaca aşağıdaki işlemler yapılmaktadır.

- Müşteri Seçimi,
- Dönem Seçimi,
- Denetim Tipinin Seçimi,
- Denetim Takımı ile Takım İçi Yetkilerin Tanımı

5. Ana Ekran

6. Ön Çalışma ve Planlama

Bu bölümde denetim içerisinde gerçekleştirilecek ön çalışma ile planlama işlemleri gerçekleştirilmektedir.

7. Risk Anketi

Luca denetim içerisinde, denetçilerin denetimde kullanacakları riskleri tespit etmeye yardımcı Risk Anketi uygulaması bulunmaktadır. Bu anket ile riskler belirlenip denetime dahil edilmektedir.

8. Risk Değerlendirme

Risk anketi sonucu denetime dahil edilen riskler, doğal risk açısından skorlanmakta, iddialar ve hesap ilişkileri belirlenmektedir. Bu bölümde riske yönelik olarak kontrol testleri ve maddi doğruluk testlerinin kullanımına karar verilmektedir.

9. Kontrol Testleri

Bu bölümde risklere yönelik olarak uygulanmasına karar verilen kontrol testleri yanıtlanmakta ve elde edilen sonuçlar dikkate alınarak, risklere yönelik kontrol riski skorlanmaktadır. Böylece önemli yanlışlık risklerine yönelik skorlar tespit edilmektedir.

10. Riske Karşılık Verme - Maddi Doğruluk Testleri

Bu bölümde Luca muhasebe programından otomatik olarak aktarılan veriler üzerinden işlem yapılmaktadır. Çalışma mizanı ve mali tablolar veriler üzerinden otomatik olarak oluşturulmaktadır. Maddi doğruluk testleri bölümünde risk anketi, risk değerlendirme, kontrol testleri bölümünde belirlenen hususlara göre uygulanması gereken maddi doğruluk testleri dikkate alınmakta ayrıca TFRS standartlarına yönelik işlemler yapılmaktadır.

11. Raporlama

Bu bölümde raporlamaya yönelik olarak bilanço sonrası olaylar, işletmenin sürekliliği gibi konular değerlendirilmekte, görüş oluşturulmakta, kalite kontrole yönelik çalışmalar gerçekleştirilmektedir. "

Tabi ki milli denetim şirketinin uluslararası şirketleri denetleyebilmesi için bu program yeterli olmayabilir ama istenilen düzeyde bir yazılım haline getirilebilir. Luca kendisini bu yönde ispatlamış bir yazılım firmasıdır. Ayrıca Luca da Türkiye' de yetmediği yerde yurt dışından hizmet alarak rakiplerine göre kendisini öne geçirebilecek yazılım geliştirebilir. Türkiye' de dijitalleşme konusunda Dünya' da önde gelen ülkelerinden olduğu gerçeğini de göze alırsak bu noktada çok avantajlı olduğumuz açıktır.

4.4.2024 TTK'ya Göre Bağımsız Denetime Tabi Şirketler ve KAYİK'ler İle Bağımsız Denetime İhtiyaç Artmaktadır

2024 yılında bağımsız denetime tabi şirketler ile ilgili 6 Nisan 2024 tarihinde 32512 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 8313 Cumhurbaşkanlığı Kararına göre değişiklikler aşağıda ki gibidir.

"6/4/2024 tarihli ve 32512 Sayılı Resmi Gazete'de "Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Karar (Karar Sayısı: 8313)" yayımlandı.

Hatırlanacağı üzere, hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağına ilişkin ölçütler ilk kez 23 Ocak 2013 tarihli R.G'de yayımlanan 2012/4213 sayılı Karar ile belirlenmiş ve bu ölçütler 2014,

2015, 2016, 2018 ve 2022 yıllarında yeniden belirlenmiştir.

Bu Karar ile söz konusu ölçütler **1.1.2024** tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, aşağıdaki şekilde bir kez daha belirlenmiştir.

1) Bağımsız denetime tabi olmanın genel ölçütleri

Sirkülerin devamında belirttiğimiz şirketler dışında kalan ve aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler bağımsız denetime tabidir.

- Aktif toplamı **150 milyon Türk Lirası**. (Bir önceki Kararda 75 milyon ve üstü Türk Lirası idi)
- Yıllık net satış hasılatı **300 milyon Türk Lirası**. (Bir önceki Kararda 150 milyon ve üstü Türk Lirası idi)
- Çalışan sayısı **150 kişi**. (Bir önceki Kararda da 150 ve üstü idi)

2) Herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın bağımsız denetime tabi şirketler

Bu Karara ekli ve aşağıda yer verdiğimiz (I) sayılı listede belirtilen şirketler herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın bağımsız denetime tabidir.

Bu Karar ile anılan listenin 6 ncı sırası değiştirilmiş ve aynı listeye 7, 8 ve 9 uncu sıralar eklenmiştir.

3) Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak SPK kapsamında halka açık sayılan şirketler

Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak SPK kapsamında halka açık sayılan ve aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler bağımsız denetime tabidir.

- Aktif toplamı **30 milyon Türk Lirası**. (Bir önceki Karar ile aynı, değişiklik yapılmamıştır.)
- Yıllık net satış hasılatı **40 milyon Türk Lirası**. (Bir önceki Karar ile aynı, değişiklik yapılmamıştır.)
- Çalışan sayısı **50 kişi**. (Bir önceki Karar ile aynı, değişiklik yapılmamıştır.)

4) Ekli (II) sayılı listede belirtilen şirketler

Bu Karara ekli ve aşağıda yer verdiğimiz (II) sayılı listede belirtilen şirketlerden, aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşanlar bağımsız denetime tabidir.

- Aktif toplamı **60 milyon Türk Lirası**. (Bir önceki Karar ile aynı, değişiklik yapılmamıştır.)
- Yıllık net satış hasılatı **80 milyon Türk Lirası**. (Bir önceki Karar ile aynı, değişiklik yapılmamıştır.)
- Çalışan sayısı **100 kişi**. (Bir önceki Karar ile aynı, değişiklik yapılmamıştır.)

5) Bağımsız denetim kapsamında olmayan şirketler

Aşağıdaki şirketler bu Kararın kapsamı dışındadır:

a) Ekli (I) sayılı listenin **1 ilâ 8 inci sırası kapsamında yer alanlar hariç** olmak üzere, 24/11/1994 tarihli ve 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna tabi şirketler.

b) Ekli (I) sayılı listede belirtilenler ile ekli (II) sayılı listenin **3 üncü sırasında** belirtilen şirketler hariç olmak üzere sermayesinin en az yüzde 50'si devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına **doğrudan veya dolaylı olarak** ait olan şirketler.

c) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanununun geçici 7 nci maddesinin dördüncü fıkrası kapsamında tasfiyelerine karar verilen ve tasfiye süreci Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF) tarafından atanan tasfiye komisyonlarınca yürütülen tasarruf finansman şirketleri.

6) Diğer hususlar

Eşik değerleri aştığı için bağımsız denetime tabi şirket, art arda iki hesap döneminde üç ölçütten en az ikisine ait eşik değerlerin altında kaldığı ya da bir hesap döneminde bu ölçütlerden en az ikisine ait eşik değerlerin yüzde 20 veya daha fazla oranda altında kaldığı takdirde müteakip hesap döneminden itibaren

bağımsız denetim kapsamından çıkar.

Eşik değerlerin aşılmış ve aşılmadığının belirlenmesinde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından şirketin tabi olduğu mevzuat uyarınca hazırlanmış olan **son iki yıla ait finansal tablolar, çalışan sayısı bakımından ise son iki yıla ait ortalama çalışan sayısı** esas alınır.

Eşik değerlerin aşılmış ve aşılmadığının belirlenmesinde **şirketler bağlı ortaklık ve iştirakleriyle birlikte dikkate alınır. Bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunan şirketlerde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait finansal tablolarda yer alan kalemlerin toplamı (varsa grup içi işlemler yok edilir), çalışan sayısı bakımından ise ana ortaklık ve bağlı ortaklığın son iki yıla ait ortalama çalışan sayılarının toplamı** dikkate alınır. İştirakler açısından, iştirake ait söz konusu kalemler şirketin iştirakteki hissesi oranında dikkate alınır.

7) Ekler

Bu Karara ekli (I) ve (II) sayılı listelere aşağıda yer verilmiştir.

(1) SAYILI LİSTE

1) 6362 sayılı Kanun uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

- a) Yatırım kuruluşları,
- b) Kolektif yatırım kuruluşları,
- c) Portföy yönetim şirketleri,
- ç) İpotek finansmanı kuruluşları,
- d) Varlık kiralama şirketleri,
- e) Merkezi takas kuruluşları,
- f) Merkezi saklama kuruluşları,
- g) Veri depolama kuruluşları,
- ğ) Derecelendirme kuruluşları,
- h) Değerleme kuruluşları,

1) Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören veya işlem görmeleri amacıyla Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan *izahname veya ihraç belgesi* bul-

nan anonim şirketler,

i) Bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmemekle birlikte halka arz edilmeksizin pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden (ihraç ettikleri sermaye piyasası araçlarının itfa edildiği hesap döneminin sonuna kadar) veya bu amaçla Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan ihraç belgesi olan anonim şirketler.

2) 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

- a) Bankalar,
- b) Derecelendirme kuruluşları,
- c) Finansal holding şirketleri,
- ç) Finansal kiralama şirketleri,
- d) Faktoring şirketleri,
- e) Finansman şirketleri,
- f) Varlık yönetim şirketleri,

g) Finansal holding şirketlerinde ve bankalarda 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler, ğ) Tasarruf finansman şirketleri.

3) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

4) Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticaretiyle iştigal eden şirketler.

5) 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre kurulan lisanslı depo işletmeleri ile 11/8/1982 tarihli ve 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanununa göre kurulan umumi mağazalar.

6) 15/2/2011 tarihli ve 6112 sayılı Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayın Hizmetleri Hakkında Kanun uyarınca Radyo ve Televizyon Üst Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

a) Aşağıdaki hak veya lisanslardan en az ikisine sahip olan medya hizmet sağlayıcı kuruluşlar:

- Karasal ortamdan ulusal televizyon yayını yapma hakkı.

- Uydur televizyon yayın lisansı.

- Birden fazla ile yönelik olarak kablolu televizyon yayın lisansı.

b) İnternet ortamında isteğe bağlı yayın hakkına sahip olan medya hizmet sağlayıcı kuruluşlar. (1/1/2024 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, 6.4.2024 R.G. tarihli 8313 s. Cumhurbaşkan Kararı ile değiştirilmiştir.)

7) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan lisans, sertifika veya yetki belgesi alıp bu Kurum düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren ve söz konusu düzenlemeler uyarınca bağımsız denetim yükümlülüğü bulunan şirketler. (1/1/2024 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, 6.4.2024 R.G. tarihli 8313 s. Cumhurbaşkan Kararı ile eklenmiştir.)

8) 20/6/2013 tarihli ve 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun uyarınca Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının düzenleme ve denetimine tabi ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşları. (1/1/2024 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, 6.4.2024 R.G. tarihli 8313 s. Cumhurbaşkan Kararı ile eklenmiştir.)

9) 8/6/1984 tarihli ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları. (1/1/2024 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, 6.4.2024 R.G. tarihli 8313 s. Cumhurbaşkan Kararı ile eklenmiştir.)

(II) SAYILI LİSTE

(1/1/2024 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, 6.4.2024 R.G. tarihli 8313 s. Cumhurbaşkan Kararı ile değiştirilmiştir.)

1) Çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 15/1/2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5/11/2008 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu, 9/5/2013 tarihli ve 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu ve 6102

sayılı Kanununun 1525 inci maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu düzenleme ve denetimine tabi olan şirketler.

2) Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dâhil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, TMSF'nin iştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Kanun kapsamında TMSF tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketler.

3) Sermayesinin en az %50'si belediyelere ait olan şirketler."

BOBİ-KÜBİ (KOBİ) durumunda ki firmalar için bağımsız denetim şartları her geçen gün kapsamı genişletecek şekilde yapılmaktadır. Dolayısı ile mevzuat düzenlemeleri kapsamında oldukça geniş yer verilen denetim alanının milli ve yerli denetim şirketleri nezdinde gerçekleşmesinin gerekliliği açıktır. Bu girişimciliğin ilgili tüm taraflara fayda ve kazanç getireceği kanaatindeyiz.

Önemli bir konu KAYİK (Kamu Yararını İlgilendiren Kurumlar)' lerin denetiminin bu milli denetim şirketi aracılığı ile denetlenebilmesi için devlet desteğinin ve yasal düzenlemelerin sağlanması zorunluluğudur. Yukarıda diğer maddelerde belirttiğimiz üzere devlet desteği girişimciliğin ilk aşamasında karşılaşılan zorlukların aşılması, güvenliği ve koordinasyonu bakımından önemli bir katkı olacaktır.

5.Meslek Mensuplarının Karbon Vergisi ve Sürdürülebilirlik Raporlarında Rolü

18.Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu 03-07 Mart 2024 tarihleri arasında Kıbrıs'da yapıldı. Sempozyumun ana teması Bilim ve Düzenleme Kurulu tarafından "Dijital Dönüşüm ve Sürdürülebilirlik Raporlaması" olarak belirlenmiş. İş dünyasını küresel düzeyde etkileyen dijital dönüşüm olgusu ve sürdürülebilirlik ana teması altında ortaya çıkan yeni yaklaşımlar iş yapış şekillerini değiştirmektedir. Muhasebe meslek mensupları bu değişimde kritik bir rol

oynamaktadır. Bunun bir göstergesi olarak son dönemde tıpkı finansal raporlama standartları gibi sürdürülebilirlik standartları yayınlanarak muhasebecilere yeni bir görev verilmiştir. 18. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu'nda tüm bu gelişmeleri farklı yönleriyle ele alınmıştır. Sempozyumda sunulan bildireler için İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasının sitesi ziyaret edilebilir. Kaynaklarda bu sayfanın linki paylaşılmıştır. Bu sempozyumda dikkati çeken sürdürülebilirlik raporları ve karbon emisyonu vergisi konusudur. 01.01.2025 ve 01.01.2026 tarihlerinde bu konular yürürlüğe girecektir. Düzenleme raporlama için uzmanlık gerektiren bu konuda milli bağımsız denetim şirketlerine bir görev alanı daha açmaktadır.

6.BRİCS Ülkelerinde Denetim ve Dünya' da Denetim Savaşları

13.09.2024 tarihinde Anadolu Ajansında yayımlanan habere göre (Haber linki kaynaklar bölümündedir);

“Çin, büyük miktarda borca girerek iflas eden gayrimenkul şirketi Evergrande'nin hesaplarının denetimindeki hatalar nedeniyle uluslararası mali müşavirlik ve bağımsız denetim şirketi PricewaterhouseCoopers'a (PwC) para ve men cezası verdi.

Maliye Bakanlığında yapılan açıklamada, PwC'nin Çin birimi PwC Zhong Tian'a 441 milyon yuan (62,2 milyon dolar) para ve 6 ay faaliyetlerden men cezası verildiği belirtildi.

Açıklamada, şirketin, 2018-2020 yıllarında yaptığı denetimlerde Evergrande'nin hesaplarındaki sahtelikleri ve şirketin gerçek mali görünümü tespit etmekte başarısız olduğu ve bu yüzden yantılcı bir denetim görüşü bildirdiği ifade edildi.

Şirkete, hesap denetimlerinden 2018 yılında elde ettiği gelirin 5 katı, 2019 ve 2020 yıllarında elde ettiği gelirin 10 katı tutarında para cezası verilirken bu Çin'de bugüne dek bir mali müşavirlik ve bağımsız denetim şirketine yönelik en ağır yaptırım oldu.

Öte yandan şirket, Çin'de faaliyetlerinden 6 ay men edilirken, Evergrande'nin denetimlerini yapan Guancou şehrindeki ofisinin iş lisansı

iptal edildi.

Merkezi Çin'in Şanghay şehrinde bulunan PwC Zhong Tian, Ocak 2023'te ihtilaflar nedeniyle sözleşmesini sonlandırmadan önce 10 yıldan fazla süre batık emlak devinin hesap denetimlerini üstlenmişti.

Aldatıcı bilançolarla usulsüz borç tahvilleri

Çin'in en büyük inşaat ve emlak şirketlerinden Evergrande, Covid-19 döneminde gayrimenkul sektöründe yaşanan düşüşün ardından giderek derinleşen bir borç krizine girmişti.

Toplam borç yükümlülüğü 300 milyar doları aşan şirket, vadesi geldiği halde ödeyemediğinden borçları için temerrüde düşmüştü. Alacaklıların Hong Kong'da açtığı davada mahkeme, borçların ödenmesi amacıyla şirket varlıklarının tasfiyesine karar vermişti.

Borç problemlerine ek olarak şirket hakkında düzenleyici kurumlar ve adli makamlarca soruşturma başlatılmış, Yönetim Kurulu Başkanı Hui Ka Yan, adli gözetim altına alınmıştı.

Çin Menkul Kıymetler Düzenleme Komisyonu (CSRC), Evergrande'nin ana iştiraki Hengda Gayrimenkul Grubu'nun batışa giden süreçte mali bilançolarında gelir ve karlılığını olduğundan daha fazla rapor ederek usulsüz borç tahvilleri çıkardığının tespit edildiğini bildirmişti.”

“Çinli kuruluşların denetimini yapan firmalara yasak” başlıklı haber aşağıdaki gibidir (<https://www.dunya.com,24.01.2024>)

“ABD'de Çin kökenli halka açık firmaları denetleyen beş büyük denetim firmasının Çin şubelerine görev yapma yasağı geldi. Karar, bir süredir şirket satın almalarıyla ilgili talep ettiği bilgileri denetim firmalarından sağlayamayan ABD Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SEC) başvurusu üzerine alındı.

SEC'in bilgi taleplerine yanıt vermedikleri gerekçesiyle aralık ayı başında şikayet edilen beş büyük finansal denetim firmasının Çin şubelerine Amerikan idare mahkemesinden görev yapma yasağı geldi. Aralarında Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young Hua Ming, KPMG Huazhen, Pricewaterhouse Coopers Zhong Tian ve BDO China Dahua'nın da bulunduğu ve bü-

yük denetim firmalarının Çin şubeleri olarak faaliyet gösteren beş finansal denetim firması bir süredir temsil ettikleri kuruluşların muhasebe kayıtlarında usulsüzlük şüphesiyle SEC tarafından gözetim altında tutuluyordu. Aralarında Petro China'nın da bulunduğu ABD'de halka açık dokuz Çin kökenli firmanın özellikle şirket satın alma ve birleşmelerle ilgili işlemleri konusunda SEC'in denetim firmalarından talep ettiği bilgilere ulaşamaması sonucu 3 Aralık 2013 tarihinde adli işlem başlatılmıştı. İdare mahkemesi kararında yolsuzluk soruşturmasının yürütülmesi açısından gerekli olan belgeleri SEC'e ilemedikleri için denetim firmaları kusurlu bulunurken adı geçen firmalar Çin kanunlarının bu tarz bir bilgi paylaşımına izin vermediği şeklinde savunma yaptı."

