

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

İZMİR DAYANIŞMA

2024

E-ISSN: 2687-5233

ISSUE/SAYI

3

VOLUME/CİLT: 7
YEAR/YIL: 2024



Hizmetkar Liderlik

Batı Balkanlar

Kırılgan Beşli

Serbest Bölgeler

Enflasyon Düzeltmesi

Mali Müşavirlikte
Asgari Ücret Tarifesi

Kayda Alınan Emtia
Karşılığı

C Serisi Ünvanlar

Emisyon Primi

Anonim Şirketlerde
Sorumluluk

Bilirkişilik

Karbon Ayak İzi

Dövizli Defter

Yapay Zeka

Hidrojen Ekonomisi

Kanunilik



HOLISTENCE
publications



TAMOFİS

TAMOFİS
working

HİZMETLERİMİZ



SANAL OFİS

Yasal adres gösterimi
posta -kargo karşılama



HAZIR OFİS

Tam Donanımlı modern ofisler
profesyonel operasyonel destek



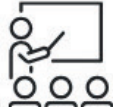
TOPLANTI ODASI

Modern şık tüm teknolojik
altyapısı hazır odalarımızda
profesyonel imaj



PAYLAŞIMLI OFİS

saatlik günlük aylık ihtiyacınıza
göre tüm altyapısı hazır ofislerde
ortak çalışma alanı



SEMİNER-EĞİTİM ODASI

Eğitimler için oluşturulmuş ikram
seçenekleriyle keyifli eğitimler
operasyonel destek



İZMİR DAYANIŞMA

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





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: 3

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



HOLISTENCE
publications

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 3)

Dergimiz Hakemli Dergi olma özelliği taşımaktadır. Gönderilen yazılar hakem değerlendirmesine tabi tutulduğu için yayımında gecikmeler olabilmektedir. Yayımlanan 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

BAŞ EDİTÖR
PROF. DR. A. FATİH DALKILIÇ, SMMM

SORUMLU EDİTÖR
DOÇ. DR. M. GÜROL DURAK

EDİTORYEL KURUL
PROF. DR. SERDAR ÖZKAN - PROF. DR. ÇAĞNUR BALSARI
PROF. DR. SEÇİL SİĞALİ - PROF. DR. HAYRETTİN USUL
DOÇ. DR. ÖZKAN BİLGİLİ

HOLISTENCE PUBLICATIONS



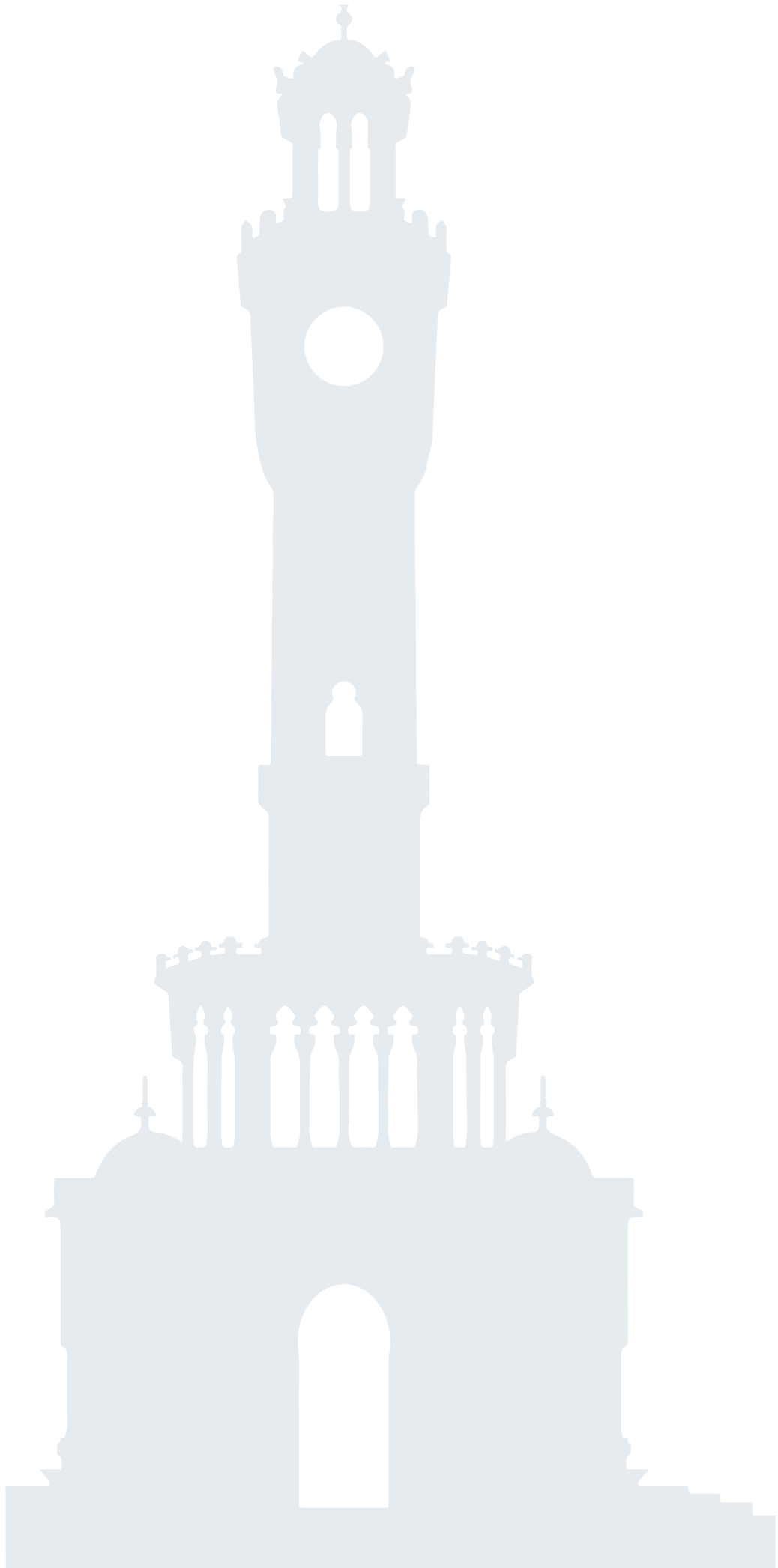
TASARIM: İLKNUR HERSEK SARI

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 136. yeni adıyla 9. ve 2024 yılının 3. ve son sayısı ile sizlerle birlikteyiz. Makaleleri 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.

26 Kasım 2024 tarihinde odamız konferans salonunda bir hayat meselesi olarak gördüğümüz kadına şiddete karşı "Panelin Adı Yok" ismiyle bir etkinlik yaptık. Panel ile toplumsal konularda Oda olarak etkin olmamız gerektiği bilinci ile mikrofonu kadınlarımıza uzattık, çözümleri konuştuk. Farkındalığımızı, mücadelemizi ortaya koyduk. Umutlarımızı yeşerttik.

İsparta' da ki helikopter kazasında şehit olan askerlerimize Allah'tan rahmet, ailelerine ve yakınlarına başsağlığı ve sabır diliyoruz.

Saygıdeğer meslektaşlarım,

İçinde bulunduğumuz yüzyıl büyük değişimlerin hızla yaşandığı bir yüzyıl. Bir taraftan uluslararası rekabetin savaş boyutuna gelme potansiyeli varken bir taraftan da yeni işbirlikleri yeni ticaret ve güç merkezleri ile yeni imkanlar getirmektedir. Odamız 17.12.2024-21.01.2025 tarihleri arasında "Mesleki İngilizce Kursu" düzenlemiştir. İnteraktif yüz yüze yapılacak kursta muhasebe ve mali tablolar ile vaka çalışmalarını içermektedir. Mesleğimizin ulusal sınırları aşan işler yapılabilmesi için yabancı dili ciddiyle ele almamız gerektiğinin farkındayız.

Saygıdeğer meslektaşlarım,

Geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltilmesinin yapılmaması yönünde ki öneri ve talebimizi defalarca dile getirdik. 1.geçici vergi döneminde erteleme ile yanıt bulan bu taleplerimiz 2.geçici vergi döneminde art ardına gelen uzatmalar sonrasında Enflasyon düzeltilmesinin geçici vergi dönemlerinde yapılması 2023 yılında 50 milyon ciro üstünde firmalarda uygulanacağı düzenlemesi yapıldı. Ancak yapılması gereken geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltilmesinin tamamen kaldırılması ve yıl sonlarında yapılmasıdır. Ayrıca enflasyon düzeltilmesi sonucunda ortaya çıkan kar veya zarar vergiyi etkilememelidir. Enflasyon düzeltilmesi uygulaması doğrudur ve zorunluluktur ama vergisel bir sonuç doğurmamalıdır. Bu sayımızda YMM Gülay Sezen' in 2023 yılı enflasyon düzeltilmesi sonucu doğan zararın 2024 yılı mali tablosu üzerine etkisini değerlendirdiği makaleyi önemsiyoruz. Sayın Sezen incelemesinde özetle "Kurumlar /Gelir vergisi matrahı artıran **2023 yılı zararının 2024 yılına taşınmasından kaynaklanan enflasyon farkı faaliyet sonucu olmayıp reel olmayan fiktif bir tutarı ifade etmektedir. Bu taşıma işlemi sonucunda işletmenin gerçekleşen reel bir kazancı yoktur. Gerçek olmayan kazancın vergilendirilmesi ise Anayasamızın mali gücü ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.**" sonucuna ulaşmıştır. Yapılan düzenlemeler daha sonraları yargı kurumlarımızı da meşgul edecek bir çok yanlış barındırmaktadır. Dolayısı ile hep söylediğimiz gibi Gelir İdaresi ile TÜRMOB birlikte çalışma zemini olacak ortamları hazırlamalıdır.