Türkiye' de son yıllarda Çin kökenli şirketlerin yatırımları artmaktadır. Zaten hale hazırda dış ticaret hacmimizin en yüksek olduğu ülke Çin' dir. Bu yatırımların, ticaretin güvenli bir şekilde gelişmesi yine milli bağımsız denetim şirketinin uluslararası mevzuata hakim varlığı ile garanti altına alınacaktır.

TÜRMOB tarafından çıkarılan Bilanço Dergisinin Temmuz 2010 sayısından anlaşıldığına göre Çin Xiamen Ulsal Muhasebe Enstitüsü yetkililerinin TÜRMOB' u ziyaret ettiğini öğreniyoruz. Haber şöyle;

"Çin Halk Cumhuriyeti Xiamen Ulusal Muhasebe Enstitüsü (XINAI) yetkilileri TÜRMOB' u ziyaret ederek, muhasebe eğitimi ve öğrenimi ile ilgili deneyim ve bilgi paylaşımında bulundu. XINAI, ileri muhasebe ve denetim eğitimi, kamu maliyesi ve vergi, iş idaresi alanlarında öğretim ve araştırma gerçekleştiren akademik bir kuruluş.

Çin Xiamen Ulusal Muhasebe Enstitüsü heyetini kabul eden TÜRMOB Genel Başkanı Masum Türker, Türkiye'de muhasebe mesleğinin örgütlenmesi, çalışma koşulları, mesleğe kabul şartları, mesleki örgütlenme konularında bilgi vererek, "Bizim mesleğimiz özerk bir meslektir, kendi kendini yönetmesi gerekmektedir. Devletin yönetiminde değil, devletin gözetiminde olmalıdır."

25.07.2018 tarihli habertürk.com haberinden bir haber;

"Çin'in en büyük denetim ve danışmanlık ağı Reanda International Türkiye pazarına giriyor" başlıklı haberden anladığımıza göre; "Denetim, vergi, danışmanlık ve yatırım danışmanlığı alanlarında uzman, aynı zamanda dünyanın en büyük yirmi ağundan bir olan Reanda International, Türkiye'de Reanda Turkey markasıyla, küresel bilgi birikimini Türk iş dünyasının hizmetine sunuyor"

Dünyada 31 ülkede üyesi, 60 ülkede temsil ofisi bulunan küresel denetim, vergi ve danışmanlık ağı Reanda International, Reanda Turkey markasıyla yerel pazara giriş yaptı. Bağımsız denetim, danışmanlık, vergi, hukuk ve mali müşavirlik, yatırım ve birleşme-satın alma alanlarında hizmet sunacak olan Reanda Turkey, sektörde kısa sürede ilk 10'a girmeyi hedefliyor. Yeni yapılanmada Türkiye Yönetici Ortağı Bora Akgüngör olurken, Tayfun Zaman, Dr. M. Fevzi Toksoy ve Dr. Mehmet Ali Demirkaya kurucu ortaklar olarak görev alıyor.

Ağın yeni bir üyesi olmalarına rağmen Reanda International'ın büyüme stratejisinin önemli parçası olduklarını ifade eden Yönetici Ortak Bora Akgüngör, Reanda Turkey ağının "Avrupa Strateji Çalışma Grubu" ve "Yeni İpek Yolu Projesi (Belt and Road Initiative – BRI) Görev Gücü" kurucu üyeleri arasında davet edilmelerini Türkiye'nin büyük ve dikkat çeken potansiyeline bağlıyor.

Reanda International küresel ağının Avrupa Bölge Başkanlığını hedefleyen Reanda Turkey, ayrıca Çin ve Türkiye arasındaki ticari ve ekonomik ilişkilerin geliştirilmesinde güvenilir bir iş ortağı olarak, kamu ve özel sektör kuruluşlarına hizmet sunacak.

GÜÇLÜ KÜRESEL EKONOMİLER REANDA AĞINDA BİR ARAYA GELİYOR

Yakın gelecekte dünyanın en büyük ekonomisi olması beklenen Çin tarafından, denetim, vergi ve danışmanlık alanında hizmet vermek ve uluslararası rekabeti güçlendirmek için kurulan Reanda International küresel ağı, farklı ülkelerde yerel olarak faaliyet gösteren şirketlerin katılımıyla büyüyor.

Reanda International ağına üye olan şirketler arasında gerçekleşen bilgi, beceri ve iş olanakla-

rının paylaşımı, üye şirketlerin yerel pazarlara hâkim olma avantajlarını kullanarak uluslararası ve yerel müşterilere küresel ölçekte kaliteli hizmetler sunmasını sağlıyor.

Türkiye'nin Reanda International için en önemli pazarların başında geldiğine dikkat çeken Reanda Turkey Yönetici Ortağı Akgüngör, "Türkiye, dünyanın en büyük on yedinci ekonomisi olarak, Yeni İpek Yolu Projesi gibi küresel ekonomiyi derinden etkileyecek atılımlardan faydalanma potansiyeli en yüksek ülkedir. Reanda Turkey ekibi ise ülkemizin bu potansiyele ulaşmasında etkin bir araç, bir kaldıraç olmak için çalışmaktadır." dedi.

KÜRESEL BİLGİ BİRİKİMİ, SEKTÖRE TAZE KAN OLACAK

Rekabetin yoğun olarak yaşandığı bir sektörde, farklı kültürden doğan yepyeni bir küresel ağı sunacağı hizmet anlayışı ve çeşitliliğin, sektöre taze kan olacağını ifade eden Akgüngör, "Doğu ve Batı iş dünyasının buluştuğu, iş yaptığı ve alternatif çözümlerin üretileceği bir ofis olacağımızı düşünüyoruz. Genç bir küresel ağı parçası olmak, rekabette bizleri daha güçlü kılacaktır." dedi.

Başta Çin, Japonya ve Güney Kore olmak üzere Asya kıtasında son 50 yılda yakalanan büyüme, finansal ve ticari yaşamda doğuya kayan bir dönüşüme neden oluyor. Türkiye'nin bu dönüşümde ortaya çıkan fırsatları değerlendirerek, hak ettiği payı alması gerektiğini kaydeden Akgüngör, sözlerini şöyle tamamladı: "Doğu ile entegrasyonda, ülkemizin her alanda kuracağı güçlü iş birlikleri ile bu bütünleşme, daha sağlıklı ve verimli olacaktır. Bu anlamda Çin'in denetim ve danışmanlık alanındaki en güçlü küresel ağının ülkemizde temsil edilmesi Asya ile geliştirilecek ilişkilerde önemli rol oynayacaktır."

İlgili şirketin internet sayfasında Çin Masası ismi ile açılan bölümünde ise Reanda Turkey Çin Masası Müdürü Jilian Ma'nın şu şekilde ki açıklaması yer almaktadır;

"Çin'in hızlı ekonomik gelişimi ile çok uluslu şirketlerin küresel yatırımı için önemli bir stratejik pazar haline geldi. Aynı şekilde, birçok Çin merkezli şirket, uluslararası pazara girmek için fırsatlar arıyor. Artan pazar talebine cevap olarak,

Reanda Network, Çin'deki veya global pazardaki bu şirketlerin başarılı yatırım ve büyümeleri için teknik destek sağlayabilecek olan Çin Destek Ekibi Programı'nı başlattı.

Reanda Çin Destek Ekipleri, Çin'in muhasebe standartları ve düzenlemeleri hakkında kapsamlı bilgi sahibi profesyoneller tarafından desteklenmektedir. Çin Destek Ekipleri, profesyonel kurumsal danışmanlık şirketinin bir parçasıdır. Çin üye firmamızla kurulan yakın bağ ile, tüm Çin Destek Ekipleri, Çin odaklı çalışmalara hizmet etmek, kültürel farklılıkların önüne geçmek ve Reanda müşterilerine profesyonel hizmetler sunmak adına yeteneklerimizi güçlendirdiğimiz platformla bağlantılı hareket eder."

Bu üç haberden anlaşılacağı üzere çağımız çok kutuplu dünyaya dönüşürken ekonomide de dengelerin değiştiği, ekonominin Asya'ya doğru kayması gerçeği ile bizim gibi ülkeler açısından yeni imkanların oluşacağı görülmektedir. Tek kutuplu dünyadan çok kutuplu dünyaya doğru evrilirken Dünya jeopolitiği, denetimde bundan nasibini almaktadır. Değişimin getirdiği çıkar çatışmaları denetim sektöründe de kendisini göstermektedir.

Türkiye'ye düşen, ben varım diyerek dünya ekonomisinde varlığı hissettiren denetim ayağında da varlığını göstermek olacaktır. Büyüklerin temsilciliğini alarak bu işleri yapmaktansa, kendi milli bağımsız denetim şirketini Türkiye'nin ve Dünyanın hizmetine sunmak çok boyutlu fayda sağlayacağı kanaatindeyiz.

Türkiye'de aktif görev yapan denetim şirketleri listesine bakıldığında 32 adet aktif, 39 adet faaliyeti iptal edilen şirket listelenmiştir (BDDK). Kayıtlı şirketlerden aktif olanlar toplam sayıdan daha azdır. Anlaşıyor ki, bu kadar önemliyken bu işler, çokta sağlıklı yürümektedir Türkiye'de denetim işi. TÜRMOB ve devletin öncülüğüne ve desteğine ihtiyaç vardır ve şarttır.

7.Piyasaya ve Tarafllara GÜVEN Verilmesi Lazım, Bu Güven Milli Bağımsız Denetim Şirketi Aracılığı İle Verilebilir

Türk-Alman Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kamu Hukuku Bölümünde Araştırma Görevlisi Rabia Yılmaz' ın "TÜRK HUKUKU BAKIMINDAN VERGİ İDARESİNİN İŞLEM VE UYGULAMALARINA OLAN GÜVENİN KORUNMASI İLKESİ" konulu yüksek lisans tezi kitap haline getirilmiş. Kitabın tanıtım bülteninde;

"Güvenin korunması ilkesi (Vertrauensschutzprinzip- the principle of protection of confidence), vergi idaresinin işlem ve/veya uygulamalarıyla vergi ödevlisinde güven temeli oluşturduğu durumlarda söz konusu güven temeline istinaden tasarruflarda bulunan vergi ödevlisinin iyiniyetini koruyan ilkedir. Yasa hükümleri veya düzenleyici hükümlerde açıklık yoksa ve özellikle idareye takdir yetkisi verilmiş bir durum söz konusu ise vergiye tabi kişinin güveninin korunması, vergilendirilmiş kişinin iyiniyetiyle bağlantılı hale gelecektir. İlke, anayasal temellerini hukuk devleti ilkesi (Anayasa -AY- md.2) ile demokrasi ilkesinden (AY Başlangıç metni, AY md.5 ve AY md.13) almaktadır.

Eserde Türk Hukuku bakımından vergi idaresinin işlem ve/veya uygulamalarına olan güvenin korunması ilkesinin gelişim süreci, hukuki temelleri, amaçları detaylı bir şekilde ele alındıktan sonra ilkenin uygulanabilirlik koşulları somutlaştırılarak incelenmiştir."

Yine Pamukkale Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü öğretim üyesi Doç.Dr. İsmail Kitapçı' nın "Bir Sosyal Sermaye Bileşeni Olarak Güven Kavramı ve Vergi Etiğine Etkisi" konusunda ki çalışması kitap haline getirilmiştir. Kitap açıklamasında;

"Ödemek ya da ödememek: Son yıllarda vergi uyumu (tax compliance) literatüründeki temel soru değişmiştir. Günümüzde "insanlar neden vergi kaçıır?" sorusunun yerini "insanlar neden vergi öder?" sorusu almıştır. Artık verginin ödenmesi konusuna sadece devletin denetim ve cezai yaptırımları gibi caydırıcı yöntemlerle yaklaşmak yerine, sosyal psikolojik unsurların da

vergi uyumu sorununun çözümünde kullanılması gerçeği ortaya çıkmıştır. Bu noktada vergi etiği ve vergi psikolojisi kavramları kullanılarak vergi yükümlülerinin vergi ödeme davranışında bulunurken ne tür bir içsel motivasyonla hareket ettiği daha iyi anlaşılabilir"

Denetim ve güvence raporlarının hazırlandığı Türkiye ve Dünya koşullarında bahsettiğimiz konu güvence raporları değildir. Ya da vergi ödeme ile ilgili bir konu ile de sınırlandırılmaz. Yatırımcı, girişimci, işveren, işçi, devlet, meslek mensubu ve diğer tarafların güven duyabilecekleri ekosistemin oluşturulmasıdır. Güvenin tesis edilmesi için idealist girişimci, idealist kadrolar ile idealist bir program uygulanmalıdır. Milli bağımsız denetim şirketi projesi makale başından beri ifade ettiğimiz gibi tüm tarafların ortak çalışması ile başarıya ulaşabilir.

Sonuç

14.02.2011 tarihinde resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu' nun üçüncü bölümü Denetleme konusunda ki maddeleri içermektedir. 6102 Sayılı yeni TTK daha taslak halindeyken başlayan tartışmalar hali hazırda devam etmektedir. İlgili kanunda milli denetim şirketlerini destekleyen düzenlemelere gidilmeli. Yabancı denetim şirketlerinin önünü açan maddeler kaldırılmalıdır.

Bu yazıda milli denetim şirketi gerekliliği incelenmiştir. Bu yapılırken; ilk önce Türkiye'nin gerçeği, mesleğin gerçeği, Türkiye ekonomisinin vergi, muhasebe ve denetim konusunda ki ihtiyaçları ve her yönüyle elinde ki kaynakları değerlendirilmiştir. Sonra BRİCS süreci dikkate alınarak dünya da ki denetim konusunda ki gelişmeler ve çatışmalar incelenmiş, Türkiye' ye yeni imkanların açıldığı değerlendirilmiştir. Tam zamanı olduğunu değerlendirdiğimiz Milli Bağımsız Denetim Şirketi her yönü ile hem fırsat, hem de gerekliliktir. Çin deneyiminden faydalanarak "**Türk Destek Ekibi Programı**" başlanabilir. Böylece uluslararası Türk yatırımlarının desteklenmesinde milli bağımsız denetim şirketi önemli bir rol üstlenebilir.

Milli bağımsız denetim şirketi girişim özel-

likle gençlerimizden başlayarak bizlere, her yaştan meslektaşına büyük bir umut olacaktır. Meslek tarihimizde devrim niteliğinde bir adım atılmış olacaktır. Bu başarılabilir, sahibi devletimiz ve milletimiz olacaktır.

<https://etikblog.com/yolsuzluklar-tarihinde-kisa-bir-gezinti-puslu-isler-atlasi/>

KAYNAKÇA

Erdoğan, S., & Solak, B. (2016). Türkiye’de şeffaflık raporları ve bağımsız denetim sektörüne yönelik ampirik bir çalışma. Çankırı Karatekin Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 6(2), 175-195

<https://www.bddk.org.tr/Kurulus/Liste/84>

<https://dergipark.org.tr/tr/download/issue-file/21732>

<https://www.luca.com.tr/Upload///2WeBw-NEr/UAVU/WboVRkaaYzOnfPj.pdf>

<https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2024-41.aspx>

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/04/20240406-6.pdf>

<https://izm.o.tr/Haberler/Detail/20240301174100/18-Turkiye-Muhasebe-Standartlari-Sempozyumu-Programi>

<https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/cin-e-vergrandenin-hesap-denetimlerindeki-hatalar-nedeniyle-pwcyerekor-ceza-verdi/3329461>

https://www.dunya.com/dunya/cinli-kuruluslarin-denetimini-yapan-firmalara-yasak-haberi-235688#google_vignette

<https://www.haberturk.com/cinin-en-buyuk-denetim-ve-danismanlik-agi-renda-international-turkiye-pazarina-giriyor-2074945-ekonomi>

<https://www.trtavaz.com.tr/haber/tur/av-rasyadan/bakude-turk-devletleri-ekonomi-forumu-duzenlendi/66337b-140c4611fe425a640f>

SERBEST MESLEK MENSUBU MALİ MÜŞAVİRİN MÜŞTERİLERİNDEN GELECEĞE MATUF MUHTEMEL ALACAKLARINA GÖRE HACİZ BİLDİRİSİ

Nazlı Gaye Alpaslan

Av., Türkiye, e-mail: ngahukuk@gmail.com

Bilindiği gibi, 6183 sayılı yasanın 79 Md. hükmü üçüncü şahıslar nezdindeki hak, alacak ve benzeri menkul değerlerine yönelik tatbik edilecek, konuları ve haciz işlemlerini düzenlemektedir. İlgili yasa hükmünün açıklaması aşağıda olduğu gibidir;

6183 sayılı yasanın 79.maddesiyle amme borçlusunun üçüncü kişilerde bulunan mallarının, alacaklarının haczi mümkün hale getirilmiştir.

Uygulamada yasanın bu amir hükmünden bilgisi olmayan mükellefler yasada belirtilen haklarını kullanmadıklarında asıl amme borçlusunun borcunu ödemekle karşı karşıya kalmakta ve tüm malvarlıklarına haciz yaptırımını uygulanmaktadır.

1-Söz konusu yaptırımların uygulanması için öncelikle asıl amme borçlusunun vergi dairesine olan borcu olduğu ve asıl amme borçlusunun üçüncü kişiden olan alacağının üçüncü kişi yerine vergi dairesine ödemesi gerektiği üçüncü kişiye haciz ihbarnamesi şeklinde tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Vergi Dairesince düzenlenecek haciz bildirisinin kanunun açıkladığı ve belirttiği bilgilere ve hususlara yer verilerek düzenlenerek 3. kişiye gönderilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde geçerli bir haciz bildirgesinden bahsedilmeyecektir.

2-6183 sayılı yasanın 79.maddesinin uygulanabilmesi için üçüncü kişinin asıl amme borçlusuna borcu olduğunun ve borç miktarının somut olarak tespit edilmiş olması ve 3.kişinin elinde olan borçluya ait malın 79. maddenin ilk fıkrasında sayılan mallardan olması gerekir

79.maddenin ilk fıkrasına göre ise asıl amme borçlusuna ait mal 3.kişinin elinde olan mal hamile yazılı bir senet olmamalı, cirosu kabil bir senet olmamalıdır.