Saygıdeğer meslektaşlarım,

Güncel konularla ilgili seminerlerimize devam ediyoruz. **İş ve Sosyal Güncel Gelişmeler ve Artan Denetimler**, Çeşitli Mahkemelerde Birlikçilik ve Birlikçilerin Sorunları, Dijital Dönüşüm ve Yapay Zeka İle Muhasebede Yeni Dönem & Dönem Sonu Hatırlatmalar, **İZSMMMO Dijital Dönüşüm Yol Haritası Oturumu**, Enflasyon Muhasebesinin Püf Noktalar, Maliye Alanında Güncel Konular, Luca Mali Müşavir Paketi Veri Aktarım Süreçleri gibi konularda son iki ay içinde onlarca etkinliğe imza attık. Meslektaşlarımızın güncel konularda bilgiye hemen ulaşmasının sağlanmasına yönelik önceliğimiz devam etmektedir.

Saygıdeğer meslektaşlarım,

Odamızda 09.12.2024-18.12.2024 tarihleri arasında Kooperatifçilik Eğitim Programı yapılmaktadır. Yüz yüze "Mesleki İngilizce Kursu" ile birlikte eğitim çalışmalarımıza ara vermeksizin devam etmekteyiz.

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.

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.

Bu arada İzmir Şükrü Seher Ergil MTAL Muhasebe Finansman Alan öğrencileri, Çiğli Rotary Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi Muhasebe ve Finansman Alanı öğrencileri Odamıza ziyarette bulundular. Mesleğimizin ve ülkemizin geleceği gençlerimizin bu ziyaretlerinden son derece mutlu olduğumuzu belirtmek isterim. Odamızın kapısı onlara her zaman açık, tabii ki kalbimiz ve bilgimizde.

İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi tarafından düzenlenen seminer dersine katıldık. Geleceğimizi öğrencilerle deneyimlerimizi paylaştık. Muhasebe ve finans sektöründeki güncel gelişmeleri öğrencilerimizle paylaştık. Genç meslek adaylarına ulaşmak onların gelişmesine destek olmak ve geleceğe hazırlanmalarına katkıda bulunmaktan çok memnuniyet duyduğumuzu belirtmek isterim.

Oda Başkan Yardımcımız Fatma Karakan ve Oda Sekreterimiz Şerif Yıldız ile birlikte İzmir Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğü Konak sosyal Güvenlik Merkezi Müdürü Sayın Meral Dokumacı' yı makamında nezaket ziyaretinde bulduk. Karşılıklı verimli çalışma ortamı sağlamak işleri kolaylaştırmak adına kurumsal iletişimi önemsiyoruz.

Değerli meslektaşlarım,

2025 Yılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesi' ni görüşmek üzere düzenlenen Asgari Ücret Tespit Komisyonu toplantısına, İzmir Odamızı temsilen katıldım. TÜRMOB Genel Başkanı Sayın Emre Kartaloğlu' nun açılış konuşmasını yaptığı toplantıda, oda başkanları bir araya gelerek mesleğimizin geleceğine yön verecek önemli kararları değerlendirdik. Meslektaşlarımızın haklarını ve sektörümüzün ihtiyaçlarını gözeten bu toplantı, birlik ve dayanışma içinde, mesleğimizin daha da ileri taşınması adına atılan önemli bir adım oldu. Meslektaşlarımızın enflasyondan korunması tek başına yeterli değildir, artan sorumluluklarımızın ve maliyetlerimizin karşılığında insanca yaşayabilecek bir ücret tarifesi en önemli taleplerimizin başındandır.

Değerli meslektaşlarım,

2024 yılının son günlerini yaşadığımız şu günlerde e defter geçişleri, dijitalde ki diğer dönüşümler biliyoruz bizleri yoruyor. Üreten, ülkesine artı değer üreten önemli bir meslek gurubu olarak haklarımıza alacağımız 2025 yılı olması dileği ile meslektaşlarımızın yeni yılını en içten dileklerle kutlarım. Akli selimin hakim olduğu, bir tane komşu ülke insanının, vatandaşımızın burnunun kanamadığı, bölgesel kardeşliğin ve güç birliklerinin geliştiği, kadınlarımız ve çocuklarımız başta olmak üzere tüm milletimizin hak ettiği mutluluk ve zenginliğe kavuşmasını diler, tüm meslektaş ve okuyucularımıza iyi yıllar dilerim.

Sevgi ve saygılarımı sunuyorum.

Mehmet KUZU

Oda Başkanı

CONTENTS / İÇİNDEKİLER

HAKEMLİ YAZILAR / REFEREED PAPERS

HİZMETKAR LİDERLİK 353
SERVANT LEADERSHIP
Semra Tetik

AB GENİŞLEME POLİTİKALARINI BATI BALKANLAR 369
ÜZERİNDEN DEĞERLENDİRMEK
EVALUATING THE EU ENLARGEMENT POLICY THROUGH THE WESTERN
BALKANS
Gizem Nergizli & Esin Candan Demirkol

DEVLET KIRILGANLIĞI BAĞLAMINDA KIRILGAN BEŞLİ 383
ÜLKELERİNE İLİŞKİN BİR DEĞERLENDİRME
AN ASSESSMENT OF THE FRAGILE FIVE WITHIN THE CONTEXT
OF STATE FRAGILITY
Esin Aslanpay

HAKEMSİZ YAZILAR / OPINION PAPERS

396 SERBEST BÖLGELERDE VERGİ UYGULAMALARI
Seyit Yaşar

433 2023 HESAP DÖNEMİ YAPILAN ENFLASYON DÜZELTMESİ
SONUCU DOĞAN ZARARIN 2024 YILI MALİ TABLOSUNA
ETKİSİ ÜZERİNE DEĞERLENDİRME
Gülay Sezen

442 MALİ MÜŞAVİRLİKTE MESLEKİ ASGARİ ÜCRET TARİFESİ:
SORUNLAR VE ÇÖZÜMLER
Şerif Yıldız

446 EMİSYON PRİMLİ HİSSE SENEDİ İHRACATININ
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ III
Erol Sönmezocak

450

VERGİ İSTİSNASI, SORUNLARI VE ÖNERİLERİMİZ

Hüseyin Yörükoğlu

455

2024 YILI ARALIK AYI HATIRLATMALARI

Eda Kaya Bükülmez

458

KAYDA ALINAN EMTİA KARŞILIĞI HESABININ MARJİNAL FAYDALARI VE NİTELİĞİ

Ahmet Yüksekol

463

C SERİSİ ÜNVANLAR...!

Ercan Kezer

470

ANAONİM ŞİRKETLERDE YÖNETİM KURULU ÜYESİ OLUP İMZA YETKİSİ BULUNMAYAN KİŞİLERİN VERGİSEL SORUMLULUĞU

Enver Çoban

475

“ÖZEL HUKUK TÜZEL KİŞİLERİNİN BİLİRKİŞİLİK HİZMETİ VERMESİNE İLİŞKİN USUL VE ESASLAR” İLE DÜZENLENEN ANONİM ŞİRKETLERİN BİLİRKİŞİ OLARAK FAALİYET GÖSTERMELERİNİN BİLİRKİŞİLİK MÜESSESESİNE KATKI VE SAKINCALARI

Emin Yıldırım

480

KARBON AYAK İZİ VERGİSİ GELİYOR MU?

Hüseyin Kaya

482

HANGİ MÜKELLEFLER DÖVİZLİ DEFTER TUTABİLİR

Menderes Çetin

484

YURT DIŞINDAN DÖVİZ OLARAK ELDE EDİLEN ÜCRETLERİN VERGİ MEVZUATIMIZ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Menderes Çetin

486

YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT PROJELERİNDE
ENFLASYON DÜZELTMESİ UYGULAMA ÖRNEĞİ

Emre Özerçen

490

TÜRK VERGİ CEZA HUKUKUNDA KANUNİLİK İLKESİ

Hüseyin Büyükeçelebi

503

YAPAY ZEKA ARAÇLARININ MUHASEBE MESLEK
MENSUPLARINA VE ADAYLARINA ETKİLERİ

Eda Çevik

507

TÜRKİYE İÇİN HİDROJEN EKONOMİSİNE GEÇİŞ: MALİYET
PROJEKSİYONU VE PESTLE ANALİZİ BULGULARI

İbrahim Çağlayan

REFEREES IN THIS ISSUE/BU SAYININ HAKEMLERİ

CUMA ERCAN

Prof. Dr., Gaziantep Üniversitesi, Sosyal Bilimler MYO Pazarlama ve Reklamcılık,
Türkiye

MEHMET ŞAHİN

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

MUSTAFA KIRLI

Prof. Dr., Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Ahmetli Meslek Yüksekokulu, Bankacılık
ve Sigortacılık Bölümü, Türkiye

RABİA BAHAR ÜSTE

Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi İzmir Meslek Yüksekokulu, Yönetim ve
Organizasyon Bölümü, Yerel Yönetimler Programı, Türkiye

ASLI SEDA KURT

Doç. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi, İktisat
Bölümü, İktisat Teorisi Anabilim Dalı, Türkiye

ESİN CANDAN DEMİRKOL

Doç. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi İzmir Meslek Yüksekokulu, Bitkisel ve Hayvansal
Üretim Bölümü, Tarımsal İşletmecilik Programı, Türkiye

FUNDA KARAKOYUN ATILGAN

Doç. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir Meslek Yüksekokulu, İzmir Meslek
Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü
Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı, Türkiye

YEŞİM KOBAY

Doç. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Turizm
İşletmeciliği ve Otelcilik Bölümü, Turizm İşletmeciliği Ve Otelcilik Anabilim Dalı,
Türkiye

HİZMETKAR LİDERLİK SERVANT LEADERSHIP

Semra Tetik 

Doç. Dr., Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Salihli Meslek Yüksekokulu, Pazarlama ve Reklamcılık Bölümü, Türkiye,
e-mail: semratetik@hotmail.com

Öz

Çağımızda yaşanan değişimle birlikte insanı pasif bir unsur olarak gören otoriter liderlik anlayışı değişerek yerini insana değer veren, onlarla iletişim kuran, izleyenlerinin beklentilerine cevap vermek için çabalayan, onların gelişimine katkı sağlamaya çalışan, yaşam boyu öğrenme felsefesini benimseyen hizmetkar liderlik anlayışını ortaya çıkarmıştır. Hizmetkar liderlik anlayışı değişim ve dönüşümün ortaya çıkardığı çağdaş liderlik yaklaşımlarından birisidir. Hizmetkar liderlik, izleyicilerine doğrudan hizmet eden ve bunu görev sayan, onlara mentorluk yapan bir anlayıştır. Hizmetkar lider, izleyenlerinin beklentilerini karşılama doğrultusunda çaba göstermesinin yanı sıra onların çıkarlarını ön plana alır. Hizmetkar lider, izleyenleri ile empati kurarak etkileşim sağlar. Bu bağlamda hizmetkar liderlik, izleyenlerin isteklerinin ve ihtiyaçlarının doğru olarak tespit edilerek, bunlara cevap vermede etkili bir yaklaşımdır. Hizmetkar liderlik anlayışının benimsendiği örgütlerde, adalet ve güven temelinde huzurlu bir çalışma ortamı oluşturulabilir. Böyle bir ortamda çalışanların verimliliği, motivasyonu, iş kalitesi artarak, örgütsel başarıya ulaşılabilir. Bu noktada hizmetkar liderlik, önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu çalışmanın amacı içinde yaşadığımız yüzyılda her alanda etkili olan hizmetkar liderlik anlayışını kavramsal perspektifte detaylı olarak incelemektir.

Anahtar Kelimeler: Hizmet, Liderlik, Hizmetkar Liderlik

Abstract

With the changes experienced in our age, the authoritarian leadership approach that sees people as passive elements has changed and has been replaced by the servant leadership approach that values people, communicates with them, strives to meet the expectations of its followers, tries to contribute to their development, and adopts the philosophy of lifelong learning. The servant leadership approach is one of the contemporary leadership approaches that change and transformation have brought about. Servant leadership is an approach that directly serves

Citation/Atf: TETİK, S. (2024). HİZMETKAR LİDERLİK. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(3): 353-368, DOI: 10.69599/izd.2617

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

its followers, considers this as a duty, and mentors them. In addition to striving to meet the expectations of its followers, the servant leader prioritizes their interests. The servant leader interacts with its followers by establishing empathy. In this context, servant leadership is an effective approach in correctly identifying the demands and needs of its followers and responding to them. In organizations where the servant leadership approach is adopted, a peaceful working environment based on justice and trust can be created. In such an environment, the productivity, motivation, and work quality of employees increase, and organizational success can be achieved. At this point, servant leadership emerges as an important issue. The purpose of this study is to examine in detail the servant leadership approach, which is effective in every field in the century we live in, from a conceptual perspective.

Keywords: Service, Leadership, Servant Leadership

1. GİRİŞ

Günümüzün yoğun rekabet ve hızla değişen çevre koşullarında örgütlerin hedeflerine ulaşabilmesi ve sürdürülebilir başarıyı sağlayabilmesi oldukça güçtür (Palta, 2019: 36). Öncelikle insan gücü olmak üzere örgütlerin sahip olduğu kaynakların etkili bir şekilde koordine edilerek belirlenen hedeflere kanallize edilmesinde, dolayısıyla sürdürülebilir örgütsel başarının sağlanmasında liderlik tarzının önemi giderek artmaktadır (Rost, 1993: 38-39). 20. Yüzyılın ikinci yarısından itibaren değişen ve gelişen dünyada etik değerlerin öneminin artması, bilgi çağında insanı merkeze alan yönetim anlayışının gerekli hale gelmesi ve bunun gibi birçok faktör liderlik tarzlarını da etkilemektedir (Duyan, 2012: 39). Değişik toplumlarda ve sektörlerde hizmetkar liderlik, çalışanlara bireysel ilgi gösteren, daha yenilikçi ve yaratıcı sonuç üretme potansiyellerini geliştiren ve çalışanları inisiyatif veren bir liderlik tarzı olarak önem kazanmaktadır (Cinnioğlu, 2019: 2903). Hizmetkar liderlik insanlara ve topluma hizmet etme motivasyonu ile başlayan bir liderlik sürecidir. Katılımcı, vizyoner, farklılıkları zenginlik görerek bu farklılıklarla örgütte işbirliği kültürünü, birlik ve beraberliği sağlamayı amaçlayan hizmetkar lider, öncelikli olarak izleyicilerini düşünen ve onları anlayarak güvenen liderdir (Öztürk Çiftçi, 2022: 173). Bu noktada örgütlerin insan odaklı çalışması hizmetkar liderlik tarzının önemini ortaya çıkarmıştır (Güler,

2024: 1). Bu bağlamda çalışmanın amacı, hizmetkar liderliğin kavramsal bir analizini yapmaktır.

2. LİDERLİK

Liderlik; bireylerin, grupların, örgütlerin veya toplumların yönlendirilmesinde ve mevcut durumdan daha ileri bir duruma ulaşmada en önemli faktörlerden birisidir. Bir toplumun geleceğini, onu yönlendiren liderlerin yönetim tarzları ile şekillenebileceği gibi, örgütlerin hedeflerine ulaşarak başarılı olabilmesi de yine örgüt liderlerinin çalışanlara yaklaşım tarzlarına bağlı olduğu söylenebilir. Örgütlerde ya da toplumlarda arzu edilen düzeylere çıkmak ve bunun sonucunda da daha üst amaçları gerçekleştirebilmek ancak liderler sayesinde başarılabilir (Dalgıç, 2017: 47). İnsanlık tarihi kadar geçmiş olan liderlik kavramı toplu halde yaşayan insanların sevk ve idare edilmesi ihtiyacı sonucu ortaya çıkmıştır (Güler, 2024: 3).

Liderlik, belli koşullar ve durumlarda amaçları gerçekleştirmek için diğer insanların davranışlarını etkileme ve yönlendirme sanatı olarak ifade edilebilir (Fındıkçı, 2013: 54-55). Lider ise, izleyenlerini yönlendirebilen ve onları belirli konularda ikna edebilen, vizyonu ile peşinden sürükleyebilen, sorumluluklarını ve rollerini yerine getiren, izleyenleri tarafından liderliği kabul edilen, onlara rehberlik yapan ve ortak amaçlar doğrultuda harekete geçiren kişidir (İbicioğlu, 2009: 3). Dolayısıyla lider, işletmenin amaç-

larını gerçekleştirebilmek için çalışanlarını etkileyerek motivasyonlarını yükselterek yönlendiren kişidir (Çetinkaya ve Yıldız, 2018: 2). Liderlik, çalışanlarını etkileyerek onların ortak bir hedefe yöneltmede etki kullanma olarak da ifade edilebilir (Fiedler ve Joseph, 2004: 187). Bir diğer ifadeyle “belirli şartlar altında, belirli kişisel veya grup amaçlarını gerçekleştirmek üzere, bir kimse-nin başkalarının faaliyetlerini etkilemesi ve yönlendirmesi süreci” olarak tanımlanabilir (Koçel, 2005: 583).

Liderlik kavramı geçmişten bugüne, araştırmacıların farklı bakış açılarıyla tanımlanmıştır. Bu da çok sayıda liderlik yaklaşımının ileri sürülmesine neden olmuştur. Örneğin, Cook ve arkadaşları (1997) liderlik kavramını, liderin insanları belirli bir amaç kanalıyla etmesi, onları motive etmesi ile kendisini gönüllü olarak takip etmelerini sağlama şeklinde tanımlarken, William Hitt (1993) ise liderliği, “bir grubun, zümrenin ya da topluluğun nihai hedefinin belirlenmesi ve bu hedefe ulaşmada, grubun, zümrenin veya topluluğun faaliyetlerinin planlanması, uygulanması ve denetlenmesi süreci” şeklinde tanımlamıştır. Yapılan farklı tanımlamalar ve çağın değişen ekonomik, sosyal ve siyasi anlayışları farklı liderlik tarzlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur (Karahan, 2022: 13). Son yıllarda etkili bir liderlik amacıyla tanımlanan nitelikler bazı değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Hiyerarşiye veya emir komuta sistemine dayalı liderlik tarzları değişmiş olup, mevcut niteliklerin yerine izleyenlere odaklanma, örgütsel iletişime önem verme, ahlaki değerlere uygun davranma veya hizmette bulunma gibi nitelikler öne çıkmıştır. Bu nitelikleri içeren yeni liderlik yaklaşımlarından birisi de hizmetkar liderliktir (Van Dierendonck ve Patterson, 2010: 3).