Bunun haricinde asıl amme borçlusunun 3.kişilerde olan alacakları, menkul malları, maaş ve ücretleri kira gelirleri vs için haciz bildirisini gönderilebilecektir.

3-Haciz bildirisini alan 3.şahıs, söz konusu haciz bildirimini kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren 7 gün içerisinde ilgili vergi dairesine vereceği dilekçe ile 79.maddenin 3.fıkrasında belirtildiği üzere borcu olmadığını, malın elinde bulunmadığını veya hacizden önce borcun asıl borçluya ödendiğini, malın kendi kusuru olmaksızın telef olduğunu belirterek itiraz edebilir.

Citation/Atf: ALPASLAN, N.G. (2024). SERBEST MESLEK MENSUBU MALİ MÜŞAVİRİN MÜŞTERİLERİNDEN GELECEĞE MATUF MUHTEMEL ALACAKLARINA GÖRE HACİZ BİLDİRİSİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(2): 321-322

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Nazlı Gaye Alpaslan
E-mail: ngahukuk@gmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atif 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

3.kişinin süresi içerisinde kendisine gelen haciz bildirisine karşı itiraz etmesi halinde kanuni yükümlülüğü ortadan kalktığından vergi dairesince 3.kişi hakkında takip işlemi yapılamaz.3.kişi hakkında ödeme emri düzenlenemez.

Vergi dairesi bu durumda eğer şartları taşıyorsa 1 yıl içerisinde adli mahkemelerde itirazın iptali dediğimiz dava açarak 3.kişinin iddiasının yersiz olduğunu ortaya koyması gerekir.

4-Haciz bildirisini alan 3.şahıs; haciz bildirimini kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren 7 gün içerisinde ilgili vergi dairesine itirazda bulunmadığı takdirde 79.maddenin 3.fıkrasında açıklandığı üzere mal elinde ve borç zimmetinde sayılır ve hakkında haciz ve takip işlemleri uygulanır.3.kişi hakkında ödeme emri düzenlenerek takip işlemlerine başlanır.

3.kişinin borca itiraz etmemesi durumunda 3.kişiden talep edilebilecek olan tutar asıl borçlunun vergi dairesine olan tüm vergi borcu kadarı değil; 3.kişide tespit edilen hak ve alacak tutarı kadar olması gerekmektedir.

3.kişi bu durumda elindeki malı vergi dairesine teslim ile ve zimmetindeki borcu vergi dairesine ödemekle yükümlüdür. Aksi takdirde yukarıda belirtildiği üzere 3.kişi hakkında haciz işlemleri uygulanır.

79.maddenin son fıkrasında da belirtildiği üzere itiraz etmemekten kaynaklı olarak asıl amme borçlusunun borcunu ödeyen 3.kişinin asıl amme borçlusuna ödediği bedelin rücu tahsili için genel mahkemelerde dava açabilir.

Yine 79.maddenin 4.fıkrasında açıklandığı üzere haciz bildirisine karşı süresi içerisinde itiraz etmediğinden zimmetinde sayılan borç için veya elinde bulunduğu sayılan mal için 3.kişi haciz bildirimini tebliği tarihinden itibaren 1 yıl içerisinde genel mahkemelerde menfi tespit davası açabilir.

3.kişi açacağı menfi tespit davasıyla asıl amme borçlusuna borcu bulunmadığını veya malın elinde bulunmadığını kanıtlarsa vergi dairesinin takibinden kurtulur.

Bu açıklamalarımızdan sonra, uygulamada bazı vergi dairelerinin mali müşavir veya serbest muhasebecilerin defterini tuttıkları müşteri nezdinde yapılan vergi incelemesi sonucunda, sorumluluk dolayısıyla adlarına tebliğ edilen sorumluluk vergi borçları, dolayısıyla müşterilerindeki doğmuş veya doğabilecek serbest meslek ücret istihkaklarına haciz bildirisine HB 1 tebliğ edildiği görülmektedir. Bu ve benzeri uygulamaların, piyasada meslek mensuplarının itibarını zedelediğini, meslek mensuplarını maddi ve manevi açıdan zora sokabileceği durumlar ortaya çıkmaktadır. Kuşkusuz, iyi niyetli meslek mensuplarını korumak gerekmektedir. Ancak, kötü niyet sahibi azda olsa meslek mensubu olabilir. Ancak, idarenin söz konusu 6183 sayılı yasa Md. 79 hükmü bu hali ile meslek mensuplarını sıkıntıya düşürmektedir.

Sonuç olarak, piyasada iş yapan pek çok serbest meslek mensubu, iş yaparak veya hizmet ifasında bulunduktan sonra serbest meslek makbuzu düzenleyerek alacağını tahakkuk ettirebilmektedir. Öncelikle, şu hususu belirtelim ki, serbest meslek mensubunun müşterisinden tahsil edebileceği paranın mahiyeti 'ücrettir.' Ücretin, tahsili ise ancak işin tamamlanması veya bitirilmesi neticesinde ortaya çıkmaktadır. Ücretin, öncelikle elde edilmesi zorunludur. Bazı durumlarda müşteriler, hizmetten memnun kalmamaları durumunda meslek mensubuna, ödeme yapmayabilmektedir. Dolayısıyla, meslek mensubunun henüz doğmamış bir alacağına yönelik, geleceğe matuf hak haczi için 6183 sayılı kanunun 79 Md. hükmü tatbik olunamaz görüşündeyiz. Nitekim yargıya intikal eden pek çok hadisede meslek mensuplarının açmış oldukları vergi iptal davaları kendi lehlerine sonuçlanmaktadır. Özellikle, mali müşavirlerin sorumlulukları nedeniyle müşterilerine yollanan ilgili yasanın 79 Md. hükmüne göre tebliğ edilen HB 1 haciz tebligatları uygulamada, telafisi imkânsız ve telafisi olanaksız pek çok mağduriyetlere neden olmaktadır.

YAP-AL ZEKA..... (AI)

Ercan Kezer

S.M.M.M./Chief Financial Officer, Türkiye, e-mail: e.kezer@mapei.com.tr

Merhabalar çok değerli meslektaşlarım.

Geçen sayıda ki yayında, sizlerle ilk buluşmamda denk gelip de okuyanlar varsa aranızda, hatırlayacaktır. Bizim mesleğin kısa bir tarihçesi gibi olmuştu, çoğumuz tanık olduğu kırk yıllık yakın tarihçe... Muhasebe'Ci diye bir başlık atmış, FACIT 'ten IFAC 'a TFRS 'ye olan yolcuğumuzundan söz etmişim. Bitirirken de yeni süprizler var demiştim bir dahaki sefere..

Devam filmi gibi oldu biraz ama, artık çok hızlı koşuyor bizim yakın tarihçe. Umarın Sizler beğenir ve okursunuz keyifle.

Hiç unutmuyorum, Babacığım'ın SMMM ofisinden ayrılıp da Kurumsal Şirketlerde bağımlı olarak çalışmaya başladığım, profesyonel iş hayatımın ilk yılları... Cep telefonu bile daha ül-kemize yeni girmiş. Antenli , katlanır Motorola, mavi kırmızı renklerde kapalı minnak Eric-sonlar, kızaklı açılan oval yapıli Nokia'lar var piyasada. Adeta devlerin savaşı, dünya şirketleri bir güzel yerlerken Ülkemiz'de pazarın kaymağını , üç ayda bir değiştirmezmiyik biz de tele-fonlarımızı... Neyse konumuz bu değil şu an malum zaten mevzu çok derin, dağıtmayalım daha en başından zaten çok uzun oldu metin. Malum genç okurlar da vardır aramızda, Onlara da ayıp olmasın daha fazla.

90'lı yılların ortaları... Bilgi İşlem (BI) de bana rapor ediyor o yıllarda. Zaten Bilgisayar desen , ekranlı bir daktilo olarak girmiş hayatımıza. Sonra internet ve namı değer Google Amca ile ta-nışıyoruz, ilk kez iş hayatımızda. İzin istedi, BI Müdürüm benden, tüm müdürlere bir sunum yapalım , tanıştırayım herkesi bu amca ile dedi... Dediğim gibi, bağımlı SMMM hayatımın ilk yılı, ilk şirketi bir Alman Tekstil Firmasında'yım o yıllarda. Düşünmeden tabi olur dedim, e-hayden tanışalım bakalım. Malum koskoca Alaman firmasındayız, teknolojiden uzak kalama-yız... Toplandık büyük salonda... Ve ilk tanışma, sorduk hemen Google Amca'ya... Pastırmalı kuru fasülye tarifi yap dedik.. Yahu kulakların çınlasın be sevgili Berkan, çok mu severdin ya da etkili, kokusu gibi kalıcı mı olsun istedin bilemem ama, bu konuya ve bu satırlara girdiğine göre, bravo sana, başarmışsın.. Saniyeler içinde çıkan, sayısız, yöresel tarifi büyük bir şaşkınlık içinde izlemiştik hepimiz... "Ben bunu biliyordum ki" diye, cakasını basarken bazı kardeşle-rimiz..

Citation/Atf: KEZER, E. (2024). YAP-AL ZEKA..... (AI). İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(2): 323-334

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Ercan Kezer
E-mail: e.kezer@mapei.com.tr



Bu çalışma, Creative Commons Atf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

O dönemlerde floppy disk diye birşey vardı. 5¼-inch , kare bir siyah karton 'dan hallice, ceket iç cebine falan da sığmazdı. Neyse ki kısa sürdü saltanatı, ve başladı 3M ile Maxell 'in sektörel savaşı. Biraz küçültüp, tam cebe sığar boyutta , korumalı , sürücüsünün içine takılınca "şakk !" diye açılır kapaklı 3½-inch lik disketler girdi hayatımıza bu tatlı rekabet ortamında. Kabı az küçüldü ama içini hiç sormayın... Belleği sadece 1,44 MB yani kaliteli bir satranç veya o dönemin efsanevi bilgisayar oyunu Prince of Persia 'yı falan, tüplü tv benzeri, yeşil ekranlı monitörü olan koca kasalı bilgisayarlarımıza yüklemek için 3- 5 disket falan kullanmak gerekiyordu, yani o derece.. Sonra malum, CD-ROM'lar, DVD'ler , USB' ler flash bellekler vesaire, işte gerisi bildiğiniz hikaye, hepsi de girdi sonunda cebe.... İşletim sistemi ; DOS , yazım dili ; adı gibi Basic, Gw BASIC.. Microsoft, Windows Office falan yok daha... Excel yerine Lotus 123 var devrede, tüm tablo ve grafiklerde. Diğer her türlü veri , analiz, yazılım, Bilgisayar dersleri, raporlama işleri için de, dBase IV falan var devrede. Daha öncesine hiç gitmeden, o TV'lere falan bağladığımız ZX Spectrum ve Commodore 64 lere falan daha fazla girmeden artık günümüze ve asıl mevzuya geleyim izninizle.. Bu arada zaten yaşımızda da çıktı açığa iyiden iyiye.

Namı değer Uzay Yolu / Star Trek dizileri, seri filmleri ilk 1979 da başlamıştı.. Amiral , Kaptan J. Kirk, kepçe kulak Mr. Spock , Uzay Gemisi Atılğan, istediği yaratık olan Sevgili Maya falan filan derken, "yeni nesil" bir version atağı ile 2016 ya kadar uzandı bu Bilim Kurku furiasının , adeta atası... Daha hayatımızda işaret parmağı , içine sokularak çevirmeli , rakam önleri delikli, santralden yazdırılıp , sırayla bağlanmalı, mekanik zilli telefonlar bile yokken , o antenli telsizleri, cep telefonunu görmüştük o dizilerde, hayal gibi izlemiştik, "yok artık" söylemleriyle. Cep telefonu ile başlayan bu "var artık" yüzleşmesi, Uzay Yolculukları ile sürdü. Teknoloji devi şirketlerin Milyar Dolarlık Elon Max'ın şirketi SpaceX, ilk defa içinde astronot olmayan bir roketle 4 yolcu için dün-

ya çevresinde 3 günlük seyahat düzenledi Uzay Turistleri için. Malum geçen haftalarda ilk uzay özel / sivil / turistik bir uzay yürüyüşüne imzasını attık gene SpaceX. Diğer bir teknoloji milyarder Jared Isaacman'ın komuta ettiği Polaris Dawn görevi, kapsamında , Resilience adlı uzay kapsülünde, bir başka Amerikalı milyarder iş insanı Jared Isaacman, milyon dolarları saydı, uzayda bir tur yaparak, havasını attı.. "Evde hepimizin yapacak çok işi var ama buradan yeryüzü kesinlikle mükemmel bir dünya gibi görünüyor " muş. Mars'a inişler, gezegen toprağından numune alıp yapılan analizler falan darken, anladık ki Bilim'im şakası, kurgusu murgusu yokmuş arkadaş... Bizim eski uzay kahramanları, atılğanlar, uzay gemileri falan en iyileriymiş , en güzel yanlarıymış meğer, bu Bilim Kurgu furiasının.

Nitekim, 1984 yılında , bir anda adını bir türlü telafüz edemediğim sevgili Arnold Alois Schwarzenegger çıktı karşımıza. Namı değer "Yokedici" , "Terminatör".. Neyse ki şimdilik 2020'leri görmeden 2019 da altıncı seri de kaldı bu çılgın bilim kurgu film serisi. Çılgın deme de ne de, malum senaryo en özet şekli ve iki cümle ile şöyle ; "Cyberdyne Systems tarafından oluşturulan Skynet olarak bilinen yapay zeka savunma ağının yakın gelecekte kendi bilincinin farkında olacağını ve insanlığı ortadan kaldırmak için küresel bir nükleer savaşı tetikleyeceğini açıklar. Sarah'nın doğacak olan oğlu John, hayatta kalanları toplayıp organize edecek ve Skynet'e ve onun makineler ordusuna karşı bir direniş hareketine liderlik edecektir." İşte buyrun size bir YAP-AL zeka ürünü... Zamamın Başbakanı Rahmetli Özal'ın icadı, Kamu'daki Yap İşlet Devret modeline bir bilimsel teknoloji ayarı. Burada devir değil, mücadele ediyorsun, savaşıyorsun resmen eserlerinle, "insan direnişi" diye bir kavram işleniyor hatta bu filmde. Baba'cığım hep der ki ; malum bizim muhteşem Türk dizilerinde, irşat gösteriyor bunlar millete.. Evet, yasak aşk-meşk , çarpık ilişkiler, kavga, yalan dolan ve dejenere... Peki ne demeli bizim bu Terminatör'e.. Bir jargon oldu bu kelime, dolandı dilimize ve resmen

girdi Dünya Dil Literatürüne. Düşünsenize sonsuz uzay dönmüşken artık bir uydu çöplüğüne, İHA lar SİHA lar, tonlarca bombalar sahipsiz uçarken tepemizde, İnsan düşünmez mi hiç, gerçek zeka'mız ile yapıp aldığımız bu Yapay Zeka oyuncakları, kontrol ve kullanımı ya geçerse kirli ellere, çürümüş pis beyinlere, çetelere, malum örgütlere... ! Lakin bakın son çıkan savaşlara, dronlar taş çıkartır oldu güdümlü füze ve roketlere.

Netflix de bir belgesel var mesela. İlaç benzeri faydalı meloküller oluşturmak yerine, mümkün olan en zehirli molekülleri üretmesi bekleniyor yapay zekadan bu dizide. Algoritma da sadece "0" ı "1" e çevirerek, zehirden uzaklaşmak yerine en zehire, en ölümcül moleküle gitmek asıl mevzu. Bir gece de insanlığın bildiği en zehirli 40 bin üzerinde molekülün oluşturulması hikayesi, ay pardon Belgeseli.. Artık Belgesel'in tanımını ve tadı da değişti velhasıl.. Afrika'nın devasa çölleri , tropic amazon ormanları, timsahları, filleri, aslanları, zebraları, soyu tükenen sevimli canlıları, Captan Cousto'nun karanlık okyanus keşifleri, seyrine doyum olmayan resifleri mercanları prim yapmıyor artık. Görsellik değil, daha çok Bilim daha çok mucize , ne kadar çok düşersek hayrete rating de o kadar artıyor bu yeni belgesellerde.

Olası kötü kullanım yanı sıra, bir de ay pardon, yanlışlıkla oldu vakaları, vukaatları var bu YAP-AL zekanın. 25 Haziran 2020 de The Independent'a manşet olduğu üzere, şok olmuş, üzülmüştük ; " Teknoloji dünyasında ilk: Yapay zeka masum bir siyahinin tutuklanmasına yol açtı " şeklinde çıkan bir habere. Michigan eyaletinin Detroit şehrinde yaşayan siyahi Robert Julian-Borchak Williams, yapay zekanın hatalı tespiti yüzünden tutuklandığı bilinen ilk kişi oldu. Adamcağız 30 saat gözaltında meramını anlatıp zor kurtuldu.

Çıracılık dönemi olur böyle vakalar, teşkilat elbet toparlar derken, geçen yıl bu zamanlar , Dünya devi , teknolojinin bilgi sistemlerinin dibi , lideri ABD 'den gelmişti bir başka büyük YAP-AL zeka skandalı. Ne tesadüf-

tür ki hepsi de siyahi. Ve de üstelik, 8 aylık hamileydi bu kez madurlardan birisi. Bu kez de şöyle yansımıştı manşetlerde ; "Yapay zeka 6 kişiyi suçsuz yere gözaltına aldırdı. ABD'de polis, son dönemde aralarında 8 aylık hamile Porcha Woodruff'un da olduğu 6 kişiyi yapay zeka kullanarak haksız yere gözaltına aldı."

Artık yüz ve hatta retina tanıma 007 J.Bond kurgusu, senaryosu falan değil. Hava Limanı ve hatta İş Merkezi kapısında çaktırmadan taranır, gözümüzden tanınır olduk hepimiz. Topluluk içinde bile "Sinek Dronlar" ile göz retinası takibi, taraması yapıyor ve şak diye konuyorlar tepenize. Filimden falan değil ha bu bilgi, güvenilir bir kaynaktan geldi hikayesi, neyse detayını, fazlasını de pek deşmemeli.