3. HİZMETKAR LİDERLİK

21. yüzyıl çalışma koşullarında çalışanlara bireysel ilgi gösteren, onlara hizmet eden, gelişimlerine katkıda bulunan ve onları ortak bir amaç etrafında toplayan, tarafsız ve etkin liderlere ihtiyaç vardır. Çağdaş liderlik

tarzlarından biri olan hizmetkar liderlik, insanı değerli bir unsur olarak gören, iç ve dış paydaşlara hizmet etme arzusu olan liderlik yaklaşımı olmasının yanında; yalın bir tanımla ifade edilemeyecek kadar karmaşık, çok boyutlu ve birçok konuyu kapsayan terimler bütünüdür (Hanse vd., 2016: 230). Literatüre bakıldığında liderlik tarzlarına ilişkin çok sayıda araştırma yapıldığı görülmüştür (Bass ve Avolio 1990; Kirby ve Paradise, 1992; Podsakoff vd., 1996; Neumann ve Neumann, 1999; Yukl, 1999; Turner ve Barling, 2002; Vroom ve Jago, 2007). Ancak, son zamanlarda liderlik literatüründe büyük ilgi gören hizmetkar liderlik, ilk defa Greenleaf (1970) tarafından incelenmiştir. Greenleaf (1970)’e göre hizmetkar liderlik; çalışanlar tarafından desteklenen ve hizmet odaklı bir liderlik yaklaşımı olarak görülmektedir (Temiz vd., 2024: 202). İzleyenlerinin kendi üstün ve zayıf yönleri ile potansiyellerinin farkında olabilmeleri için emek ve zaman harcar (Kılıç ve Aydın, 2016: 106). Hizmetkar kavramı ve lider kavramı birbirine zıt kavramlar gibi algılansa da Greenleaf bu iki kavramı bir araya getirmiş ve paradoksal bir özelliği olan hizmetkar liderlik kavramını ortaya koymuştur (Spears, 2010: 26).

Page ve Wong (1998) ise hizmetkar liderlik kavramını, “ortak iyiliği sağlama, hedeflere ulaşma ve diğerlerinin gelişimlerini sağlamada öncelikli amacın diğerlerine hizmet etmek olduğu bir liderlik tarzı” olarak tanımlamaktadırlar. Hizmetkar liderlerin ilkesi, çalışanlarına benmerkezcilikten uzak ve özgecil bir yaklaşımla hizmet etmektir (Ürü Sanı vd., 2013: 64). Laub’a (2004) göre hizmetkar liderlik, liderin çalışanlarının iyiliğini her şeyin üstünde tuttuğu bir liderlik yaklaşımıdır. Hizmetkar liderlik; “insanlara değer vermeyi, onları geliştirmeyi, topluluk oluşturmayı, güvenilir olmayı, yönetilenlerin iyiliği için öncülük etmeyi, her bir bireyin ortak iyiliği için güç ve statü paylaşımını teşvik etmek” olarak ifade edilebilir (Çelebi, 2023: 181). Hizmetkar liderler başkalarının iyiliğini düşünerek görev ve sorumluluklarını yerine getirmek, hedeflerini gerçekleştirmek isterler. Hizmetkar lider de bu sü-

reçte öncelikli olarak izleyenlerinin mesleki gelişimleri ve iyilikleri için yatırım yaparak onlara hizmet etmeye çalışır (Duyan, 2012: 42). Bu bağlamda hizmetkar liderlik, örgütten ziyade bireyi ön planda tutan ve çalışanların bireysel gelişimine katkıda bulunarak örgütsel performansın artırılabilmesine inanan bir liderlik tarzıdır (Kılıç ve Aydın, 2016: 107).

Hizmetkarlık kavramı, başkalarına hizmet etmek gibi geleneksel ve basit bir davranış şekli olarak görülse bile aslında liderin kendisini izleyenlerine odaklamasını, diğer insanların fikirlerini de dikkate alarak olayları ve durumları değerlendirmesini, “ben” demeden önce, “sen” veya “biz” demesini içerir. Bu bağlamda hizmetkarlık, liderin kendi amaçlarını ikinci plana atıp, izleyicilerine ön plana çıkarması, onların etrafında şekillenmesidir (Fındıkcı, 2009: 378). Hizmetkar liderlik, hem iş yaşamında hem de özel yaşamda olumlu değişiklikleri beraberinde getiren stratejik bir yaklaşımdır. Bu liderlik tarzı, örgüt üyelerine bütünlük hizmetleri sunabilme olanağı vermektedir (Duyan ve Van Dierendonck 2014: 3). Hizmetkar lider, katılımcı, vizyon sahibi, farklılıkları zenginlik olarak görüp, bu farklılıklarla örgütte birlik ve beraberlik kültürünü yaygınlaştırmaya çalışır. Hizmetkar lider, öncelikli olarak izleyenlerinin iyiliğini düşünen, onları doğru anlayan ve güvenen bir liderdir (Kavak, 2019: 1). Hizmetkar liderler, ellerindeki gücü izleyenlerine hizmet etmek için araç olarak kullanan kişilerdir (Küçük ve Yavuz, 2018: 83). Aynı zamanda hizmetkar lider izleyenlerini sosyal, etik, duygusal ve manevi boyutlarda geliştirme kapasitesine sahiptir (Eva vd. 2019: 111).

4. HİZMETKAR LİDERLİK MODELLERİ

4.1. Greenleaf'ın Hizmetkar Liderlik Modeli

Hizmetkar liderlik kavramı, ilk defa Greenleaf (1970) tarafından kullanılmıştır. Greenleaf, bir insanın hem hizmetkar hem de lider olabileceği fikrini Herman Hesses (1956)'in yazdığı “The Journey to East” adlı romanını

okumasıyla benimsediğini ifade etmektedir. “Hizmetçi Lider” kavramının romandaki Leo karakteriyle özdeşleştiğini ifade etmiştir. Greenleaf, Leo’un hizmetkar lider rolüne sahip olduğunu söylemiştir (Yurdakul ve Kosa, 2023: 1102). Greenleaf, “The Servant as Leader” adlı makalesinde vizyoner olmak ve etik değerlere uygun davranışa dayalı örneklerle yer vererek hizmetkar liderliğin gerektirdiği kişilik özelliklerini ve davranışları tanımlamıştır. Bu tarz liderliğin toplumun yararına önemli katkıda bulunacağını belirtmiştir (Greenleaf, 1970; Büyükyavuz, 2024: 8). Greenleaf, hizmetkar liderlik kavramını, empati kurabilen, karşısındaki kişilerin duygularını doğru anlayan, etkili dinleyen ve onları destekleyen, farklı görülebilecek bir gücü ve temeli olan kişi olarak açıklamıştır. Bu bağlamda, başarılı bir lider olabilmenin yolunun öncelikle iyi hizmet sunmaktan geçtiğini vurgulayarak, bazı belirleyici özelliklere sahip olduğunu ileri sürmüştür (Greenleaf, 1977: 22; Pürlü-pınar, 2023: 29). Hizmetkar liderlik boyutları kapsamında Greenleaf, bir model geliştirememiştir. Nitekim yayımlanan makalelerinde hizmetkar liderliğin gerektirdiği özellikleri ve davranış modellerini tanımlamıştır (Dal ve Çorbacioğlu, 2014: 287). Greenleaf (1970) hizmetkar liderin sahip olması gereken özellikleri şöyle açıklamıştır (Joseph ve Winston, 2005: 9; Tokmak, 2018: 961; Celepli Sütbaş ve Atilla, 2020: 239; Kınalı, 2021: 24; Güler, 2024: 11):

- Lider, her şeyden önce hizmetkar olmalıdır.
- Hizmetkar, kişinin içindeki arzunun hizmet etme eğiliminin oluşmasıyla başlamaktadır.
- Hizmetkar, en başta izleyenlerinin önemli ihtiyaçlarını karşılamalıdır.
- Hizmetkarlıkta başarının göstergesi, hizmet sunulan kişilerin bağımsız, bilge ve iyi bir duruma ulaşmasıdır.
- Kişinin lider olabilmesinin yolu hizmetkar kalmasından geçmektedir.
-

4.2. Spears'ın Hizmetkar Liderlik Modeli

Spears (1998), hizmetkar liderin sahip olması gereken on özelliği savunmuştur. Bunlar; “yönetme, öngöründe bulunma, kavramsal-laştırma, iyileştirme, dinleme, empati geliştirme, farkındalık yaratma, ikna etme, çalışanların gelişimine odaklanma ve birliktelik yaratmadır” (Yurdakul ve Kosa, 2023: 1102). Hizmetkar liderlerin, insancıl tutum ve davranış göstermesi, çalışanlarını her şeyden üstün tutması, liderin insanlara duyduğu saygıyı ve insana verdiği değeri net olarak göstermektedir (Güler, 2024: 14). Bu liderlerin amacı diğer insanlara hizmetkarlık ruhunu aşılama ve onların birer hizmetkar lider olmalarını başarabilmektir (Beğenirbaş ve Yalçın, 2020: 163). Spears (2004)'a göre hizmetkar liderin sahip olması gereken en önemli özellik, diğer insanlarla etkileşim kurup onları duygusal açıdan daha iyi hale getirmesidir. İnsanları iyileştirme yeteneği oldukça fazladır. Günümüzde çoğu insanın hissiyatı zedelenmiş, psikolojik olarak kırılmış şekilde yaşamını sürdürür. Hizmetkar lider, böyle insanlarla doğrudan iletişim kurup, onların ruhsal dünyalarını ortak şeyler paylaşarak daha da güçlü bir hisse dönüştürüp iyileştirir (Sarı vd., 2024: 66).

4.3. Laub'un Hizmetkar Liderlik Modeli

Laub (1999) doktora tezinde literatürde yer alan hizmetkar liderlik ile ilgili çalışmalarda hizmetkar liderin özelliklerini incelemiş olup, bunları temel alarak yaptığı faktör analizleri sonucunda altı boyut belirlemiştir. Bunlar; insana odaklanma, insanları geliştirme, topluluk oluşturma, otantik davranış gösterme, liderlik yapma ve liderlik gücünü paylaşmadır (Beğenirbaş ve Yalçın, 2020: 164). Laub (1999) hizmetkar liderliği, izleyenlerin çıkarlarına kişisel çıkarlarından daha fazla önem veren bir yaklaşım ve uygulama olarak tanımlamıştır. İnsanı merkeze almanın, gelişimlerine katkı sağlamanın, herkesin iyiliğini esas alarak gücü paylaşarak kullanmanın önemli olduğunu söylemiştir. Hizmetkar liderliğin izleyenlerine ve hizmete önem vermenin, erdem ve etik değerlere vurgu yapan bir yaklaşım olma-

sından kaynaklandığı ifade edilebilir (Öter ve Dağlı, 2023: 1942).

4.4. Farling, Stone ve Winston'un Hizmetkar Liderlik Modeli

Farling ve arkadaşları (1997) tarafından yapılan “Hizmetkar Liderlik: bilimsel çalışma için durum oluşturma” adlı çalışma ile bir hizmetkar liderlik modeli oluşturmuşlardır (Marakçı, 2020: 21). Geliştirilen modelde değerler; vizyon, etki ve itibar, güven ve hizmet olarak belirlenmiştir. Modelin sarmallığı, sürekli tekrarlanan bir süreç olmasından kaynaklanmaktadır (Kavak, 2019: 16). Modeldeki değişkenler, yukarıya doğru, sıralı, sarmal bir şekildedir ve süreç sürekli olarak tekrar etmektedir (Yıldız, 2015: 29). Bu modelde araştırmacılara göre, hizmet sunma sürecinde en önemli faktör bir vizyon geliştirmektir. Dolayısıyla süreç bir vizyonun geliştirilmesiyle başlamakta ve geliştirilen bu vizyonun oluşturduğu etki liderin saygınlığını belirlemektedir (Farling vd., 1999: 52). Modelde hizmetkar liderliğin davranışsal boyutları, vizyon ve hizmet unsurları ve ilişkisel boyutları ise etkileme, güvenilirlik ve güven temelinde tanımlanmaktadır (Duyan ve Van Dierendonck, 2014: 6).

4.5. Russel ve Stone'un Hizmetkar Liderlik Modeli

Russel ve Stone (2002)'un yaptıkları çalışmalarda hizmetkar liderliğin bir sisteminin olmadığını ve belirsizlik içerdiğini belirtmiş, bu konuda sürekli bir şeylerin eksik kaldığını ifade etmişlerdir. Bundan dolayı daha önce başka araştırmacılar tarafından yapılan çalışmalara dayanarak hizmetkar liderliğe ilişkin özellikleri göz önüne alarak yeni bir model geliştirmişlerdir. Model, dokuz işlevsel ve on bir ilişkili (eşlik eden özellikleri içeren iki temel boyut içermektedir (Russell ve Stone, 2002: 147; Marakçı, 2020: 21). Söz konusu model kapsamında “İşlevsel özellikler; vizyon, güçlendirme, dürüstlük, bütünlük, güven, hizmet, model olma, önderlik, takdir olarak ifade edilmiştir. İlişkili özellikler ise; inandırma, hizmetkarlık, iletişim, dinleme, güvenilirlik, gelecek öngörüsü, cesaretlendirme, yetenek, etkileme, yetkilendirme,

öğretme” olarak ifade edilmiştir. Russel ve Stone geliştirdikleri bu modeli esas alarak yapılmış çalışmalara bir temel olmasını ve sonraki yapılacak çalışmalara da katkı sağlamasını amaçlamışlardır (Yıldız, 2015: 29).

4.6. Patterson’un Hizmetkar Liderlik Modeli

Patterson (2003), hizmetkar liderliğin dönüşümcü liderlik yaklaşımı ile benzer özelliklere sahip olduğunu belirtmektedir (Kınalı, 2021: 26). Dönüşümcü lider ve hizmetkar lider arasındaki temel benzerlikler; güven, paylaşılan bir vizyona sahip olması, etkili iletişim, izleyenlerine bireysel ilgi göstermesi, onlara değer verme gibi özellikler olarak ifade edilmektedir (Duyan, 2012: 50). Bu bağlamda Patterson tarafından geliştirilen hizmetkar liderlik modeli, lider ile izleyenleri arasındaki etkileşimi gösteren bir modeldir. Hizmetkar liderlik yaklaşımını, izleyenlerini temel alan, onlara öncelik veren bir lider şeklinde tanımlamıştır. Hizmetkar liderliği açıkladığı modelinde hizmetkar liderlerin bireysel özelliklerinden, tutum ve davranış şekillerinden söz etmiştir (Patterson, 2003:7; Dalgıç, 2017: 47). Patterson’a göre bir hizmetkar lider; ahlaki değerlere sahip olan, alçakgönüllü, vizyoner, güven verici, fedakar, örgütte çalışanların gelişimini destekleyen ve onlara hizmet eden kişidir (Bolat vd., 2016:78).

4.7. Winston’un Hizmetkar Liderlik Modeli

Winston (2003) tarafından geliştirilen hizmetkar liderlik modeli de Patterson’un modeli gibi hizmet sürecinde lider ve izleyicisi arasındaki ilişkiyi vurgulamaktadır (Kavak, 2019: 15). Winston, ortaya koyduğu hizmetkar liderlik modelinin, Patterson’a ait modelin hizmetkar liderden izleyicilere doğru işleyen bir süreçten oluştuğunu ifade etmiştir. Ancak Winston modelin izleyenlerinden de lidere doğru ilerleyen ve bu şekilde lider ve izleyenler arasındaki iletişim ve etkileşimi önceleyen bir model olması gerektiğini belirtmiştir. Lider bu noktada kendinden daha fazla çalışanlarının iyiliğini düşünür, onları güçlendirir, takım çalışmasını teşvik

eder, güven, doğruluk ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket eden, izleyenlerine sevgi, saygı ve hoşgörü duyularını hissettirerek, onların kendilerini iyi hissetmelerini sağlamaya çalışır. Winston, Patterson’un modeline üç boyut ekleyerek kendi modelini oluşturmuştur. Bunlar; izleyicinin liderine bağlılığı, çalışanın öz yeterliliği ve içsel motivasyonun güçlendirilmesidir (Winston, 2003; Kaya, 2019: 60).

4.8. Barbuto ve Wheeler’in Hizmetkar Liderlik Modeli

Barbuto ve Wheeler (2006), Spears’ın çalışmasında ortaya koyduğu hizmetkar liderliğin on özelliğine “çağrı” boyutunu ilave etmişlerdir. Bu model temelinde “beş boyutlu, (1)altruist çağrı, (2)duygusal iyileştirme, (3)ikna ile eşleme, (4)bilgelik, (5)örgütsel sorumlu yöneticilik” boyutlarından oluşan modeli geliştirmişlerdir (Duyan ve Van Dierendonck, 2014: 6). Barbuto ve Wheeler tarafından yapılan çalışmayla birlikte çalışanların daha yüksek performans göstermelerinin hizmetkar liderler ile sağlanabileceğini vurgulamışlardır (Sarı vd., 2024: 64). Barbuto ve Wheeler (2006) hizmetkar liderlik kavramını, “insan merkezli ve hizmet odaklı kavramları birleştiren, hizmet ve bire bir iletişim yoluyla kalpleri ve zihinleri kazanmayı amaçlayan bir liderlik tarzı” olarak tanımlamışlardır (Varıcı vd., 2023: 44).

4.9. Page ve Wong’un Hizmetkar Liderlik Modeli

Page ve Wong (2000) tarafından geliştirilen model temelde liderliği dört ana başlık altında incelemişlerdir. Bunlar; ilişki, kişilik, görev ve süreçtir. İnsanların kişiliği; fiziksel, zihinsel ve duygusal potansiyellerinden meydana gelmektedir (Pürlüpnar, 2023: 29). Page ve Wong’un hizmetkar liderlik modeline göre, hizmetkar liderin öncelikli amacı izleyenlerine hizmet sunarak onlara liderlik yapmak, kendisinin ve izleyenlerinin çıkarları için görev ve sorumlulukların arzulan ve planlanan doğrultuda yerine getirilmesini sağlamaktır. Hizmetkar lider, ortak çıkarları dikkate alarak yarar sağlamak için izleyenlerine samimi bir şekilde

hizmet eden kişidir. Page ve Wong'a göre, hizmetkar liderin kişiliği geliştikçe, izleyenlerinin gelişimine nasıl katkıda bulunacağını ve güçlendireceğini öğrendikçe liderin hizmetkar liderlik işlevini en iyi şekilde yerine getirmesi mümkündür (Page ve Wong, 2003:4; Karahan, 2022: 19).