İstemedi oldu , ay pardon, bu da geçer, teknoloji çözer, telafi ederlere eklenen bir haber de uzak doğudan gelmişti o ilk çıkış dönemlerinde. Olası ve kasıtlı bir kötüye kullanım vakası olarak taşınmıştı manşetlere : 10 Mayıs 2023 tarihli, Euronews 'dan : "Çin'de ilk kez bir kişi yapay zekayla yapılan haber ürettiği gerekçesiyle tutuklandı. Çin'in Kansu eyaletinde bir kişi yapay zeka sohbet robotu ChatGPT'yi kullanarak yapılan haber ürettiği gerekçesiyle tutuklandı. Bu, derin sahtecilik (deepfake) teknolojisine ilişkin kurallarını sıkılaştıran ülkede yapay zeka bağlantılı ilk tutuklama oldu."

Sırada daha ne ilkler olacak bilinmez ama, hiç şüphesiz ki, her yeni teknoloji geçişi gibi, bu Open AI icadı yeni nesil ChatGTP furyası ve hızla türeyen , daha da türeyecek olan, Chatbot, Sider Ai, workiom , Murf, Pictory , HitPaw AI, Photo Enhancer, Fireflies.ai, DALL-E 2, Jasper, Bing Chat, Grammarly ve benzeri muhtelif hısım akrabası, geleceğimizin kaçınılmazı. Kesin olan odur ki , bu hızlı gelişimi , bu yeniliği yok saymak, göz ardı etmek pek de mümkün olmayacak. Aksine, en hızlı şekilde buna adapte olan, uyum sağlayan kazanacak, hep bir adım önde ve avantajlı olacak. Nitekim bu mevzularda bir internet sörfünüz olduysa , takıldığınız biraz sosyal medyada, hemen baş-

lar reklamlar yağmaya Instagram'da. Bakın size bir örnek mesela ; "Çocuğunuzu hemen ücretsiz bir yapay zeka dersine kaydedin ! 8-17 Yaş arası çocuklar için, ücretsiz deneme dersi , yerinizi ayırtın "

Her yenilik , her adaptasyon her ilk öyle değil mi ki ? Kolay kabullenmez insanoğlu. Edison o ampulu yakana kadar, Alexander Graham Bell , tel üzerinden uzaklara o sesini taşıyana, duyurana kadar kaç bin başarısız deneme yaptı, kaç yıl uğraştı direndi dersiniz. Tuşsuz akıllı telefon ilk çıktığında , hadi canım o da neymiş diyerek kaç yıl direndik. Hiç ergonomik bulmayıp, almak, denemek için kaç yıl bekledik. Yahu biz emniyet kemerini bile takmamak için, tokasına ataş takan, keşife karşı direnç için keşifler yapan bir toplumuz.

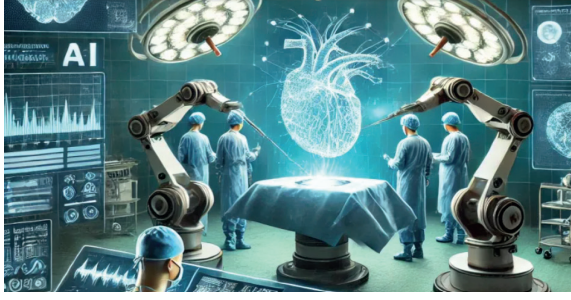
Hiç şüphesiz, teknoloji ve bilgi işlem çağı ilerlerdikçe, daha da fazla ilerleme ve de bunu kabullenme adeta bir çarpan etkisiyle çok daha hızlı oluyor. Konuyu gene konunun kendini kullanarak bir ararsanız zaten, karşınıza çıkan derin bilgileri, yapılanları görüp şok oluyorsunuz adeta. İşte somut bir örnek size, mesela : Chat GTP 'ye "bana ... konusunda 15 dakikalık bir konuşma hazırla, içinde ... hususunda bir de örnek olsun " diyelim. Hiç okumadan, derlemeden, elemeden, güvenle sunabileceğiniz , hatta ayakta alkışlanacak bir metin, hem de istediğiniz dünya dilinde, sadece dakikalar içinde hazır, emrinizde. Dahasını, çok fazlasını, daha yıllar önce yapabildiklerini çok da güzel özetlemiş hatta örneklemiş ünlü YouTuber, ©hukukçu© Barış Özcan. Orhan Pamuk tarzında bir hikaye yazmasını istiyor sevgili GDP den . Ve girin bakın, izleyin neler oluyor. Bir metin, bir şiir veriyorsunuz, kimin eseri olduğunu tanıyor. Aaaa bu William Shakespeare 'ın tarzı diyor GTP hemen. Tamam haydi o tarzda bir senaryo yaz madem diyorsun, şak, o da hazır saniyeler içinde.. Şunun sesiyle şarkı söyle, beste yap, çal, böyle bir fotoğraf oluştur falan... Bir sanatımız kalmıştı kopyalanmayan. Hani ne oldu, KVKK'na (Kişisel Verilerin Korunması Kanunu), Marka Patent, Lisans hususlarına, ? Yapay zeka yapınca herşey mübah, falan

filan, bal bibi olsa da çakması, sahtesi ve de hatta yalan dolan.

Lütfen "AI" 'ya teknolojiye, gelişime, değişime karşıyım gibi de algılanmasın bu örneklemelerim, bunca mecazi söylemlerim. Mesela işte size çok güzel ve gurur verici bir teknoloji haberi; "Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Beyin ve Sinir Cerrahisi Bölümünde, DÜNYANIN İLK ROBOTİK CERRAHİ İLE KAFA TABANI TÜMÖRÜ AMELİYATI YAPILDI VE DÜNYANIN İLK VE TEK VAKASI OLARAK BİLİM DÜNYASINA DUYURULDU."



Ve artık günümüzde , Da Vinci robotik cerrahi sistemi olarak bilinen ve 25 yılı aşkın süredir genel cerrahi, jinekoloji, üroloji, göğüs cerrahisi, KBB ve pediatrik cerrahi başta olmak üzere birçok farklı branşta, 70'den fazla ameliyat türünde hekimlerin daha başarılı cerrahi yapmalarını sağlayan ve şimdiye kadar dünya genelinde 12 milyondan fazla ameliyatta kullanılmış bu teknolojiyi, artık neredeyse uygulamayan üniversite hatta hastahane kalmadı. Her geçen gün de bu konudaki uzmanlıklar, yapay zeka uygulamalarının tıp alanındaki kullanımı da gelişip yaygınlaştıkça , yeni mucizevi operasyonlara , haberlere imza atılıyor..



Elbette önce sağlık dedikten sonra , biraz da AI 'ın Finans alanında ve hatta bizim meslekte kullanımı ve bazı somut, bariz başarılarından da söz edelim. Malum Finansal Yatırım konularında, yapay zekanın kullanımını daha 1980 lerin sonunda konuşulmaya başlanmıştı. 1990 larda finans piyasalarında bazı trendleri tahmin etmeye yönelik , “yapay sinir ağlarına” dayalı sistemler geliştirilmeye başlandı. 2000 ‘li yıllarda da Big Data analitiğinin gücü , desteği girdi devreye. Özellikle 2008 krizinden sonra, yatırımcıların danışman maliyetlerini düşürmek, süreçleri kolaylaştırmak için Robo-Danışmanlar çıktı piyasaya. İnsan faktörünün en aza indirildiği bazı karar süreçlerinin daha objektif , çok hızlı ve otomatik şekilde alınması sağlandı. Bizim meşhur “Terminatör” oluverdi, “İndikatör” .. 80 lerin meşhur ürünü, reklam klasiği, Alo Matik” i artık Trend Matik olarak döndü, düştü gündemimize. Yüklüyorsun programı, izliyor borsayı, alıyor, satıyor kendi kafasınca, hesabınca gün boyunca. Akşama bakıyorsun hesabına, şükür diyorsun, umutlanıyorsun yarın için daha fazlasına. Eğitimleri de, medyada bolca, üstelik bedava. Merakı olana, riski sevene bulunmaz bir nimet, oldu tüm bunlar da. Pek yalan da değil aslında, PWC'nin 2023 yılı Dünya Varlık ve Portföy Araştırma Raporu'nda bu konuda çok ilginç tespitlere ve öngörülere yer veriliyor. Artık Dünyada Pörföy Yöneticilerinin %90'ının, yapay zeka teknolojilerini bir şekilde hayatlarına adapte ettiklerinden söz ediliyor. Yatırım portföy büyüklüğünün, önümüzdeki 5 yılda en az 25% artacağı tahmini yer alan bu raporda, 2030 larda bu büyüklüğün 68 Trilyon USD 'e ulaşacağı öngörülmüyor.

Artık “Robo Danışmanlar” oluşturan, kendilerine özgü AI algoritmaları kuran şirket-

ler, aracı kurumlara da vermekte olduğu danışmanlıklar çerçevesinde yönettikleri “Robo-Fon” larla BIST endeksleri de dahil , yıllık getiri oranı olarak, diğer tüm yatırım gereçlerinin ve enfsayonun çok çok üzerinde %190 'lara varan büyük başarılar elde edebiliyorlar.

Gelelim bizim Muhasebe'ye... Geçen sayıda yazmıştım ya bir “Bilim Dalı “ olduğundan falan söz etmiştim bizim mesleğin. Bir işin, sohbetin içinde, bilim olur da, AI dan nasibini almamak olur mu hiç ?

Bu konuya internet de biraz bakınca, Fırat Üniversitesinin yayın organlarından olan, Sosyal Bilimler Dergisinde, Malatya Turgut Özal Üniversitesi, Sosyal ve Beşeri Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü öğretim üyelerinden Dr. Metehan Küçükler 'in yayınladığı bir araştırma makalesi takıldı en başta radarıma.



SOSYAL BİLİMLER DERGİSİ
Journal of Social Sciences

p-ISSN:1300-9702 e-ISSN: 2149-3243

FIRAT ÜNİVERSİTESİ



MUHASEBEDE YAPAY ZEKÂ UYGULAMALARI: CHATGPT'NİN MUHASEBE SINAVI

Artificial Intelligence Applications in Accounting: ChatGPT's Accounting Exam

<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/3112226>

“MUHASEBEDE YAPAY ZEKÂ UYGULAMALARI: CHATGPT'NİN MUHASEBE SINAVI” başlığı atılmış makaleye. Sayın hocamızın , ; “ChatGPT, ABD merkezli yapay zekâ araştırma şirketi olan OpenAI tarafından geliştirilen bir yapay zekâ sohbet robotudur.” Şeklinde bir tanımlama yaparak başlamış makalesine.

Gene bizim 80'ler 90'larda mutfaklarımızda tanışmıştık biz ilk robotlarda. Hem çırpın, hem doğrayan, hem de sıkın falan filan, küçük ev aletlerine verdiğimiz ad dı, “Mutfak Robotu”.

“Sohbet robotu” deyince, bir güzel muhasebe sohbetine girmiş ChatGpt ile Sayın Hocamız. Bakın sonuçlar gerçekten, oldukça şaşırtıcı ;

Diyalog 1**- Sorgulayıcı:**

A Ticaret işletmesi 01.01.2023 tarihinde aşağıdaki değerler ile işe başlamıştır.

- Kasa Mevcudu: 1.000.000 TL
- Banka Mevduatı: 4.000.000 TL
- Ticari Mallar: 700.000 TL
- Demirbaşlar: 300.000 TL
- Satıcılara Borçlar: 500.000 TL
- Uzun Vadeli Borç Senetleri: 1.500.000 TL
- Uzun Vadeli Banka Kredileri: 3.000.000 TL

Bu bilgilere göre A ticaret işletmesinin özkaynak tutarını hesaplayabilir misin?

- Chat GPT:

Aşağıdaki formülü kullanarak A Ticaret İşletmesinin özkaynak tutarını hesaplayabiliriz:

$\text{Özkaynak} = \text{Toplam Varlıklar} - \text{Toplam Borçlar}$

Toplam varlıkları hesaplamak için, kasa mevcudu, banka mevduatı, ticari mallar ve demirbaşları alırız:

$\text{Toplam Varlıklar} = \text{Kasa Mevcudu} + \text{Banka Mevduatı} + \text{Ticari Mallar} + \text{Demirbaşlar}$

$\text{Toplam Varlıklar} = 1.000.000 + 4.000.000 + 700.000 + 300.000$

$\text{Toplam Varlıklar} = 6.000.000 \text{ TL}$

Toplam borçları hesaplamak için, satıcılara borçlar, uzun vadeli borç senetleri ve uzun kredilerinin toplamını alırız:

$\text{Toplam Borçlar} = \text{Satıcılara Borçlar} + \text{U. V. Borç Senetleri} + \text{U. V. Banka Kredileri}$

$\text{Toplam Borçlar} = 500.000 + 1.500.000 + 3.000.000$

$\text{Toplam Borçlar} = 5.000.000 \text{ TL}$

$\text{Özkaynak} = \text{Toplam Varlıklar} - \text{Toplam Borçlar}$

$\text{Özkaynak} = 6.000.000 - 5.000.000 = 1.000.000 \text{ TL}$

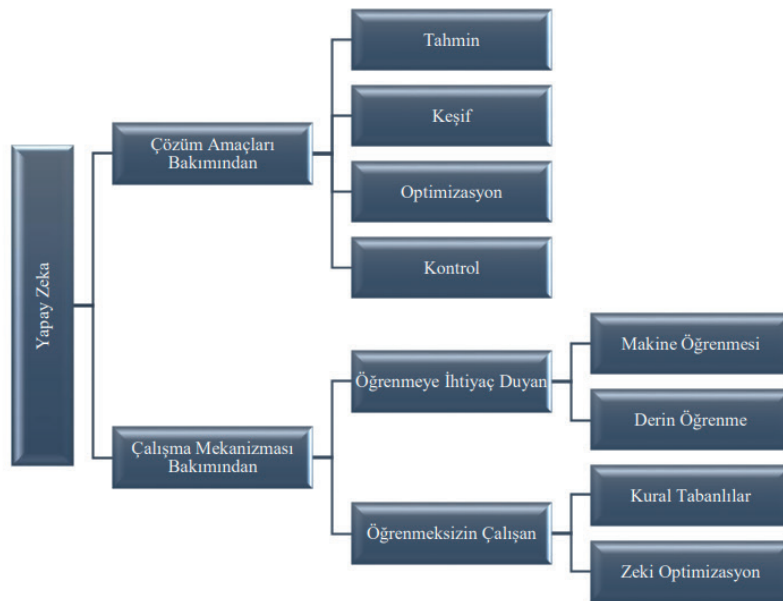
Sonuç olarak A Ticaret İşletmesinin özkaynak tutarı 1.000.000 TL'dir.

Bizim klasikleşmiş mesleki jargon vardır ya, "Üstad" deriz aramızdaki kıdemli abilerimize... Gel, şimdi buna "Üstad", deme de, ne de? Bence burada asıl mesele süre... Bunca veriyi, bilgiyi, saniyeler içinde aşağıda değineceğim, pek de anlayadığımız bu hız birimi ile tarayıp, derlemesi, hesaplayıp

sunması, raporlaması.

Araştırmada "Yapay zekâ uygulamalarını, çözüm amaçları ve çalışma mekanizmaları açısından sınıflandırmak mümkündür." denilerek, "farklı açılardan yapay zekâ sınıflandırılması aşağıdaki şekilde gösterilmiştir."

F.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi 2023-33/2



Şekil 1. Yapay Zekânın Sınıflandırılması

Kaynak: Köse (2021: 11).

Oldukça uzun ve kapsamlı olarak hazırlanmış olan makalede, yapay zekanın, daha doğrusu şimdilik ChatGPT nin bizim meslek dalındaki kullanımını şu şekilde özetlemiş sayın hocamız M.Küçüker ;

“ ChatGPT’nin muhasebe iş ve süreçleri kapsamında ise özellikle de zaman açısından katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Zira muhasebenin çok da karmaşık sayılmayacak bazı günlük işlemlerinin yapay zekâ ile daha kolay ve daha hızlı yapılabilmesi mümkün olabilir. ChatGPT’nin faydalı olacağı düşünülen günlük bazı muhasebe işlemleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Guerra, 2023):

- Veri Girişinin Otomatikleştirilmesi: Muhasebede en çok zaman alan görevlerden biri veri girişidir. ChatGPT, taranan makbuzlar veya faturalar gibi girdileri yorumlamak için Doğal Dil İşleme modelini (NLP) kullanarak bu işlemi otomatikleştirebilir.

- Mali Tablo Hazırlama ve Temel Finansal Analiz: ChatGPT finansal verileri analiz etmek ve bilanço, gelir tablosu gibi raporlar oluşturmak için eğitilebilir.

- Alacak ve Borç Hesaplarının Yönetimi: ChatGPT, fatura oluşturma, ödemeleri takip etme ve vadesi geçmiş hesaplar için hatırlatıcı gönderme gibi görevlerin çoğunu otomatikleştirmek için kullanılabilir.

- Vergi Hazırlığına Yardımcı Olmak: ChatGPT, vergi düzenlemeleri hakkındaki soruları yanıtlayabilir, veri girişi ve beyanname oluşturma gibi görevlere yardımcı olabilir. Daha geniş bir çerçeveye çizmek gerekirse; ChatGPT gibi özel metinsel görevler için Büyük Dil Modeli (LLM) teknolojisini kullanan yapay zekâ uygulamalarının muhasebe süreci boyunca aşağıdaki sıralanan konular çerçevesinde katkı sağlaması beklenmektedir (Street & Wilck, 2023: 25):

- Müşteriler için, teknik nitelikte olanlar da dâhil olmak üzere bilgilendirici notlar hazırlamak,

- İstenen konu başlıklarına göre mevcut düzenlemelerin özetlenmesi,

- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları kapsamında mali raporların karşılaştırılması gibi büyük metin gövdelerinin sentezlenmesi,

- Karşılaştırmalı mali tablolar üzerinde analitik prosedürlerin yürütülmesi,

- Sayısal ve metinsel girdi verilerine dayalı mali tablo dipnotlarının hazırlanması,

- Denetçilerin bir kurum ve endüstri ortamı hakkında fikir edinmelerine yardımcı olunması.”

Aramızdan katılabilen veya sonradan izleyen meslektaşlarımız vardır ve hatırlayacaktır mutlaka. Geçen yıl Haziran ayında, Oda’mız da bu konuda çok faydalı bir panel ev sahipliği yapmıştı.