4.10. Van Dierendonck'un Kavramsal Hizmetkar Liderlik Modeli

Van Dierendonck (2011), geliştirilmiş olan liderlik modellerinin üstün ve zayıf taraflarının olduğunu ifade etmiş ve yeni bir hizmetkar liderlik modeli ortaya koymuştur. Van Dierendonck daha önce hizmetkar liderlik konusunda yapılan çalışmalarda modelleri incelenmiş ve hizmetkar liderliğin temel yapısını temsil eden altı boyutu öne çıkarmıştır. Bunlar; (1)insanları geliştirme ve güçlendirme, (2)alçakgönüllülük, (3)otantiklik, (4)kişileri olduğu gibi kabul etme, (5)yön gösterici, (6)sorumluluk sahibi yöneticilik olarak ifade edilmiştir (Duyan ve Van Dierendonck, 2014: 7). Van Dierendonck kavramsal modelini, hizmetkar liderliği etkileyen unsurları, hizmetkar liderlik boyutlarını ve sürecin sonunda üretilen sonuçları sentezleyerek geliştirmiştir. Van Dierendonck'un modeli, literatürde ileri sürülmüş bakış açılarını bütünleştirerek hizmetkar liderlik yaklaşımının daha iyi anlaşılmasını sağlayacak bir çerçeve oluşturmaktadır (Akdöl, 2015: 67-68).

5. HİZMETKAR LİDERLİĞİN ÖZELLİKLERİ

Hizmetkar liderlerde bulunan karakteristik özellikler değişik kaynaklarda değişik biçimlerde incelenmiştir (Bolat vd., 2016: 78). Fakat genel olarak Spears (1995)'in tanımladığı; dinleme, empati, iyileştirme, farkındalık, iyileştirme, ileri görüşlülük, ikna, kavramsallaştırma, kahyalık, izleyicilerin gelişimine odaklanma ve topluluk oluşturma olmak üzere on özellik öne çıkmaktadır (Spears, 2005: 3-4).

5.1. Dinleme

Dinleme, çalışanların örgütteki ihtiyaçlarını ve isteklerini karşılayabilmek ve çalışma

performanslarını artırmak için aktif bir şekilde dinlemeyi gerektiren bir özellik olduğu söylenebilir. Dinlemek, çalışanların ihtiyaçlarını ve beklentilerini algılamaktır. Hizmetkar liderlikte asıl amaç, liderlik yaptığı çalışanları dinleyip onları anlamak için çaba göstermek ve daha iyi hizmet vermektir (Bakan ve Doğan, 2012: 2). Dinleme, liderin konuşmadan, yüksek bir algıyla izleyenlerini empatik olarak dinlemesidir (Ürü Sanı vd., 2013: 65). Liderin çalışanların karşılaştığı sorunları anlaması ve bu sorunları çözebilmesi için iyi bir dinleyici olmalıdır. Hizmetkar lider çalışanları etkili bir şekilde dinleyerek onlara önem verdiğini gösterir (Çelebi, 2023: 181). Ayrıca çalışanların örgütte etkili ve verimli çalışabilmeleri için huzurlu ve rahat bir örgüt ikliminin oluşturulması gerekmektedir. Bu iklimi oluşturma sorumluluğu ise hizmetkar liderlere aittir. Bunun yolu da çalışanları aktif dinlemekten geçmektedir. Buna önem veren liderler örgütü başarıya ulaştırır ve saygınlık kazanırlar (Liden vd., 2008: 162). Örgütte liderin kendilerini dinlediğini gören çalışanların örgütsel bağlılıkları, iş tatminleri ve performansları artar (Kınalı, 2021: 19). Örgütsel çatışmaları doğru yönetmek, örgütsel güven ortamını oluşturmak, çalışanlara yol göstermek ve eğitmek için hizmetkar liderlerin dinlemeyi aktif olarak kullanabilmeleri gerekmektedir (Çelebi, 2023: 182).

5.2. Empati

Empati, bir insanın, kendisini karşısındaki insanın yerine koyması ve onun duygularını ve düşüncelerini doğru olarak anlamasıdır. Hizmetkar lider, kendisini çalışanların yerine koyar ve olaylara onların bakış açısıyla bakar (Dökmen, 2002: 135). Diğer bir ifadeyle empati, bir durumu karşısındaki kişinin perspektifinden görebilme yeteneğidir (Ürü Sanı vd., 2013: 65). Hizmetkar lider, çalışanların belirli davranışlarını veya performanslarını beğenmediği durumlarda, onların art niyetli olmadığını varsaymakta ve onları reddetmemektedir. Böylece hizmetkar liderin, çalışanları tarafından deneyimlenen duyguların farkına varma ve anlama becerisine sahip olması önem kazanmaktadır

(Çelebi, 2023: 182). Greenleaf (1977), başarılı hizmetkar liderlerin empati kurabilen ve iyi bir dinleyici olan kişiler olduğunu ifade etmektedir. Empatik iletişimin, iletişim çatışmalarını büyük ölçüde önlediği kabul edilmektedir (Usta ve Ünsal, 2018: 169).

5.3. Farkındalık

Farkındalık, "liderin hem kendisi hem de örgütte var olan sorunların farkına varması ve bunlarla başa çıkabilmesi, çevresinde olayların farkında olması ve sezgilerinin güçlü olması" şeklinde tanımlanabilir (Ürü Sanı vd., 2013: 65). Diğer bir ifadeyle farkındalık, kişinin, sözleri ve davranışları için sorumluluk üstlenmesi ve olumsuz duygularının başkalarını etkilemesine izin vermemesi olarak ifade edilebilir. Greenleaf'e göre, "farkındalık teselli değil, tam tersidir. Rahatsız edici ve uyandırıcıdır. Yetenekli lider genellikle keskin bir şekilde uyanıktır ve makul ölçüde rahatsızdır. Lider teselli peşinde değildir. Kendi iç huzuru vardır" (Çelebi, 2023: 182). Farkındalık özelliği, olayları ve durumları genel bir bakış açısıyla değerlendirme yapmayı kolaylaştırır. Bu bağlamda hizmetkar lider bir olay ya da duruma ilişkin negatif ve pozitif yönlerin farkına varıp tarafsız bir yaklaşımla sorunları çözebilmelidir (Spears, 2004: 9; Bakan ve Doğan, 2012: 4). Örgütte ortaya çıkan sorunların zamanında farkına varılması ve çözülmesi büyük önem taşımaktadır (Kınalı, 2021: 20). Hizmetkar lider üstün ve zayıf yönlerinin, değerlerinin, inançlarının, duygularının ve hislerinin tam olarak farkındadır. Farkındalık, hizmetkar liderin geçmişe takılıp kalmaması ve geleceğe dair düşüncelerde kaybolmaması bir anlamda bilincini korumasını ve çevresinde meydana gelen olayları şaşkınlıkla izlememesi olarak ifade edilebilir (Çelebi, 2023: 182).

5.4. İyileştirme

İyileştirme, "çalışanların kişisel düşüncelerine, kaygılarına, isteklerine ve ihtiyaçlarına duyarlı olmak" şeklinde tanımlanabilir (Kılıç ve Aydın, 2016: 108). Greenleaf'e göre iyileştirme, bütünleştirmek birleştirmektir (Greenleaf, 1977: 27). Gün-

müzde insanlar yaşam koşullarının ağırlığı, özel ya da iş yaşamından kaynaklanan problemler nedeniyle bazen zor günler geçirmektedir. Yaşanılan stres, duygusal bunalımlar ve kaygı iş performanslarını ve örgütsel verimliliği düşürmektedir. İşte hizmetkar liderin önemi bu noktada ortaya çıkmaktadır. Hizmetkar liderlerin en güçlü yönlerinden biri de izleyenleriyle etkili iletişim kurup onları psikolojik açıdan iyileşmelerini sağlamaktır (Spears, 2004: 8-9; Topaloğlu, 2019: 57). Diğer bir ifadeyle hizmetkar liderin önemli yeteneklerinden birisi kişinin kendisini ve çevresindeki insanları duygusal ve ruhsal olarak iyileştirme potansiyeline sahip olmasıdır (Sarı vd., 2024: 66). Duygusal ve ruhsal iyileştirme "hizmetkar liderin bireylerin kişisel ihtiyaçlarına ve isteklerine duyarlı olması ile insanların tam anlamıyla kişisel bütünlüğe ulaşamayacağını kabul etmekle birlikte, liderin şevkleri kırılan bireylerin duygusal anlamda iyileşmelerine yardım etmesi" şeklinde tanımlanabilir (İşbilen, 2023: 24). Dolayısıyla hizmetkar lider, çalışanlarına bireysel ilgi göstermeli, onlarla etkileşim kurarak duygusal ve ruhsal açıdan iyi hissetmelerini sağlamalı ve örgüt için çok önemli olduklarını hissettirmelidir (Erdağ ve Arslantaş, 2021: 793).

5.5. İleri Görüşlülük

İleri görüşlülük, muhtemel tehlike ve fırsatları önceden görebilmeyi ve bu öngörü doğrultusunda doğru karar vermeyi içerir (Özmutlu, 2011: 27). İleri görüşlülük, hizmetkar liderin ortaya çıkan problemlere yaratıcı çözümler üretmesi, rutin sorunların ötesinde geleceğe yönelik bir bakış açısı geliştirebilmesidir. Diğer bir ifadeyle ileri görüşlülük, liderin deneyimlerinden ders çıkararak, gelecekte meydana gelebilecek olası durumları öngörebilme becerisidir. Hizmetkar liderler, geçmişi ve bugünü değerlendirerek gelecekte neler olabileceğini öngörebilme konusunda sezgisel bir yeteneğe sahiptir (Dinçer ve Öksüz, 2011: 9). Bu bağlamda hizmetkar lider, deneyimleri ve mevcut koşullar çerçevesinde geleceğe dair kararlar verir. İleri görüşlü hizmetkar lideri, çalışanlar her zaman güvenilir olarak görme

eğilimindedir. Böylece çalışanlar örgüte karşı olumlu bir tutum gelişerek iş performansı, verimlilik ve kalite artışı gerçekleşebilir (Bakan ve Doğan, 2012: 6).