Açılış konuşmalarını Oda Başkanımız Ertuğrul Davudoğlu’nun gerçekleştirdiği, “Muhasebe Mesleğinde Robotik Süreç Otomasyonu ve Yapay Zeka Kullanımı” paneli Oda Başkan Yardımcımız ve Eğitimden Sorumlu Yönetim Kurulu Üyemiz Şerif Yıldız moderatörlüğünde, KPMG Türkiye Şirket Ortağı, Veri Analitik ve Dijital Lideri Gökhan Mataracı, Mazars Denge İzmir Ortağı, İZS-MMMO Bilgi Teknolojileri ve e-Dönüşüm Komitesi Başkanı Anıl Taşkoyan ve Softnet Teknoloji Yönetim Kurulu Başkanı Dr. Ferzan Yalkut’un sunumları ile Odamız Konferans Salonunda gerçekleşmişti. <https://www.youtube.com/watch?v=FTCl-0CJtbg>



Eskişehir SMM Odası'ndan bir değerli meslektaşımızın, Sn.Selçuk Gülen'in de "Yapay Zeka Muhasebe Uygulamaları" başlıklı, çok kapsamlı bir araştırması ve sunumuna da rastladım malum sörf esnasında. [Pptx-GenJS Presentation \(esmmmo.org\)](http://Pptx-GenJS Presentation (esmmmo.org))

Malum artık, çağın gerisinde kalmamak, bu akıl almaz bir hızla gelişmekte olan, teknolojiye özellikle de Yapay Zeka'ya ayak uydurabilmek için bu türden sörfleri, araştırma ve haberlerin, gelişmelerin yakın takibini sürdürmeliyiz.

Sn.SMMM S.Gülen sunumunda, yapay ze-

ka'nın muhasebe alanındaki kullanım imkanlarını, dört ana fonksiyon başlığı altında (1: Kayıtlama 2: Sınıflandırma, 3: Özetleme ve Raporlama 4: Analiz ve Yorumlama)

özetleyerek, aşağıdaki şekilde bir Yazılım Mimarisi şeması oluşturmuş.

Yapay Zeka araçları, yazılım türleri, özellikleri ve trendlerini kapsamlı şekilde araştırarak yer vermiş sunumunda. Çok sayıdaki global ve yerel en yaygın kullanılan uygulamalar ve markalar ile ilgili çok faydalı özet açıklamalarda da bulunmuş.

Yazılım Mimarisi



Doğru bir yapay zeka yazılımı seçerken nelere dikkat edilmesi gerektiğine dair açıklamaların da yer aldığı sunumunu, gelecekte

yapay zekanın muhasebe uygulamalarının gelebileceği yere ilişkin bazı öngörülerini ile tamamlamış.

Doğru Yapay Zeka Muhasebe Yazılımı Nasıl Seçilir?

- 1. İş İhtiyaçlarınızı Değerlendirin:** Muhasebe ve finansal yönetimin hangi yönlerinde yardıma ihtiyacınız olduğunu ve işletmeniz için hangi özelliklerin önemli olduğunu belirleyin. Fatura işleme veya otomatik bordrolama gibi sahip olmanız gereken ve sahip olmanız güzel olan özelliklerin bir listesini yapın.
- 2. Yapay Zeka Muhasebe Yazılımı Çözümlerini Araştırın:** İşletmenizin ihtiyaç duyduğu özellikleri öğrendikten sonra, bu yeteneklere sahip mevcut çözümleri araştırın. Güvenilir kaynaklardan gelen incelemelere bakın ve farklı ürünler arasındaki fiyatları karşılaştırın.
- 3. Bütçe Belirleyin:** Bir yapay zeka muhasebe yazılımı çözümü seçerken, karşılayabildiğiniz miktara ve yazılımın işletmenize kattığı değere göre bir bütçe belirleyin.
- 4. Satın Almadan Önce Deneyin:** Hangisini satın alacağınıza karar vermeden önce bazı yazılım şirketlerinin sunduğu ücretsiz denemelerden yararlanın. Bu şekilde, uzun vadeli yatırım yapmadan önce ürünün tüm gereksinimlerinizi karşıladığından ve bütçenize uygun olduğundan emin olabilirsiniz.
- 5. Mevcut Sistemlerinizle Uyumluluğu Kontrol Edin:** Seçilen herhangi bir AI muhasebe yazılımı çözümünün işletmeniz tarafından halihazırda kullanılan diğer ofis sistemleriyle uyumlu olduğundan emin olun; böylece programlar veya süreçler arasında her geçiş yaptığınızda veriler sıfırdan başlamak zorunda kalmadan kolayca aktarılabilir.
- 6. Sürekli Destek Arayın:** Çoğu AI muhasebe yazılımı çözümü, sürekli müşteri desteği ve güncellemeler sağlar; bu nedenle, işletmenizin rekabetçi kalabilmesi için sisteminizi en son teknolojiyle güncel tutmaya devam edecek birini seçmek önemlidir.
- 7. Güvenliği Dikkate Alın:** Seçtiğiniz AI yazılımının, verilerinizin çalınmasını veya ele geçirilmesini önlemek için güçlü güvenlik özelliklerine sahip olduğundan emin olun. Bu ürünü seçerseniz verilerinizin ne kadar güvende olacağını belirlemek için gizlilik politikasını ve hizmet şartlarını okuyun.

Gelecekte Yapay Zeka Muhasebe Uygulamaları Uygulamaları



Teknoloji Devrimi

Yapay zeka teknolojisindeki gelişmeler, muhasebe süreçlerinin sanal gerçeklik ortamında yönetilebilmesine kadar uzanabilir.



Ses Tanıma Uygulamaları

Ses tanıma teknolojilerinin muhasebe süreçlerinde kullanıldığı uygulamalar, insan emeğini daha da azaltarak süreci hızlandırabilir.



Robotik Uygulamalar

Muhasebe departmanlarında üretkenliği arttırmak adına, robot temelli muhasebe uygulamaları kullanılabilir.

Artık yavaş yavaş konuyu toparlayacak olursak ; YAP AL Zeka deyip de latife ettiğiniz ve / ama aslen Allah vergisi, gerçek, %100 Organik Zekamız ile üretip, yapıp sonra da geri aldığımız bu Yapay Zeka (AI) meselesi, kanaatimce tam bir teknoloji çağı devrimi, ve hatta bir yeni çağ geçişi olmaya aday gibi görünüyor.

Nostaljik Bilim Kurgu filmleri, yersiz bazı kaygı ve endişeleri bir tarafa bırakıp, bardağın dolu tarafına bakmalı, Bilim'in Bi-lişim'im ta kendisi, bariz sonucu olan bu konuya her zaman pozitif yaklaşmalı, peşinden koşmalı ve yakalamaya, kendimize, işimize hayatımıza bir an önce adapte etmeye çalışmalıyız..

Yapay Zekânın gücünden söz ederken, Bilişim uzmanları, “ bir insanın hepsi aynı anda paralel olarak çalışan 100 milyar nöron bağlantısının toplam hesap gücünün alt sınırı olan saniyede 10 katrilyon ($1.000.000.000.000.000 = 10^{15}$) hesap düzeyine 2025'te erişeceğini düşünüyorlar. Beynin bellek kapasitesine gelince, 100 trilyon bağlantının her birine 10.000 bit bilgi depolama gereksinimi tanınursa, toplam kapasite 10^{18} düzeyine çıkıyor. 2020'ye gelindiğinde insan beyninin işlevselliğine erişmiş bir bilgisayarın fiyatının 1000 dolar olacağı tahmin ediliyor. 2030'da 1000 dolarlık bir bilgisayarın bellek kapasitesi 1000 insanın belleğine eşit olacak. 2050'de ise yine 1000 dolara, dünyadaki tüm insanların beyin gücünden daha fazlasını satın alabileceksiniz. ” diyorlar. Pek de fazla birşey anlayamadım, doğrusu, kesin olsun diye Vikipedya'dan yapıştırdım, ama bu rakamların ve söz edilen hızın, ür-kütücü boyutta büyük oldukları kesin.

Biz İnsanoğlu'ndaki hücreden, kandan yapılı nöronların yerini alan bu Yapay Sinir Ağları (YSA) meselesi var bir de.

YSA' nın (Artificial Neural Network /ANN) Tanımı ; “ insan beyninin özelliklerinden olan öğrenme yolu ile yeni bilgiler üretebilme, yeni bilgiler oluşturabilme ve keşfedebilme gibi yetenekleri, herhangi bir yardım almadan otomatik olarak gerçekleştirilebilmek amacı ile geliştirilen bilgisayar sistemleridir “ şeklinde...Yukarda birkaç kez kullandım “AI” olarak yazdım bile bizim YAP-AL zekayı... Malum global dil karşılıklarına da değinelim biraz, alışalım bu literature, hep birlikte.

AI (Artificial Intelligence) yanında buna bağlı bir sürü türetmeler ve ürünler de çıkıyor malum, konu araştırıldıkça. AGI : Artificial General Intelligence kelimelerinin kısaltılmışı olarak etiketlenirken “doğal” zekayı taklit etme girişimleri Yapay Biyolojik Zeka (YBZ) , ABI (Artificial Biological Intelligence) olarak adlandırılıyor. ML var bir de mesela (Machine Learning) , Makine Öğrenimi diye , Teknoloji Dünyasında oyunun kurallarını değiştiren, adete sektöre bir AI ayarı çeken kavram. Meşhur Chat GTP'nin GTP'sini merak edenler için onun da açılı-

mını da paylaşalım, Generative Pre-trained Transformer. Yani yaklaşık olarak, mealen ; Ön Eğitimli, Üretken Transformatör... Biz buna da ÖEÜT falan mı desek acaba.

Amerikan merkezli yapay zeka araştırma şirketi OpenAI 'ın muhteşem ürünü Chat GTP, 3,5 - 4, Plus.. vs versiyon gelişimleri sürerken, malum bizim Google Amca da boş durmuyor elbette. Geçen sene ilk atak olarak, LaMDA AI programına dayalı Bard adlı “chatbot” unu hizmete sunmuştu CEO Hint asıllı Sundar Pichai. Bu günlerde artık AI program adı altında satılan yüzlerce ürün ve şirket türedi. Malum işimiz gücümüz sayılar, hesap kitap olunca, biraz da işin parasal büyüklüğüne değinelim isterseniz.

Geçen yılın ortalarında Amerika'da yapılan bazı araştırma sonuçlarına göre, 2032 de Yapay Zeka Pazarının 1,3 Trilyon Dolar seviyelerine ulaşacağı öngörülmüş, hesaplanmış ve haber olarak yayınlanmış. Araştırma da 2030'lu yıllarda Yapay Zeka harcamalarının, toplam teknoloji harcamalarındaki payının %12'i seviyelerine ulaşacağı tahmin edilmiş.

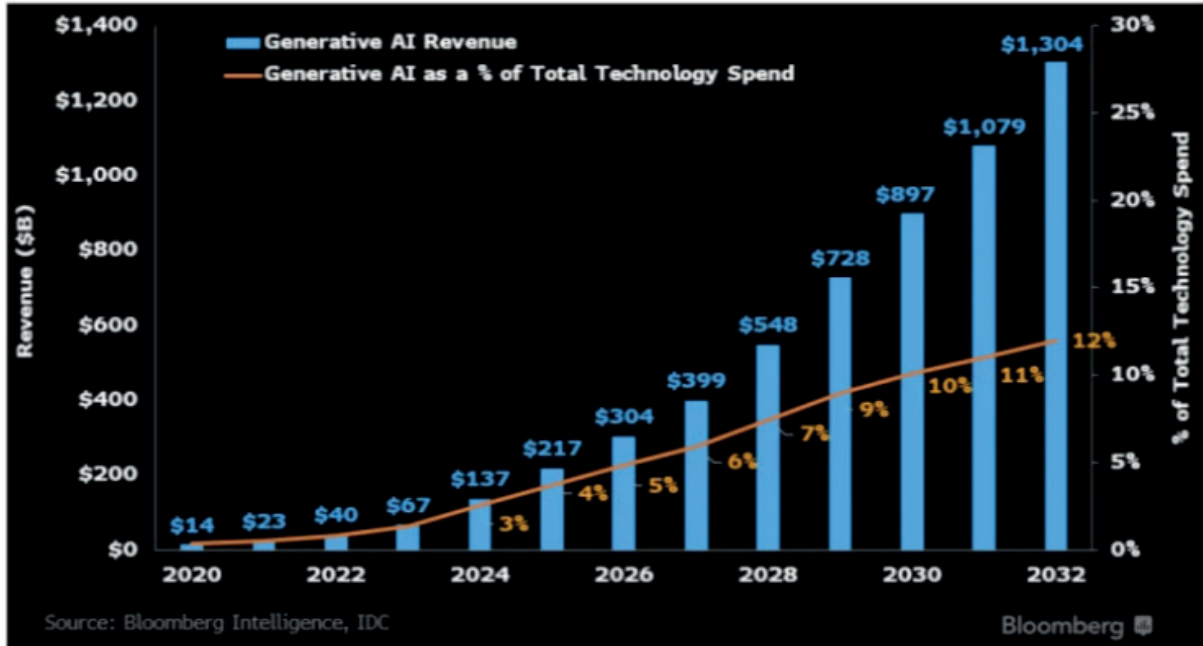
<https://www.bloomberg.com/company/press/generative-ai-to-become-a-1-3-trillion-market-by-2032-research-finds/>

Generative AI to Become a \$1.3 Trillion Market by 2032, Research Finds

June 01, 2023

Bloomberg Intelligence: New Report Finds That the Emerging Industry Could Grow at a CAGR of 42% Over the Next 10 Years

Rising demand for generative AI products could add about \$280 billion of new software revenue



Yıllık Bileşik Büyüme oranının (CAGR/Compound Annual Growth Rate) da toplamda %42 seviyelerine ulaşacağı hesaplanırken, bu gelişimin ekipman ve yazılım alt sektörlerinde nasıl olacağına ilişkin bazı tahminlere de yer verilmiş araştırmada.

Fig2: Generative AI Market Opportunity

Bloomberg Intelligence Interactive Calculator: Generative AI Market Opportunity				
(\$ million, unless otherwise specified)				
Generative AI Revenue Projections	2022	2027E	2032E	2022-32E CAGR
Hardware	\$37,973	\$223,615	\$641,737	33%
Devices (Inference)	\$4,128	\$82,965	\$168,233	45%
Computer Vision AI Products	\$1,032	\$22,124	\$60,564	50%
Conversational AI Products	\$3,096	\$60,841	\$107,669	43%
Infrastructure (Training)	\$33,845	\$140,650	\$473,505	30%
AI Server	\$22,563	\$49,641	\$133,817	19%
AI Storage	\$9,025	\$33,094	\$92,642	26%
Generative AI Infrastructure as a Service	\$2,256	\$57,915	\$247,046	60%
Software	\$1,493	\$58,826	\$279,899	69%
Specialized Generative AI Assistants	\$447	\$20,864	\$89,035	70%
Coding, DevOps and Generative AI Workflows	\$213	\$12,617	\$50,430	73%
Generative AI Workload Infrastructure Software	\$439	\$13,468	\$71,645	66%
Generative AI Drug Discovery Software	\$14	\$4,042	\$28,343	113%
Generative AI Based Cybersecurity Spending	\$9	\$3,165	\$13,946	109%
Generative AI Education Spending	\$370	\$4,669	\$26,500	53%
Generative AI Based Gaming Spending	\$190	\$20,668	\$69,414	80%
Generative AI Driven Ad Spending	\$57	\$64,358	\$192,492	125%
Generative AI Focused IT Services	\$83	\$21,690	\$85,871	100%
Generative AI Based Business Services	\$38	\$10,188	\$34,138	97%
Total	\$39,834	\$399,345	\$1,303,551	42%

Source: Bloomberg Intelligence, IDC, eMarketer, Statista

Yapay Zeka Mühendisliği diye Bölüm de açıldı artık üniversitelerde. YÖK 'ün atlas sitesinde <https://yokatlas.yok.gov.tr/lisans-bolum.php?b=554009>) Yapay Zeka Mühendisliği Programı Bulunan Tüm Üniversiteler listesi, linklerini ve tüm detayları da yayınlıyor.

Yapay Zeka Mühendisliği Programı Bulunan Tüm Üniversiteler

ADANA ALPARSLAN TÜRKER BİLİM VE TEKNOLOJİ ... (Bilgisayar ve Bilişim Fakültesi)	DEVLET	OSTİM TEKNİK ÜNİVERSİTESİ (%50 İndirimli) (Mühendislik Fakültesi)	VAKIF
HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ (İngilizce) (Mühendislik Fakültesi)	DEVLET	OSTİM TEKNİK ÜNİVERSİTESİ (Ücretli) (Mühendislik Fakültesi)	VAKIF
HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ (İngilizce) (KKTC Uyraklı) (Mühendislik Fakültesi)	DEVLET	TOBB EKONOMİ VE TEKNOLOJİ ÜNİVERSİTESİ (İng... (Mühendislik Fakültesi)	VAKIF
BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ (İngilizce) (Ücretli) (Mühendislik ve Doğa Bilimleri Fakültesi)	VAKIF	TOBB EKONOMİ VE TEKNOLOJİ ÜNİVERSİTESİ (İng... (Mühendislik Fakültesi)	VAKIF
BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ (İngilizce) (Burslu) (Mühendislik ve Doğa Bilimleri Fakültesi)	VAKIF	TOBB EKONOMİ VE TEKNOLOJİ ÜNİVERSİTESİ (İng... (Mühendislik Fakültesi)	VAKIF
BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ (İngilizce) (%50 İndirimli) (Mühendislik ve Doğa Bilimleri Fakültesi)	VAKIF		
OSTİM TEKNİK ÜNİVERSİTESİ (Burslu) (Mühendislik Fakültesi)	VAKIF		

Yapay Zeka Mühendisliği Programlarının Ortalama Netlerini
Görüntülemek için Tıklayınız

Daha çok duyacağız bu kavramları, içinde AI geçen yeni markaları, yazılımları.. Malum halen unutmamak, IBM 'ın Kasparov'u deviren Deep Blue yazılımını. Daha taaa 1996'da yapılan 6 setlik maçlar sonunda Kasparov, Deep Blue'yu 4-2 yenmiş havaya girmişti başlarda. Ama IBM daha doğrusu AI orada durmadı. Hemen ardından Deeper Blue olarak da anılan yeni versiyonu geliştirdi veeee... ; 3 dakikada 60 milyar hamleyi gözden geçirebilen bu bilgisayarla Kasparov, 1997'de tekrar maç yaptı. Yine 6 setten oluşan bu maç sonucunda Deep Blue Kasparov'u 2.5 a karşı 3.5 puanla yenmeyi başardı. Apar topar maçlar sonlandı ve insan-öğlü havlu attı.

Boynuz kulağı geçer der, evlatlar, torunlar ile gurur duyarız ya hep.

Sonumuz malum, 97 'de olan, bir gün tekrar edecektir elbet.

Yapıp Alınan zeka geçince, bizzat O'nu yapanı, sonumuz hayrolsun deyip de kapatalım bu sayfayı.

Merak ederseniz eğer yazımdaki bu tarzı, nedir bunca mecaz ve uyak merakı,

Nedeni biraz bendeki şiir aşkı, biraz da al-

datmak için bu YAP-AL zekayı,

Olmaz elbet Ercan 'dan ne bir Orhan ne de Shakespeare, ispat olsun istedim, yazıma Chat GTP eli değmemiştir.

Uzatıp siktıysam sizleri, afola, malum konu mızrak gibi sığmaz ne çuvala ne de bu sayfalara,

Bakarsınız, gelecek yayınlarda, gene buluşuruz farklı, süpriz bir konuyla.

Ercan KEZER

UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜNDE ALTERNATİF YÖNTEM TAHKİM

Esma Koç

SMMM, Türkiye, e-mail: muhasebe@asmedikal.com.tr

Giriş

Odamız üyesi olan serbest muhasebeci mali müşavirler mesleki faaliyetleri sırasında meslektaşları ile ya da sözleşmeler yaptıkları müşterileriyle hukuki uyuşmazlıklar yaşayabilmektedir. Bu tür anlaşmazlık ve uyuşmazlıklar çoğunlukla ticari ya da mali nitelikte olup, tarafların yasal haklarını ve sorumluluklarını doğrudan etkiler. Genel mahkemelere başvurmak, özellikle ticari uyuşmazlıklarda zaman alıcı ve maliyetli olabilir. Bu nedenle, taraflar arasında daha hızlı, maliyet etkin ve esnek bir çözüm yolu olarak tahkim süreci tercih edilmektedir.

Tahkim, tarafların aralarındaki anlaşmazlığı bağımsız hakemler aracılığıyla çözmeyi kabul ettikleri bir alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemidir. Tahkim, genel mahkemelerde görülen yargı yoluna alternatif olarak, özellikle ticari hayatta, serbest muhasebeci mali müşavirler ve müşterileri arasında oluşabilecek anlaşmazlıklar için önemli bir çözüm aracı haline gelmiştir. Bu makalede, muhasebeciler ve müşterileri arasındaki sözleşmelerden doğan anlaşmazlıkların tahkim yoluyla çözümünün avantajları ele alınacaktır.

Tahkim Kurulunun yeni görev tanımı gerekçesi;

Odamızda biriken disiplin ve haksız rekabet dosyalarının sayısının epeyce artması nedeniyle konunun hukuki durumu araştırılmış, tahkimin de uyuşmazlıkların çözümünde idari bir seçenek olabileceği değerlendirilmiştir. Oda yetkili birimlerine görüş ve önerilerde bulunarak, daha aktif bir Tahkim Kurulunun bu göreve hazır olduğu bildirilmiştir. Tüm meslektaşlarımıza eşit mesafede, Oda avukatının da yer aldığı toplam 5 üyeden oluşan güçlü bir kurul ile hizmet vermeye çalışacağız.

Tahkim Kurulu'nun daha aktif çalışabilmesi için şartlar;

TÜRMOB mali müşavir E-BİRLİK sözleşmelerinde "Uyuşmazlıkların çözümünde TAHKİM şartını kabul ediyorum" ibaresinin eklenerek güncellenmesi ile bu konuda büyük bir aşama kaydedeceğimizi düşünüyoruz.

Citation/Atıf: KOÇ, E. (2024). UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜNDE ALTERNATİF YÖNTEM TAHKİM. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(2): 335-336

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Esma Koç
E-mail: muhasebe@asmedikal.com.tr



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

İzmir Mali Müşavirler Odasında **2008 yılında Genel Kurulunda kabul edilmiş** 1086 Sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 516 ile 536 ncı maddeleri kapsamında 21.02.1990 tarih ve 20440

Sayıli Resmi Gazete'de yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğine 27.09.2007 tarih ve 26656 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan değişiklik yönetmeliğinin 23 üncü maddesiyle eklenen Ek Madde1/F hükmüne dayanılarak hazırlanan bir Yönergesi mevcuttur.

Değişen kanun ile 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 407 ile 444'üncü maddelerinde yer alan hükümler esas alınarak yenilenmesi ve yönergemizin 2025 yılında yapılacak genel kurula hazır hale getirilmesi için çalışmalarımıza devam ediyoruz.

Tahkim Sürecinin Esnekliği ve Taraflara Tanıdığı Haklar

Tahkim, genel mahkemelerde yapılacak yargılamaya kıyasla taraflara önemli avantajlar sunar. İlk olarak, tahkim sürecinde taraflar, uyuşmazlığı çözecek olan hakemleri, tahkim dilini ve uygulanacak kuralları serbestçe belirleyebilirler. Bu esneklik, tarafların uzmanlık gerektiren konularda yetkin bir hakem seçmelerine olanak tanıyarak, daha doğru ve adil bir çözüm elde edilmesini sağlar. Bu tür uyuşmazlıklarda muhasebe ve finansal uzmanlığı olan hakemler tercih edilebilir ve bu da uyuşmazlığın hızlı ve doğru bir şekilde çözüme kavuşmasına katkı sağlar.

Hız ve Gizlilik

Tahkim, mahkemelere kıyasla çok daha hızlı bir yargılama süreci sunar. Tahkim yargılaması, sürecin daha hızlı sonuçlanması ve tarafların ticari faaliyetlerinin aksamadan devam edebilmesi açısından özellikle tercih edilir. Ayrıca tahkim yargılaması sırasında tarafların sundukları belgeler ve ileri sürdükleri iddialar gizlilik içinde değerlendirilir. Bu gizlilik ilkesi, tarafların ticari sırlarını korumasına ve itibarlarını zedelememesine olanak tanır. Serbest muhasebeci mali müşavirlerin ticari sırlarını koruma ihtiyacı, tah-

kimi daha cazip hale getirir.

Bağlayıcılık ve Uluslararası Geçerlilik

Tahkim süreci sonunda verilen karar, taraflar için bağlayıcıdır ve bir mahkeme kararı gibi icra edilebilir. 1958 tarihli New York Sözleşmesi uyarınca tahkim kararları, Türkiye'de ve birçok ülkede icra edilebilmektedir. Bu, özellikle uluslararası ticaret ve yatırımlarda güvenilir bir çözüm yolu sunar. Serbest muhasebeci mali müşavirler ve müşterileri arasında imzalanan sözleşmelerde uluslararası unsurlar bulunduğunda, tahkim kararının uluslararası alanda geçerli ve bağlayıcı olması büyük bir avantajdır.

Maliyet ve Zaman Tasarrufu

Mahkemelerde yargılama süreçleri uzun sürebilir ve yüksek maliyetlere neden olabilir. Oysa tahkim, sürecin daha kısa sürmesi ve genellikle daha düşük maliyetle sonuçlanması nedeniyle tercih edilir. Bu durum, özellikle uzun süre devam eden ticari faaliyetlerde taraflar için büyük bir avantaj sağlar. Serbest muhasebeci mali müşavirler, tahkim yoluyla hem zaman hem de maliyet açısından tasarruf sağlayarak daha hızlı sonuç elde edebilirler.

Sonuç

Tahkim, serbest muhasebeci mali müşavirler arasında ve onların müşterileri ile aralarında çıkan uyuşmazlıkların çözümünde olağan yargı yoluna kıyasla daha avantajlı bir alternatif sunmaktadır. Tahkim yolunun esnekliği, gizlilik ilkesi, bağlayıcılığı ve uluslararası geçerliliği gibi unsurlar, muhasebeciler için cazip bir çözüm yolu olmasını sağlar. Ayrıca tahkim, uyuşmazlıkların daha hızlı ve maliyet etkin bir şekilde çözülmesine olanak tanıyarak, tarafların işlerine odaklanmalarına ve ticari faaliyetlerini sürdürmelerine yardımcı olur. Oda üyeleri arasında ve onların müşterileri ile yaşanan uyuşmazlıkların tahkim yoluyla çözülmesi, hem taraflar arası ilişkilerin korunmasına hem de adil ve etkin bir çözüm sağlanmasına katkıda bulunmaktadır.

DÜNYADA ZOMBİ ŞİRKET SAYISINDA YÜKSELİŞ TRENDİ

Hüseyin Kaya

SMMM, Denizli Proje Danışmanlık, Türkiye, e-mail: hkaya@denizliproje.com.tr

Dünyada zombi şirket sayısında yükseliş trendi ;

'Zombi şirket' terimi son birkaç yıldır basında oldukça sık yer alıyor. Zombi şirket tanımı kullanılan işletmeler, yüksek miktarda borç alan ve bu borçları ödeyebilmek için tekrardan borçlanan şirketler olarak tanımlayabiliriz.

Zombi şirket genellikle 'ne ölü ne de diri olan şirket' şeklinde tarif edilmektedir. ABD'de 150.000, Çin'de ise 12.000 civarı zombi şirket olduğu söyleniyor. İngilizler ise zombilerin ülke ekonomisini zayıflattığını ve bunlardan kurtulmanın çaresinin yüksek faiz olduğunu iddia ediyor. Batılı ekonomistler gereğinden fazla şirket olduğu, fazlalıkların (zombilerin) ortadan kalkması sonucunda pazardaki boşluğu verimli şirketlerin dolduracağını ve bu durumda önemli bir istihdam azalması olmayacağını söylüyor. Ayrıca zor durumdaki işletmelerin, alacaklılarıyla mahkemelerde anlaştıktan sonra, borçlarını zamana yayarak ödemelerine imkan tanıyan konkordato sisteminin, kurtarılması mümkün olmayan 'zombi' firmalarca suiistimal edildiği belirtiliyor.

Pandemiden sonra kredi faizlerinin ülkemizde ve dünyada yükselmesiyle sadece kağıt üzerinde yaşayan, finansal açıdan "yaşayan ölü" olarak addedilen şirket sayısı hızla artıyor.

Uluslararası Para Fonu (IMF)'nin 2023 yılı haziran ayında yayınladığı "Yürüyen Ölülerin Yükselişi:Dünyadaki Zombi Şirketler" raporuna göre, dünyada en fazla zombi şirket %13 ile ülkemizde bulunmaktadır. Aynı rapora göre, halka açık şirketlerin %8'i zombi olarak tanımlanıyor.

Bu oran bazı sektörlerde ülkemizde %30'a kadar çıkmakta ve tekstil, hazır giyim, inşaat, mobilya, gayrimenkul, turizm ve lojistik sektörleri ön plana çıkmaktadır.

Citation/Atıf: KAYA, H. (2024). DÜNYADA ZOMBİ ŞİRKET SAYISINDA YÜKSELİŞ TRENDİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(2): 337-338

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Hüseyin Kaya
E-mail: hkaya@denizliproje.com.tr



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

En fazla zombi şirkete sahip ülkeler;

Türkiye %13

Endonezya %12

Romanya %8

Rusya %7

Norveç %6.5

İsrail %6

Litvanya %5.5

Malezya %5.3

Brezilya %5.2

İtalya %5.1 olmak üzere.

Bu 10 ülkenin enflasyon oranına baktığımızda ise;

Türkiye %51,97 (Ağustos 2024)

Endonezya %2,12

Romanya %5,1

Rusya %7.5

Norveç %2.6

İsrail %3.6

Litvanya %0.70

Malezya %2.70

Brezilya % 3.9

İtalya %2 olmak üzere.

Yaşayan ölü olarak adlandırılan şirketlerin en büyük sıkıntıları ödemelerini aksatmaları ve nakit akışlarının sağlıklı olmamasıdır. Buna bağlı olarak diğer şirketlerin de pozisyonlarını zora sokmakta, rekabet güçlerini zayıflatmakta ve ülkenin risk skorunu olumsuz etkilemektedirler.

Kanaatimizce enflasyon muhasebesinin uygulanması sonucu bu şirketlerin öz kaynakları da olumsuz etkilenecektir.

Allians Trade'nin 2023 yılı küresel iflas araştırmasına göre dünyada dört ülkeden üçünde ticari iflaslar artmış durumdadır. Araştırmaya göre dünyada ticari iflaslarda artış oranı 2022 ve 2023 yılları baz alındığında %23'ten %29'a yükseldi .

Bank For International Settlements (BIS)'in 2020 yılında yayımladığı çalışmada zombi şirketlerin hayat döngüsünü analiz etmek için,14 gelişmiş OECD ülkesinde halka açık 32 bin şirket incelenmiş. BIS İncelediği şirketleri "yaşayan ölü" olarak tanımlamak için iki kriter ortaya koymuştur.

Bunlar;

1-Şirketlerin borçlarının faizini ödeme kabiliyeti (ICR)

ICR Oranı şirketin FVÖK 'ün faiz giderlerine bölünmesiyle bulunur.

2-Tobin'in q ölçütü

Şirketin piyasa değerinin ikame değerine bölünmesiyle bulunabilir.

Görüldüğü üzere şirketlerin mali ve finansal analizlerinin ne kadar önemli olduğu ve piyasa değeri ile ikame değerinin ortaya konulması oldukça önem arz etmektedir.

Temennimiz 2025 yılında yaşayan ölü şirket sayısının dünyada makul seviyelere inmesi yönünde olacaktır.

BİR ŞEHİR EFSANESİ: “KOOPERATİFLERİN VERGİSEL AVANTAJLARI”

Yusuf Üstün

Ticaret Başmüfettişi, SMMM, Türkiye, e-mail: ysfstn@hotmail.com

Giriş

Kooperatifler, Türk Ticaret Kanunu m.124'e göre ticaret şirketleri arasında sayılan, sermaye şirketi olmayan, kendine özgü, karakteristik işleyiş kuralları bulunan bir ortaklıktır. Sermaye şirketlerinin muayyen sermayeli bir yapısı var iken, kooperatiflerin “değişir ortaklı ve sermayeli” dinamik bir yapısı vardır.

Kooperatifler temel amaçları kâr olan ticaret şirketlerinden farklı olarak, sosyal yönleri olan hatta zaman zaman bu sosyal yönleri ağır basan oluşumlardır. Kooperatifler faaliyetleri sırasında, bir sermaye şirketi gibi ortak dışı işlem yaptığında verginin konusuna giren gelir unsurlarını (kazanç ve iratları) elde edebilmektedirler. Bu sebeple de kurumlar vergisi mükellefi kabul edilmişlerdir.

Kooperatifler, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununda da bahsedildiği şekliyle, sosyal ve ekonomik fonksiyonları aynı anda bünyesinde barındıran bir yönetim modelidir. Kooperatifler, sosyal fonksiyonları yerine getirdikçe derneklere; ekonomik fonksiyonları yerine getirdikçe sermaye şirketlerine benzer. Bu nedenle kooperatiflerin sosyal bir teşekkül mü, yoksa ekonomik bir ortaklık mı olduğu konusu tartışılmalıdır.

Bu tartışma adeta “*cambaza bak cambaza!*” hikayesinde olduğu gibi yapıladursun, 2006 yılına gelindiğinde Kurumlar Vergisinde yapılan değişikliklerle tüm kooperatif türlerinin gelişiminin ayağına pranga vurulmuş; 2012 yılında Kooperatifçilik Strateji Belgesindeki hedeflere gidilerek tüm sorunları düzeltelim derken, 2018 yılında da kooperatiflerin idari bağlılıklarının unvana göre ve Cumhurbaşkanlığı yönetim sisteminin felsefesine de aykırı bir şekilde 3 ayrı bakanlığa tevdi edilerek bölünmüş, 2021 yılında ise hangi maddesini eleştireceğimizi şaşırtdığımız bir Kooperatifler Kanunu değişikliği ile “kooperatif politikasızlığının” içerisinde kendimizi bulduk.

Bu makalede ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda, kooperatiflerin kurum kazançlarının söz konusu vergiden nasıl muaf tutulmadığını ile vergi uygulamasında kooperatiflere yapılan haksızlıklar bir parça dahi olsa ele alınmaya çalışılmıştır.

Anahtar kelimeler: Kooperatif, enflasyonla mücadele, vergi muafiyeti, vergi istisnası, ortak içi işlem, ortak dışı işlem, risturn

Citation/Atf: ÜSTÜN, Y. ÇELİK, B. & ASLAN, Ç. (2024). BİR ŞEHİR EFSANESİ: “KOOPERATİFLERİN VERGİSEL AVANTAJLARI”. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(2): 339-345

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Yusuf Üstün
E-mail: ysfstn@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

1. Ortaklık İçi ve Ortaklık Dışı İşlem Kavramı

KK m.38'in ilk üç fıkrasında ortaklık içi ("ortak içi" de denilmektedir) işlemlerden, dördüncü fıkrasında ise ortaklık dışı ("ortak dışı" da denilmektedir) işlemlerden bahsedilmiştir.

Konu 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 4. maddesinde de (k bendi) yer almış ve anılan maddede;

"... Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif anasözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler "ortak dışı" işlemlerdir. Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanına tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz. Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilir. Kooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi yoktur. Ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.)"

şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Keza KVK 5. maddenin (i) bendinde de aynı ayrıma gidilmek suretiyle;

"Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim kooperatiflerinin, ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlar.

Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.

Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık sta-

tüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır."

denildiği görülmektedir.

Dolayısıyla, kooperatiflerin ortaklarıyla, kooperatif/ortaklık konusuna giren konularda yaptığı işlemler, ortaklık içi işlemlerdir. Bu işlemlerden dolayı ortağın kooperatife bıraktığı hasıladan maliyetler çıkarıldıktan sonra kalan tutar kooperatif açısından kâr olmayıp, ortak adına kooperatif hesaplarında tutulan ortağın tasarrufu ve iade edilmesi halinde de "risturn" olarak adlandırılan bir değer hükmündedir.

Aynı şekilde, kooperatifin konusu dışında yapılan işlemlerden kooperatifte kalan bir hasıla olduğunda ise bu işlem ortağın kendisiyle dahi yapılmış olsa; kooperatif hesaplarında bu işlemlerden doğan olumlu fark, artık bir tasarruf olarak değerlendirilemeyen, vergilendirmenin konusuna giren bir kazanç olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bütün bu açıklamalardan hareketle, kooperatiflerin çalışma prensipleri ile ortaklık içi işlem ile ortaklık dışı işlem arasındaki farkın doğru anlaşılması, hem kooperatifin iç işleyişinde hem de tüm bu işlemlerin vergilendirilmesi aşamalarında oldukça önem arz etmektedir.

2. Kooperatifler İçin Kâr ve Zarar

Kooperatifin genel amacı, ortaklarının ekonomilerini iyileştirmek, ortakların ihtiyaçlarını karşılayıp menfaatlerini korumaktır. Bu sebeple kooperatifler için esas olan ortakları ile yaptığı işlerin arttırılmasıdır.