5.6. İkna

İkna, “duygu, düşünce ve tercihleri etkilemeye yönelik yapılan iletişim süreci” olarak tanımlanabilir (Kirschner, 1994:28). Diğer bir ifadeyle ikna, “başkalarını belirli bir bakış açısını benimsemeye, istenen bir eylemi gerçekleştirmeye veya davranışlarını değiştirmeye yönelik etkileme sürecidir” (Perloff, 2013: 3; Özçelebi, 2023: 47). Hizmetkar liderlerin ikna yeteneğine sahip olmaları gerekir. Hizmetkar liderler karar verirken ellerindeki yönetim gücünü kullanmak yerine, söz konusu karara insanları inandırmayı tercih ederler. Hizmetkar lider, itaat etme konusunda çalışanlara baskı uygulamaz, onları ikna ederek fikir birliği oluşturmak için çaba gösterir (Kınalı, 2021: 21). Hizmetkar liderler çalışanları ikna etmede umudun pekiştirilmesi ve hedeflerini gerçekleştirebilecek yeteneğe sahip olduklarına inandırması olmak üzere iki yöntem kullanabilirler. Böylece izleyenler cesaretlenerek kendi inisiyatifleri ve tercihleri doğrultusunda motivasyonları artarak başarılı olurlar (Özmutlu, 2011: 25). Sonuç olarak hizmetkar bir lider, ikna edici yeteneği ile izleyenlerinin düşüncelerini ve davranışlarını herhangi bir baskı olmadan kolaylıkla etkileyebilir (Çelebi, 2023: 182).

5.7. Kavramsallaştırma

Kavramsallaştırma, hizmetkar liderin örgüte veya bir probleme günlük olayların ötesinde bakabilmesi ve düşünce üretebilmesi yeteneği olarak tanımlanabilir. (Çelebi, 2023: 182). Bununla birlikte daha geniş açıdan kavramsal düşünme, gelecekte ortaya çıkabilecek fırsat ve tehditleri tahmin etme ve hayal etmeyi içermektedir (Spears, 1995: 6). Kavramsallaştırma, hizmetkar liderin örgütü bir bütün olarak görebilme yeteneği olarak da ifade edilebilir. Kavramsal yetenek, yenilikçi ve yaratıcı bir bakış açısıyla bakmayı ve ortalama bir yaklaşımın ötesinde düşünsel yetenek gerektirir (Barbuto ve

Wheeler, 2006: 307). Liderin, kavramsal düşünme yeteneğine sahip olduğu, problemlere yaklaşım biçimiyle anlaşılabilir. Bu yeteneğe sahip liderler, sorunlara daha kolay ve yaratıcı çözüm üretebilir ve planlarını daha kolay uygulamaya koyarak örgütü geleceğe taşırlar (Topaloğlu, 2019: 59). Hizmetkar liderler, sorunları kavramlar olarak düşünüp, zor problemleri yeni yöntemler deneyerek, örgütün kaynaklarını verimli bir şekilde kullanarak rasyonel ve yaratıcı fikirlerle çözebilme becerisine sahiptirler (Kılıç ve Aydın, 2016: 108).

5.8. Kahyalık/Hizmet Etme

Kahyalık kavramı, örgütsel bağlılık, sosyal sorumluluk, takım ruhu ile yakından ilişkilidir (Sendjaya ve Sarros, 2002: 61). Kahyalık ya da hizmet etme, kişilerin kendi çıkarlarını önemsemeden diğer insanların iyiliği için üstün gayret göstermektir (Patterson, 2003: 8). Diğer bir ifadeyle kahyalık, başkalarına ve topluma gerekirse kendi çıkarlarını hiçe sayma pahasına hizmet etmeye çalışmak ve toplum tarafından da bu şekilde görülme isteğidir (Kılıç ve Aydın, 2016: 108). Örgütün daha başarılı olması ve çalışanlara hizmet etmeyi bir sorumluluk olarak görmeyi gerektiren kahyalık/hizmet etme, yardımcılık, denetim veya itaat olmadan sorumluluk almaktır. Başka bir ifadeyle örgütün çalışanlarına ve amaçlarına hizmet etmektir (Özmutlu, 2011: 29). Hizmetkar lider kendisini kahya olarak kabul eder. Öncelikle çalışanların ve örgütün ihtiyaçlarını ve beklentilerini karşılamak için çaba gösterirler (Northouse, 2014: 222). Lider, tüm izleyenlerinin ve örgütün geliştirilmesi, iyileştirilmesi, refahı ve huzuru için mevcut tüm kaynakların verimli bir şekilde planlanması ve yönetilmesinde sorumluluk almaktadır. Hizmetkar liderlik, izleyenlerinin beklentilerini karşılama doğrultusunda hizmet etme taahhüdünü devamlı korumaktadır (Çelebi, 2023: 183).

5.9. İzleyicilerin Gelişimine Odaklanma

İzleyicilerin gelişimine odaklanma, liderin çalışanların kişisel ve mesleki gelişimlerinden sorumluluk hissetmesi ve

bu kapsamda onları desteklemesi, onlara mentorluk yapmasıdır (Kılıç ve Aydın, 2016: 108). Diğer bir ifadeyle, rehberlik ve destekleme hizmetleri sunularak izleyenlerin bireysel ve kariyer gelişimine katkı sunma tutumudur. Hizmetkar liderler, izleyenlerin kariyer planlamasında, onlara ilerlemeleri için değişik beceriler kazandırmada aktif rol oynayan lider olarak tanımlanmaktadır (Ürü Sanı vd., 2013: 65). Hizmetkar liderler izleyenlerine güven vererek, fikirlerine önem vererek, karar süreçlerine katılımlarını teşvik ederek ve örgütte başarılı olmalarını sağlayarak gelişimlerini desteklerler. Bunun yanı sıra çalışanların kariyer hedefleri için uygun koşulları hazırlayarak katkı sağlarlar (Farling vd, 1999: 50).

5.10. Topluluk Oluşturma

Topluluk oluşturma, liderin olumlu bir örgüt iklimi oluşturabilmesi için çalışanları kaynaştırma çabası olarak ifade edilebilir (Barbuto ve Wheeler, 2006: 308). Bu özellik, gerek örgüt içinde gerekse örgüt dışında belirli ilkeler doğrultusunda topluluklar oluşturulup, pozitif tutum ve davranışlar sergilemeyi, birlik ve beraberlik anlayışını da içeren ilişkiler kurmayı kolaylaştırmaktadır (Güler ve Şimşek, 2024: 504). Hizmetkar lider, topluma faydalı olmak için hizmet etme konusunda bilinçli ve duyarlı davranarak, toplumsal gelişimin sağlanmasını da destekler (Ürü Sanı vd., 2013: 65). Greenleaf'e göre topluluk oluşturma, "toplumu çok sayıda insan için geçerli bir yaşam formu olarak yeniden inşa etmek için gereken tek şey, hizmetkar liderin yol göstermesidir. Kitle hareketleriyle değil, her hizmetkar liderin oldukça özel ve ilgili bir topluluk için sınırsız sorumluluk göstermesidir" (Çelebi, 2023: 183). Ekip yaratma özelliği sayesinde hizmetkar lider, bilgili ve sağlıklı bir topluluk oluşturmaları konusunda izleyenlerini teşvik eder. Bunun gerçekleşmesi için çalışma günlerinin dışında sosyal etkinlikler ve çeşitli eğitimler düzenler (Bakan ve Doğan, 2012: 8). Hizmetkar liderin bu çerçevede yaptığı etkinlikler güçlü bir örgüt kültürünün oluşmasını, birlik ve beraberlik ruhunun gelişmesini, çalışan ve örgüt bütünleş-

mesini sağlar. Bu da örgütün devamlılığını ve başarısını pekiştirir (Ürü Sanı vd., 2013: 65).

6. HİZMETKAR LİDERLİĞİN AVANTAJLARI VE DEZAVANTAJLARI

Hizmetkar liderlikte, lider yönlendirdiği bireylerin bazı hedef ve sorumluluklarını sağlayabilmeleri için onları güçlendirme ve iyileştirmeye yönelik hizmet sunmaktadır (İşbilen, 2023: 23). Literatüre ilk defa Greenleaf (1970)'in kazandırdığı hizmetkar liderlik yaklaşımı konusunda çok sayıda araştırma yapılmıştır. Bu araştırmaları göz önüne alarak Waterman (2011) hizmetkar liderliğe ilişkin bazı avantaj ve dezavantajların olduğunu ifade etmiştir. Söz konusu avantajlar ve dezavantajlar Tablo 1'de özetlenmiştir (Kaya, 2019: 63).

Tablo 1. Hizmetkar Liderliğin Avantajları ve Dezavantajları

Avantajları	Dezavantajları
İnsana değer verip araç olarak değil amaç olarak davranırlar.	Alçakgönüllülük bazen zayıflık olarak algılanabilir.
İnsanların gelişmelerine katkı sağlarlar.	Dini bir olgu gibi algılanabilir.
Fedakarlıktan kaçınmaz.	Bazı çalışanlar bu yaklaşıma cevap vermezler
Topluma bağlılık ve sadakat gösterir.	Hiyerarşik düzen zarar görebilir.
Koruma ve kollama kavramlarını önemserler.	Dönüşümcü liderlikle benzerlikleri vardır.
Resmi olmayan yerlerde sürekli güler yüzlü davranmaktadır.	Hizmetkar ifadesi bazı çalışanlar tarafından olumsuz algılanabilir.
Güç gösterisi ve otorite yerine teşvik edici ve kolaylaştırıcıdır.	Bazı çalışanlar bu yaklaşıma karşı çıkabilmektedir.