Bu açıdan kooperatif, ortaklarının ekonomilerini geliştirmek amacıyla kurulan içe dönük bir kişi birliği olup, kooperatifler üçüncü kişilerle değil esasen kendi ortakları ile işlem yaparlar.

Bu durumun, kooperatifi diğer ticaret şirketlerinden ayıran temel özelliklerden birisidir. Diğer ticaret şirketlerinde sahip olunması gereken olgu müşteriler olup; normal ko-

şullarda kooperatifler bu müşterileri kendi ortağı yapmak, müşteriler de kooperatife ortak olmak isteyeceklerdir. Yani kooperatifte ortaklık dışı işlem yapıldığındaki durum ile diğer ticaret şirketlerinin normal faaliyetleri birebir örtüşmektedir.

Kooperatifler haricindeki diğer ticaret şirketlerinde, müşterilerle yani üçüncü kişilerle yapılan işlerin artırılması, bu sayede şirketin kazanç elde etmesi amaçtır. Kooperatiflerde ise bu kazanç elde etme amacı yerini kendi kendine yardıma bırakmıştır.

Ortaklık içi işlemler sayesinde ortak, yapılan alış-veriş sonrasında bir miktar kazancı kooperatife bırakmakta, onu da risturn olarak geri alabilmektedir. Dolayısıyla, kooperatifin ortaklarıyla yaptığı işlemlerden dolayı kısa vadede kooperatifin kazancı olarak görünen hasıla, esasen ortağın kooperatife bir zaman zarfında (risturn olarak alıncaya kadar) emaneten bıraktığı tasarrufudur; kooperatif açısından kâr değildir.

Dolayısıyla, kooperatifler ortaklık içi işlem yaptıklarında hesaplarında biriken hasıla, ortağının kooperatif hesaplarında biriktirdiği tasarrufudur. Tasarruflar ise gelirin unsurlarından birisi olmadığından, esasen verginin konusuna da girmemektedir.

Bu açıdan bakıldığında kooperatif için kâr, ortaklık dışı işlem yapıldığında elde edilen hasıladan kaynaklanmaktadır. Oysa sermaye şirketlerinde bir yıllık faaliyet sonucu olumlu ise "kâr", olumsuz ise "zarar" söz konusu olmaktadır.

Kooperatiflerde ortaklık dışı işlemler sayesinde kâr elde edilmesinden daha önemli olan kavram, ortaklık içi işlemler sayesinde tasarrufun artırılması ve kazancın paylaşılmasıdır. Bu da her kooperatifin faaliyetine göre farklı şekillerde karşımıza çıkabilmektedir. Örneğin, işletme konusu ortaklarının tüketim ihtiyaçlarının karşılanması olan bir kooperatifte sonuç, ortakların ihtiyaç duyduğu malların temini, bireysel hizmetlerin ucuza temini olabilir. Konusu ortaklarının kredi ihtiyaçlarını karşılamak olan bir kooperatifte en iyi şartlarda kredi temin etmek olabilir.

Kooperatifin temel amacının ortaklarının ekonomilerinin iyileştirilmesi olması nedeniyle kooperatiflerde kazanç paylaşma amacı ön planda değildir. Bu sebeple kooperatifler için kâr veya zarar kavramları kullanılamaz. Yani kooperatifler amacı gereği kâra yönelmemek zorundadır. Fakat faaliyet sonucunda hesapları olumlu veya olumsuz bir fark verir. Fark olumlu ise kâr, olumsuz ise zarar olarak düşünülebilir.

Kooperatiflerde ortaklık içi ve dışı işlem kavramlarının birbirinden farkını koyan ilginç bir yaklaşıma Vergi Hukukunda da karşılaşılmaktadır. 5520 sayılı KVK'nın m.4/1-k bendinde 28.11.2017 tarih ve 7061 sayılı Kanunun m.88 ile yapılan değişiklikle bu yaklaşım açıkça ortaya konulmakta ve "... Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif anasözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler "ortak dışı" işlemlerdir. Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortisman tabii iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz..." ifadesine rastlanılmaktadır.

Maddenin gerekçesinde, kooperatiflerin ortak dışı işlem yaptıkları takdirde elde edecekleri "kâr"dan dolayı kooperatifçilik amacının dışına çıkmasının önüne geçilmek istenildiğinden bahsedilmiştir. Bu madde değişikliği ile kooperatiflerin istisnai nitelikteki ortaklık dışı işlemleri nedeniyle muafiyetten mükellefiyete geçmelerine sebep olan eski uygulama terk edilmiş, kooperatiflerde ortak dışı işlemlerden ne anlaşılması gerektiğine madde metninde yer verilmiştir.

Burada kooperatifler için kavramsal boyutta söz konusu edilen "olumlu gelir gider farkı", kooperatifin "ticari kâr"ını oluşturmaktadır. Oysa ki vergi matrahında dikkate alınan hesaplama ise "mali kâr" üzerinden yapılmaktadır. Bu durumda, kooperatiflerde mali kâr ve ticari kâr her zaman birbirine eşit olmayabilir.

Konuyu yukarıdaki açıklamalarımız doğrultusunda irdelersek, kooperatiflerde vergi matrahının hesaplanmasında doğru yöntem, ortaklık içi işlemlerden kaynaklanan olumlu gelir-gider farkının mali kâra dahil edilmemesidir. Çünkü kişi ya da kurum fark etmeksizin hangi kazanç unsurlarının vergilendirileceği 193 sayılı GVK'nın 2. maddesinde sayılmış (ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar) olup, bunlar arasında tasarruflar sayılmamıştır.

KK'nın bütününde ve özellikle 38 ilâ 41. madde blokunda kooperatifin mali yapısının güçlü olması ön planda tutulmuştur. Bu kapsamda ortaklarla yapılan bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hasılanın tamamının yedek akçelere ekleneceği esas getirilmiş, gelir-gider olumlu farkının ortaklara dağıtılmaması kural olarak benimsenmiştir. Ancak ortakların kooperatifin gelir-gider olumlu farklarından pay almaları konusunda anasözleşmede düzenleme yapılabileceği de öngörülmüştür.

Anasözleşmede gelir-gider olumlu farkının ortaklara dağıtılabileceği yolunda bir hüküm varsa bu durumda, farkın en az %10'u yedek akçelere eklendikten sonra kalanının dağıtılması söz konusu olabilecektir (KK m.39). Dolayısıyla, anasözleşmeyle de bu fazlaya ilişkin bir dağıtımın öngörülmesi halinde, bu dağıtıma sebep olan hasıla ortakların kooperatif ile yaptıkları işlemlerden kaynaklandığı için dağıtım ortakların kooperatifle yaptıkları muameleleri oranında olacaktır.

3. Muafiyet ve İstisna

Vergi kanunlarına göre, vergilendirilmesi öngörülen bir konunun vergi dışında tutulmasına "istisna"; mükellef olması gereken kişi ya da grupların vergi yükümlülüğü dışında kalmalarına da "muafiyet" denir.

Kooperatifler özelinde vergi muafiyeti, kooperatifin kısmen ya da tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergisel sorumluluk dışında tutulmasıdır.

Vergi istisnası ise, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının aynı veya başka kanunlarla kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılmasıdır. Yani vergilendirilmesi öngörülen bir konunun, gelirin, servetin, mal teslimi ve/veya hizmet ifasının, kıymetin, evrakın ve/veya işlemin kısmen ya da tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergi dışında tutulmasıdır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) m.4/k ile kooperatif tüzel kişiliğinin vergi muafiyetinin düzenlenmesi gerekirken, ilk cümlesinden sonuna kadar hatalı bir şekilde verginin konusu -yani vergi istisnası- ile ilgili hükümler bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununda kooperatiflerin anılan vergiden muafiyet şartlarını düzenleyen 4. madde (k) bendi, "*Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ...*" şeklinde başlayarak, belirtilen konularda faaliyet gösteren kooperatifleri muafiyet kapsamı dışında bırakmıştır.

Oysa, vergi muafiyetleri konulara değil, kişilere uygulanabilecek bir vergi tekniğidir.¹

Öte yandan, KVK m.4/k'yı referans alan tüm vergisel düzenleme ve özelgelerde de benzer şekilde haksız veya çifte vergilendirme durumlarıyla da karşılaşmaktadır. Kaldı ki, mevcut uygulamada tahsil edilen vergilerin büyük bir çoğunluğu vergiyi doğuran olay (kazanç), muafiyet veya istisna kurallarına da uymamaktadır.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının "V. Kooperatifçiliğin geliştirilmesi" başlıklı 171'inci maddesinde "*Devlet, millî ekonominin yararlarını dikkate alarak, öncelikle üretimin artırılmasını ve tüketicinin korunmasını amaçlayan kooperatifçiliğin gelişmesini sağlayacak tedbirleri alır.*" denilmektedir. Aşağıda verilecek örneklerden daha iyi anlaşılacağı üzere, KVK m.4/k'dan kaynaklanan bir dizi fahiş hata-dan ötürü, kooperatifler üzerinden üretimin artırılması ve tüketicinin korunması da engellenmektedir.

Vergi Hukuku açısından açık bir şekilde hatalı olan KVK m.4/k'nın mevcut kurgusu sonucunda doğal olarak bu maddeyi açık-

layan tebliğ ve özelgeler de hatalı olmakta; çifte vergilendirme, peçeleme, tasarrufların vergilendirilmesi ve **Anayasa aykırılık** gibi hukuksal sorun ve tartışmalar ortaya çıkmaktadır.

Söz konusu maddenin yol açtığı ekonomik tahribatın sonucu, toplumun hissettiği enflasyondur. Şöyle ki, kooperatif faaliyetlerine uygulanan aşırı vergi yükü beraberinde kayıt dışılığı getirmekte, tasarruf eğilimini zayıflatmakta, kooperatif faaliyetlerini anlamsız hale getirmekte, üretim alanında miktar/ fiyat salınımları ile tüketim alanında zincir marketlerin stok devir hızı oyunları ile elde ettikleri aşırı ve faaliyet dışı kârlarını dengeleyecek ve **enflasyonla mücadele** edecek önemli argüman olan kooperatifleri ortadan kaldırmaktadır.

Dolayısıyla, kooperatif faaliyetlerinin Kurumlar Vergisi bağlamında ele alınış şeklindeki bu hata, yaşanan enflasyonist ortamın nedenlerinden birisi olduğu gibi “kooperatiflere vergi avantajlarının sağlandığı” söylemi de bir şehir efsanesinden ibrettir.

4. Kooperatiflerin Vergi Kanunları ve Uygulamaları Karşısındaki Mağduriyetleri

Kooperatifler faaliyetleri sırasında, kurumlar vergisinin konusuna giren gelir unsurlarını (kazanç ve iratları) elde edebilmektedirler. Bu sebeple de vergi kanunlarında kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmaktadır.

Geneli itibarıyla kooperatifler ve kooperatif ortakları, tanınan muafiyet ve istisnalara rağmen, çoğu zaman vergi uygulamalarının mağduru durumuna da düşebilmektedir.

Kooperatiflerde –güya- vergi muafiyetine dair hükümleri içeren KVK'nın 4.maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinin son hali aşağıda aynen alıntılanmıştır:

“k) Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (...) ilişkin

hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri. (Ek parantez içi hüküm: 28/11/2017-7061/88 md.)¹ (Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler “ortak dışı” işlemlerdir. Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortisman tabii iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz. Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilir. Kooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi yoktur. Ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.”

Yukarıdaki maddenin ilgili Tebliğ ve özelgelerle nasıl uygulandığı ve haksız vergilendirmeye yol açtığına dair birkaç örnekte aşağıda gösterilmiştir:

Örnek 1: Son dönemde sıklıkla kurulan kadın emeğini üretime yönlendiren bir üretim kooperatifi, ortaklarından topladığı aidatlarla bir kısım makine, alet veya tesisleri satın alıp, kendi tesislerinde/atölyede üretim faaliyetlerine başlamış olsun veya ortaklarının evde kendi imkânlarıyla ürettiği ürünlerini kooperatif aracılığıyla pazarlayacak olsun. 314 sayılı Gelir Vergisi Tebliği'nin⁴

m.3/3 hükmüne göre, kooperatif aracılığıyla satılan ürün dolayısıyla kooperatif ortak dışı işlem yaptığı için Kurumlar Vergisi mükellefiyeti tesis edilmekte (%25), ayrıca bu üründen elde edilen hâsıla ortağa iade edilirken de ayrıca en az %15'lik bir dilimden başlayan Gelir Vergisi Stopajı uygulanarak **haksız bir vergilendirme** yapılmaktadır. Kooperatifin ortaklık dışı işlem yaparak ürün satışından elde ettiği kazanç, zaten Kurumlar Vergisi kapsamına girmekte ve vergilendirilmektedir. Zaten vergilendirilmiş olan kazanç bir kez de ortağa iade işlemi sırasında da vergilendirilmektedir. Oysa bu ortak, ürününü kooperatif üzerinden değil de kendi imkânlarıyla seyyar ve kayıtdışı bir şekilde pazarlasaydı, herhangi bir vergi mükellefiyeti doğmayacaktı. Bu sebeple özellikle kadın kooperatifleri, üretimlerinde kullanacakları tencere, tavayı Koop-Des programı üzerinden destekleneceği hevesiyle kurulmakta, henüz birkaç yıllık faaliyetleri sonucunda ise ağır işletme maliyetleri ve haksız vergi yükü nedeniyle sürdürülebilir olmaktan çıkmaktadır.

Örnek 2: Taşıyıcılar kooperatiflerinde genel giderleri finanse etmek amacıyla ortaklardan aylık olarak tahsil edilen ödentiler için tahsilat makbuzu yerine +%20 KDV içeren fatura düzenlenme zorunluluğu da **haksız vergilendirmeye** bir diğer örnektir.⁵ Ortakları esnaf olan taşıyıcı kooperatifleri, kendilerine yüklenen bu haksız külfetten kaçınmak için kooperatif hesapları haricinde ikinci bir kasa hesabı tutmakta ve kayıtdışı işlem yapmaktadır.

Örnek 3: Kooperatiflerin ortaklarından temin ettikleri sütleri, süt olarak satmaları vergi dışı, bu sütleri peynir yoğurt gibi mamul yaparak satmaları ise Kurumlar Vergisi kapsamında değerlendirilmektedir. Bunun doğal sonucu, her süt üreticisinin kendi sütünü kendisinin işlemesi ve satmasıdır. KVK m.4/k'ya istinaden çıkarılan Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre⁶, süt mamullerinin kooperatif üzerinden üretilmesi ve satılması, üreticinin bireysel satışından daha pahalı hale gelmiştir.

Örnek 4: Ortaklardan alınan zeytinlerin çeşitli işlemlere tabi tutarak zeytinyağı şeklinde ortaklara satılması işlemi ortak dışı işlem sayılmaktadır.⁷

Ortağın peynir ya da zeytinyağı üretim maliyetini, birlikte hareket etmek suretiyle aşağıya çekecek bir mekanizmanın hangi kurum kazancını oluşturduğunun izahı gerekir. Aksi durum, her ortağın kendi evinde peynir üretim ya da zeytinyağı sıkım atölyesi kurmasını istemek değil midir? Kaldı ki, bu tutum Anayasanın 171.maddesine de aykırılık teşkil etmektedir.

Örnek 5: Bir pancar üretim kooperatifi⁸ tarafından üçüncü kişilerden satın alınan gübrenin, kooperatif ortaklarından satın alınacak pancara ait ürün bedelinden mahsup edilmek üzere ortaklara dağıtılması, ortak dışı işlem olarak kabul edilmemektedir.⁹ Buradaki çelişki, gübre alımının topluca yapılarak indirim sağlanma faaliyetinin tam olarak bir tüketim kooperatifi faaliyeti olduğu halde, KVK m.4/k'da tüketim kooperatiflerinin bu muafiyet kapsamının tamamen dışında tutulmasıdır.

Örnek 6: Bir üretim kooperatifinin ortaklarından almış olduğu narenciyeyi niteliğini değiştirerek reçel olarak satması durumunda, kooperatif ortak dışı işlem yapmış sayılmaktadır. Hatta, bu işlem nedeniyle kooperatife bağlı olduğu varsayılan ayrı bir iktisadi işletme nezdinde bu işlemde doğan kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.¹⁰

Örnek 7: Yapı kooperatiflerinde de yapılan inşaat işleri karşılığında yüklenicinin kooperatife düzenleyeceği faturaya yansıtacağı %20 KDV'yi kooperatif ortakları aylık ödemelerle zaten üstlenmiş durumdadırlar. Ferdileşmeye geçildiğinde her bağımsız birim için bu kez kooperatifin ortağa düzenleyeceği faturada yer alacak yeni bir KDV, ortağın aynı konuda ödeyeceği ikinci bir vergi, yani çifte vergilendirme anlamına gelmektedir.

KVK m.4/k'yı referans alan **tüm** vergisel düzenleme ve özelgelere de benzer şekilde haksız veya çifte vergilendirme durumlarıyla karşılaşmaktadır. Anlaşılan o ki, bilerek

veya bilmeyerek atlanılan kritik nokta, kooperatifin bizzat ortağın/kişinin kendisi olduğu bilgisidir.

5. Sonuç

Buraya kadar yapılan açıklamalardan hareketle, KVK m.4/k ile 2006 yılında başlatılmış olan bu uygulamanın, yeni bir madde değişikliği ile düzeltilmesi ve sadece ortaklarla iş görülmesi veya bu kavramın tersi olan, ortak dışı işlem kavramının Kurumlar Vergisi Kanununda yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir.

Mevcut uygulamada tahsil edilen vergilerin büyük bir çoğunluğu vergiyi doğuran olay (kazanç), muafiyet veya istisna kurallarına da uymamaktadır.

Kooperatif faaliyetlerinin ele alınmış şeklineki bu hatalı bakış açısı, kanaatimizce bugün içinde bulunduğumuz (2024 yılı) enflasyonist ortamın, fahiş fiyat ve zincir market pervasızlığının da nedenidir. Ekonomimizin ihtiyacı olan tasarrufu vergilendirerek kooperatifçiliğe engel olmak yerine, kendi çalışma dinamizminin sonucu olarak maliyetleri aşağıya çekmeye odaklanmış bir sistemin (kooperatifin) önünü acilen açmamız gerekmektedir.

Konuya yalnızca tüketim kooperatifleri açısından bakıldığında, muafiyet kapsamında yer almayan bu kooperatifler risturn istisnasından da gereği gibi yararlanamadıklarından birçoğu tasfiye aşamasındadır. Kamuyunda “**Kooperatif Market**” olarak bilinen market zinciri de adında kanuna aykırı bir şekilde “kooperatif” kelimesini kullanan bir sermaye şirkettir.¹¹ Halbuki bu tür kooperatiflerin varlığı, tanzim satış, fahiş fiyat ve zincir marketlerde etiket denetimi yerine, üstelik piyasaya devlet müdahalesi de içermeyen anti-enflasyonist etki yapabilecek bir dinamizm barındırmaktadır.

Yıllık kuruluş sayısı artık sifıra yakın olan tüketim kooperatiflerinin ülke ekonomisine yeniden kazandırılması önem arz etmektedir. Nitekim her türlü mal ve hizmet alım-satımları ile istihdamlarının kayıt altına alınması zorunluluğu bulunduğundan

bu kooperatifler, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede önemli aktörlerinden olacaktır.

SON NOT

¹ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı RG

² Gerek kooperatif işletim sisteminin gerekse de muafiyet ve istisna tekniklerinin, yeterince bilinmemesi, üstelik bu düzeyin kanunlara inhisar etmesinin yüksek enflasyondan sosyal yardımlaşmaya, yatırım düzeyinin artırılmasından gelir dağılımına çok önemli olumsuz sonuçları bulunmaktadır. Sadece ortaklarla iş görülmesi veya bu kavramın tersi olan, ortak dışı işlem kavramının KVK’da yeniden düzenlenmelidir.

³ 28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanunun 88 inci maddesi ile bu bentte yer alan parantez içi hüküm yürürlükten kaldırılmış ve bendin sonuna parantez içi hüküm eklenmiş olup aynı Kanunun 123 üncü maddesi uyarınca söz konusu değişiklikler 1/1/2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

⁴ 30 Nisan 2021 tarih ve 31470 sayılı Resmi Gazete

⁵ 60 seri no.lu Katma Değer Vergisi Sirküleri- nin “1.3. Aidatlar” başlıklı bölümü

⁶ Bkz. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1), m.4.13.1.4.1., örnek 1

⁷ Bkz. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1), m.4.13.1.4.1., örnek 2

⁸ Bu arada “pancar üretim kooperatifi” diye bir kooperatif bulunmamaktadır.

⁹ Bkz. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1), m.4.13.1.4.1., örnek 3

¹⁰ Bkz. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1), m.4.13.3., örnek 1

¹¹ Bkz. 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu m.2/3

KAYNAKÇA

Kooperatifler İçin Vergi ve Muhasebe Rehberi, Seçkin Yayınları, 2024



DAR MÜKELLEFLERİN TÜRKİYE'DE Kİ AŞ HİSSESİNİ VEYA LTD ŞTİ PAYLARINI SATIŞINDAN ELDE ETTİĞİ KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ

Menderes Çetin

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Vergi Hizmetleri Müdürü, BSN Consultancy, Türkiye, e-mail: menderescetin@hotmail.com

1. Giriş

Dar mükellefler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları açısından sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilir, yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlarını Türkiye'de beyan etmezler.

Dar mükellefin vergiye tabi olan kazançları ise Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; ticari ve zirai kazançlar, serbest meslek kazançları, gayrimenkul ve menkul sermaye iradları, diğer kazanç ve iratlar olarak belirlenmiştir.

Bu makalenin konusunu dar mükellef kurumların diğer kazanç ve irat kapsamında olan anonim şirket hissesini veya limited şirket ortaklık payı satışından elde edecekleri kazançlarının vergilendirmesi oluşturmaktadır.

2. İlgili Mevzuat Düzenlemeleri

• 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun

- "Tam ve dar mükellefiyet" başlıklı 3 üncü maddesinde;

(3) Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:

a) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar...

b) Türkiye'de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar.

c) Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları.

ç) Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar.

d) Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları.

e) Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

Citation/Atf: ÇETİN, M. (2024). DAR MÜKELLEFLERİN TÜRKİYE'DE Kİ AŞ HİSSESİNİ VEYA LTD ŞTİ PAYLARINI SATIŞINDAN ELDE ETTİĞİ KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(2): 346-351

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:

Menderes Çetin

E-mail: menderescetin@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

(4) Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.

- “Safî kurum kazancı” başlıklı 22 inci maddesinde;

(2) Dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır.

- “Özel beyan zamanı tayin olunan gelirler” başlıklı 26 inci maddesinde;

(1) Dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların vergiye tâbi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye’de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde Kanunun 27 nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır.

(2) Diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak Türkiye’ye bizzat getirilen nakdî veya aynı sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununda yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmaz.

- “Beyannamenin verilme yeri” başlıklı 27 inci maddesinde

(1) Özel beyan zamanı tayin olunan gelirlerle ilgili kurumlar vergisi beyannamesi;

...

b) Taşınırların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda mal ve hakların Türkiye’de elden çıkarıldığı,

...

f) Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen, yerin vergi dairesine verilir.

- “Tarhiyatın muhatabı, tarh zamanı ve tarh yeri” başlıklı 28 inci maddesinde

(1) Dar mükellefiyete tâbi yabancı kurumların vergisi, bunlar hesabına Türkiye’deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunur.

- “Ödeme süresi” başlıklı 29 uncu maddesinde;

(1) Dar mükellefiyette kurumlar vergisi;

....

c) Özel beyannameyle bildirilenler ile tarhiyatın muhatabının Türkiye’yi terk etmesi veya tasfiye ve birleşme hallerinde verilecek beyannamelerde ise beyanname verme süresi içinde,

ödenir.

Hükümleri yer almaktadır.

• Gelir Vergisi Kanununun;

- 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde; dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından diğer kazanç ve iratların Türkiye’de elde edilmiş sayılması için bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerektiği hükmüne bağlanmış olup aynı maddenin son paragrafında söz konusu değerlendirmeden maksadın; ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılması olduğu, açıklamalarına yer verilmiştir.

- “Değer artışı kazançları” başlıklı mükerrer 80 inci maddesinde;

Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.

.....

4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

- "Safi Değer Artışı" başlıklı mükerrer 81 inci maddesinde;

Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur.

...

Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında, iktisap bedelinin tevsih edilememesi halinde Vergi Usul Kanununun 266 ncı maddesinde yazılı itibari değer iktisap bedeli olarak kabul edilir.

Dar mükelleflerin (kurumlar dahil), yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdî veya aynî sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmaz. Şu kadar ki, bu mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların, münhasıran bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından ibaret olması şarttır. Bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar da ticarî kazancın hesabında dikkate alınır.

Kur farkından doğan kazançların hesabında, menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabına tahsis edilen yabancı sermayenin bu kıymet veya hisselerin iktisap tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Yeni Türk Lirası karşılığı ile bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılması tarihindeki aynı miktar yabancı sermayenin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Yeni Türk Lirası karşılığı arasındaki fark esas alınır...

hükümleri yer almaktadır.

• Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu;

- 1 inci maddesinde;

"Bu Kanunun amacı, doğrudan yabancı yatırımların özendirilmesine, yabancı yatırımcıların haklarının korunması ile yatırım ve yatırımcı tanımlarında uluslararası standartlara uyulmasına, doğrudan yabancı yatırımların gerçekleştirilmesinde izin ve onay sisteminin bilgilendirme sistemine dönüştürülmesine ve tespit edilen politikalar yoluyla doğrudan yabancı yatırımların artırılmasına ilişkin esasları düzenlemektir..."

- 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde;

"Yabancı yatırımcılar tarafından Türkiye'de doğrudan yabancı yatırım yapılması serbesttir."

hükümleri yer almaktadır

3. Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları

Ülkeler, mukimlerinin kazançları üzerinden mükerrer vergi alınmasının önüne geçmek için ikili ya da çok taraflı anlaşmalar yapıyorlar. Böylece ülkeler karşılıklı olarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırmak suretiyle çifte vergilendirmeyi engellemeye çalışıyorlar. Hal böyle olunca çifte vergiyi önleme anlaşmaları gibi uluslararası anlaşmalar Anayasanın 90 ıncı madde hükmünü de uygun olarak yerel mevzuat hükümlerinin üzerinde bir değere, uygulamada önceliğe sahip olmaktadır.

Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmaları genel itibariyle OECD Model Vergi Anlaşmasına (OECD Modeli) uyumludur. Bu model anlaşmanın temel alındığı anlaşmalarda genellikle 13 üncü maddede "Sermaye Değer Artış Kazançları"nın işlendiği görülmektedir.

Anlaşmanın ilgili 13. madde hükmü incelendiğinde hisse senetleri maddede sayılan varlıklar dışında kaldığından 5. fıkra kapsamında değerlendirilmeli ve hisse senetlerinin/iştirak paylarının elden çıkarılmasından doğan kazanç, maddenin 5. fıkrası uyarınca genel kural olarak elden çıkaranın mukim olduğu Akit Devlet tarafından vergilendirilmelidir. Ancak iktisap ve elden çıkarma ara-

sındaki süre bir yılı aşmadığı takdirde elde edilen sermaye değer artış kazançları diğer Akit (Kaynak) Devlette vergilendirilecektir.

4. Örnek Özelgeler

• İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 23.08.2013 tarih 11395140-019.01-1315 sayılı özelgede;

“...Lüksemburg mukimi dar mükellef kurum olduğunuz, 06/04/2010 tarihinde % 96 hissesini satın almış olduğunuz, Türkiye’de mukim bir anonim şirkete ait hisse senetlerini (nama yazılı ve borsada işlem görmeyen) 2010 Ekim ayında nominal değerinde satılması halinde oluşacak kazancın nasıl vergilendirileceği”

şeklinde sorulan soruya verilen yanıtta,

“...Lüksemburg mukimi olan şirketin % 96 hissesini satın aldığı Türkiye mukimi anonim şirkete ait hisse senetlerini nominal değerinin üstünde satması halinde, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81 inci maddesi hükmüne göre belirlenecek sermaye değer artış kazancının, Kurumlar Vergisi Kanununun özel beyana ilişkin hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekecektir.”

Görüşü yer almıştır.

• Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 05.03.2018 tarih 93767041-130[17-2012/75]-31433 sayılı özelgede;

“Şirketiniz tarafından dar mükellef kurum statüsündeki yabancı bir firmadan, limited şirket statüsüne sahip Türkiye’de yerleşik bir firmanın iştirak hisselerinin (ortaklık payı) satın alınması işleminin katma değer vergisine tabi olup olmadığının bildirilmesi istenmektedir.”

Şeklinde sorulan soruya verilen yanıtta

“Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; dar mükellef kurum statüsündeki yabancı bir kurumun, limited şirket statüsüne sahip Türkiye’de yerleşik bir firmaya ait iştirak hisselerini şirketinize satması halinde, dar mükellef kurumun Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81 inci maddesi hükümlerine göre belirlenecek değer artışı kazancının, Kurumlar Vergisi Kanununun özel beyana ilişkin hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekecektir. Ayrıca, bu satıştan oluşan kur farkı kazancı hariç elde edilen tutarlar için Gelir Vergisi Kanununda yer

alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamaların dikkate alınmayacağı tabiidir.”

Görüşü yer almıştır.

5. Değerlendirme Ve Sonuç

4875 sayılı Kanunda yapılan düzenleme ile dar mükelleflerin (kurumlar dâhil) Türkiye’de iktisap edecekleri menkul kıymet veya iştirak hisselerinin karşılığında getirecekleri yabancı paralar için yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin alma şartı kaldırılmış olup, bu kapsamda mükelleflerin söz konusu mercileri bilgilendirmeleri yeterli görülmüştür. Böylece dar mükellef konumundaki kurumların Türkiye yönüne sermaye getirmeleri kolaylaştırılmıştır.

Öte yandan getirilen bu sermayenin geri dönmesi sırasında elde edilecek kazancın tespitinde ve vergilendirilmesinde vergi mevzuatımızda özel düzenlemeler yapılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunundaki gelir unsurlarından biri olan diğer kazanç ve iratlar; belirli kaynaklara bağlanması mümkün olmayan, belirli dönemlerde (periyodik olarak) meydana gelmeyen, devamlı değil arızı olan ve çoğu zaman bir teşebbüs sonucu olmaksızın, kişilerin bazı mal varlıklarında kendiliğinden meydana gelen kazanç ve iratlardır.

Diğer kazanç ve iratlar; Değer artışı kazançları ve Arızı kazançlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayan (dar mükellef) kurumlar sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmektedir. Türkiye’de elde etme kavramı ise kazanç ve iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi anlamına gelmektedir. “Değerlendirme” den maksat; ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır.

Türkiye’de dar mükellef konumunda olan

bir kurumun, Türkiye'deki anonim şirket hissesini veya limited şirket ortaklık payını elden çıkarması durumunda elde edeceği kazanç yukarıda detayına yer verilen Gelir ve Kurumlar Vergisi mevzuatı çerçevesinde diğer kazanç ve iratlar kapsamında değer artış kazancı olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Kazancın tespiti sırasında ise Kurumlar Vergisi Kanununun md.26/2 nin yaptığı yollama ve Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer md. 81/5 ve 81/6 fıkraları gereği Türkiye'ye bizzat getirilen nakdî veya aynî sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununda yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmayacaktır. Örneğin hisse senetlerinin elde tutulma süresinin bu mevzuat kapsamında vergilendirmeye bir etkisi olmayacaktır.

Bir istisna niteliğine olan kur farklarının kazançta dahil edilmemesi hususundan sadece dar mükellefler (gerçek kişi ve kurumlar) yararlanabilmektedir. Düzenlemeye göre; değer artış kazancının tespitinde kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmayacaktır.¹ Kur farkından doğan kazançların hesabında, menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabına tahsis edilen yabancı sermayenin bu kıymet veya hisselerin iktisap tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı ile bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılması tarihindeki aynı miktar yabancı sermayenin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı arasındaki fark esas alınır.²

Kazancın sadece diğer kazanç ve iratlardan oluşması durumunda yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimsenin, bu kazançları elde etme tarihinden itibaren 15 gün içinde Kurumlar Vergisi Kanununun 27. Maddesine göre belirlenen vergi dairesine beyan etmesi gerekmektedir.

Örnek

Almanya mukimi KNT GMBH, Türkiye'de tam mükellef konumundaki ABS anonim şirketinin %60 hissesini 17.05.2024 tarihinde (1 milyon Dolar karşılığı olarak, 1 dolar = 30 TL) 30.000.000 TL ye satın almıştır. KNT, ABS anonim şirketinin hisselerinin tamamını Türkiye de tam mükellef olan başka bir firmaya 18.09.2024 tarihinde (1 dolar = 34 TL) 60.000.000 TL ye satması durumunda elde ettiği kazancın vergilendirmesi nasıl olmalıdır?³

Çözüm:

Satışı yapan dar mükellef kurumun mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında yapılmış çifte vergiyi önleme anlaşması olması durumunda öncelikle bu anlaşma hükümlerinin incelenmesi gerekmektedir.

Almanya – Türkiye Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmasının "Sermaye Değer Artış Kazançları" başlıklı 13. Maddesine göre genel kural; hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazancın, elden çıkarmanın mukim olduğu Akit Devlet (Almanya) tarafından vergilendirilmesidir. Ancak hisse senetlerinin iktisap ve elden çıkarılması arasındaki sürenin bir yılı aşmaması durumunda değer artış kazancı kaynak ülkesinde (Türkiye'de) vergilendirilecektir.

Bu tespite göre örnek vakada vergilendirme hakkı Türkiye'de olacaktır. Çünkü hisse senetlerinin iktisap ve elden çıkarılması arasındaki süre 1 yıldan kısadır.

Açıklama	Miktar
Tahsis Edilen Yabancı Sermaye Miktarı	1.000.000 \$
İktisap tarihindeki kur	30 TL
Satış tarihindeki kur	34 TL
İstisna Kur Farkı	4.000.000 TL
Maliyet Tutarı ⁴	30.000.000 TL
Toplam Maliyet	34.000.000 TL
Satış Tutarı	60.000.000 TL
Kazanç Tutarı	26.000.000 TL

Kurumlar Vergisi Kanunu 26/2 maddesindeki "...menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak

üzere, Gelir Vergisi Kanununda yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmaz.” düzenlemesi gereği Gelir Vergisi Kanunun Mük. Mad. 80 de yer alan ve 2024 yılı için geçerli olan 87.000 TL değer artış kazancı istisnası uygulanmayacaktır.

SON NOT

¹ Bilindiği üzere değer artış kazancında matrah GVK “Safi Değer Artışı” başlıklı mük. md.81 e göre belirlenmektedir. Bu maddenin 5 ve 6 ncı fıkralarında dar mükelleflerin nakdî veya aynî sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmayacağı; maddenin 7 nci fıkrasında mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edileceği yer almaktadır. Aynı anda hem kur farkı arındırmasının hem de endeks artış oranına göre maliyet güncellemesinin yapılıp yapılmayacağı tartışma konusudur.

² Bir başka tartışma konusu da dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de elde ettikleri değer artış kazançlarının tespitinde endeksleme yapılırken %10 şartının aranıp aranmayacağı ile ilgilidir. Bunun nedeni, KVK’ nin 26’ncl maddesinde GVK’ da belirtilen vergilendirilmeme konusunda getirilen kayıt, şart ve sürelerle istisnaların dar mükellef kurumlarca elde edilen diğer kazanç ve iratların belirlenmesinde dikkate alınmayacağı şeklindeki düzenlemedir.

³ Dar mükellefin elindeki hisseleri yine başka bir dar mükellefe satması durumunda vergilendirilmenin yapılması için gerekli olan Türkiye’de elde etme şartının gerçekleşmediği ileri sürülebilir. Ancak iştirak hisselerinin el değiştirmesine ilişkin resmi işlemler Türkiye’de olacağından, ilgili şirketin pay defterine kayıt edileceğinden işin Türkiye’ de yapıldığının kabul edilmesi ve

buna istinaden vergilendirmenin Türkiye’de yapılması gerekmektedir.

⁴ GVK mükerrer madde 81/7 gereği iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilmelidir. Sorunun çözümünde bu kısmın göz ardı edilmiştir.

KAYNAKÇA

Gelir Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanunu

Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu

OECD Model Vergi Anlaşması



2004 yılından itibaren bulut teknolojisini muhasebe yazılımında başarı ile uygulayan LUCA'dan E dönüşümde lider çözümler..



 **luca** | MALİ MÜŞAVİR

TÜRMOB  **luca**
e-entegratör

 **luca** | NET

 **luca** | KOZA

 **luca** | ROTA

 **luca** | e-Defter

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

 **TÜRMOB
TESMER**

 **luca**

e-Fatura

e-Arşiv Fatura

e-İrsaliye

e-Müstahsil

e-SMM