Kaynak: Kaya, 2019: 63

Hizmetkar lider, örgütte birçok avantajdan yararlanarak amaçların gerçekleşmesini kolaylaştırır. Ayrıca lider, hizmet etme kültürünü ön planda tutarak bireysel çıkarları doğrultusunda değil, çalışanların gelişimine rehberlik etmektedir. Ancak, hizmetkar lider, örgütte yönetim fonksiyonlarını başarıyla yerine getiremediğinde pasif liderlik

özelliği gösterdiğinde bazı dezavantajlara da neden olmaktadır (Kızılkaya, 2023:16).

7. HİZMETKAR LİDERİ DİĞER LİDERLİK TARZLARINDAN AYIRAN TEMEL FARKLAR

Hizmetkar lideri hizmetkar olmayan liderden ayıran farklılıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Fındıkçı, 2013: 318-319; Dalgıç, 2017: 43-46):

- Hizmetkar liderler, toplumda nadir bulunan örnek insanlardır. Biri bilge duruş, diğeri ise karizma olan iki ana noktaya odaklanmış temel kişisel yakınlıkları bulunmaktadır.
- Hizmetkar lider, hangi alanda olursa olsun ortak bir tutku olarak, üretmek, paylaşmak, sevmek, hoş görmek, işe yaramak, adalet, dürüstlük gibi kavramlar ile bağlantılıdır. Temel insani değerlerden taviz vermez.
- Hizmetkar lider, özgecil davranış sergileyerek, başkaları için bir şeyler yapma çabasındadır. Hizmetkar olmayan lider ise, öncelikle kendini düşünme eğilimindedir.
- Hizmetkar lider, vizyonerdir. İnsan ve insani değerlere yüksek düzeyde önem verir. Hizmetkar liderlik, insanlara saygılı davranma ve alçak gönüllülük değerine dayanmaktadır.
- Hizmetkar lider, benmerkezci davranmaz, tersine toplumsal beklentilere ve ihtiyaçlara öncelik verir. Hizmetkar olmayan ise, sürekli olarak benmerkezci bir yaklaşımla çalışır.
- Hizmetkar lider kendisini tamamlayıcı olarak görüp, her zaman diğer insanlara ve çevresine yeni katkılar sunmaya çalışır. Hizmetkar olmayan ise, sürekli olarak kendini tamamlama ve geliştirme düşüncesindedir.
- Hizmetkar lider, insanlarla sağlam ve sağlıklı ilişkiler kurar, geliştirir ve sürdürür. Hizmetkar olmayan ise formel iletişime önem verir.
- Hizmetkar liderin amacı, insanları etkilemek değildir. Bunun için özel bir çaba göstermez. Ancak tutum ve davranışlarıyla bu etkiyi zaten oluşturur. Hizmetkar olmayan

liderin amacı ise, insanları etkilemektir.

- Hizmetkar lider, yenilikçi ve yaratıcıdır. Yeni bilgi ve beceriler kazanmaya önem verir. Dolayısıyla hizmetkar lider, değişim ve dönüşümün anahtarıdır. Hizmetkar olmayan ise, mevcut durumu sürdürmeye çalışır.
- Hizmetkar lider, insanlar ile ilişkilerinde nezaket kurallarına uygun davranır. Bu bağlamda insanı merkeze alır ve gönüllere hitap eder. Hizmetkar olmayan ise resmi kurallara göre davranır.
- Hizmetkar lider, yerel ve ulusal duyarlılıkları olan ancak özgürlükçü ve demokrat eğilimli bir yaklaşım sergilemektedir. Öncelikle insanlara insan oldukları için değer vermektedir.
- Hizmetkar lider, insanı, sorun çözücü, uzlaştırıcı, kolaylaştırıcı ve adaletin sağlanması için çaba gösteren bir kişidir. Hizmetkar olmayan lider ise, sorun çıkarma, kargaşa yaratma eğiliminde olabilir. Bu durumda lider, sıkıntıların ve anlaşmazlıkların kaynağı olabilmektedir.
- Genellikle insanlar kendileri için yaşamakta ve kendi geleceğini düşünmektedir. Hizmetkar lider ise, başkalarının mutluluğu için yaşamakta ve onların beklentilerine cevap vermeye çalışmaktadır.
- Hizmetkar lider, çalışanların gönüllerini kazanarak sevgi ve saygı inşa etmektedir. Hizmetkar olmayan lider ise, yaptırımlara dayalı bir ilişki kurmaktadır.
- Hizmetkar lider, karar süreçlerine dahil edeceği kişileri özenle belirlemektedir. Genellikle çevresindeki kişiler, rahatlıkla eleştireti yapabilen ve farklı bakış açıları olan kişilerdir. Hizmetkar olmayan ise çalışanların karar süreçlerine katılımını önemsemez.
- Hizmetkar lider, günlük hayatında oldukça uyumlu, yumuşak ve ağır başlı bir duruş sergilemektedir. Statüsünü ve yetkisini bir güç aracı olarak kullanmaz. Çalışanların ihtiyaçları ve istekleri tamamlandıkça lider de kendisini tamamlanmış hisseder.

SONUÇ

Çağımızda her alanda yaşanan baş döndürücü değişim liderlik yaklaşımında da değişimlere neden olmaktadır. Bu değişim neticesinde ben merkezci liderlik yaklaşımının yerine, izleyenlerine rehberlik eden, onları ön plana çıkararak hizmet etmeyi benimseyen yeni bir liderlik yaklaşımı ortaya çıkmıştır. Bu yeni yaklaşım "hizmetkâr liderlik" olarak adlandırılmaktadır (Ürü Sanı vd., 2013: 63). Genel bir bakış açısıyla hizmetkar liderlik "liderin tartışılmaz önceliğinin astlarına hizmet etmek olduğu; otorite ve güçle kontrol edip yönlendirmek yerine etkilemek ve ikna etmenin tercih edildiği; çalışanların ihtiyaçlarının önemsendiği ve sahip olduğu tüm kişisel farklılıklarıyla değer verildiği; takipçilere alçakgönüllü, samimi ve güven veren bir tutum gösterildiği; çalışanların dinlendiği, geliştirildiği, güçlendirildiği ve inisiyatif kullanmaya teşvik edildiği; karar alırken gücün paylaşıldığı; ortak menfaatler doğrultusunda çalışanların ve hatta örgüt dışı bileşenlerin süreçlere dahil edildiği; lider olarak eleştiriye açık ve çalışanlarını övmeye istekli bir tavır gösterildiği; ahlaki değerlerin ve uzun vadeli çıkarların kısa dönemli ekonomik kazançlardan üstün tutulduğu liderlik yaklaşımı" şeklinde tanımlanabilir (Büyükyavuz, 2024:11).

Hizmetkar liderlik konusunda yapılan çalışmalar incelendiğinde, hizmetkar liderlik özelliklerinin genellikle şu beş temel anlayış etrafında toplandığı görülmektedir (Celepli Sütbaş ve Atilla, 2020: 239):

1. Kendinden önce takipçilerini düşünen ve onların iyiliği, ihtiyaçları ve gelişimi için çaba harcamak.
2. Etik değerlere önem vermek.
3. Pozisyon gücünü önemsememek.
4. İzleyenleri ile etkili ilişkiler kurmak.
5. Toplumsal refahın artmasına katkı sağlamak.

Bu perspektifte hizmetkar liderlerin öncelikle çalışan performansı olmak üzere, örgütsel performansı artıracak özellikleri taşıdıkları

söylenbilir. Çelebi (2023)'ye göre, temelinde alçak gönüllülük olan hizmetkar liderlik son yıllarda giderek artış gösteren bir ilgiyle örgütlerde yaygınlıkla uygulanmaktadır. 21. Yüzyılda bilgi ve teknoloji yoğun çalışma ortamı, insancıl ve etik değerlerle ilişkisini yitirmemelidir. Hizmetkar liderliğe ilişkin yapılacak araştırmalarda elde edilecek bulgular ve pratiğe aktarılacak hizmetkar liderlik geliştirme programları düzenleyerek izleyenlerine saygılı olan, hoşgörü ve alçakgönüllülüğü erdem kabul eden, izleyenlerinin gelişimine katkı sağlayan ve bunu görev bilen, cesaretli ve sorumlu yöneticiler yeni çağın liderleri olarak karşımıza çıkabilirler (Duyan ve Van Dierendonck 2014: 25).

KAYNAKÇA

- AKDÖL, B. (2015). Hizmetkar Liderliğin İş Tatminine Etkisi: Bilişim Sektöründe Bir Araştırma. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- BAKAN, İ, & DOĞAN, İ. F. (2012). Hizmetkar Liderlik. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2(2), 1-12.
- BARBUTO, J. E., & WHEELER, D. W. (2006). Scale Development and Construct Clarification of Servant Leadership. *Published in Group & Organization Management* 31(3), 300-326.
- BASS, B. M., & AVOLİO, B. J. (1990). The Implications of Transactional and Transformational Leadership for Individual, Team, Organizational Development. *Research in Organizational Change and Development*, 4: 231-272.
- BEĞENİRBAŞ, M., & CAN YALÇIN, R. (2020). Hizmetkâr Liderlik Algısının Duygusal Emek Üzerine Etkileri: Hizmet Çalışanları Üzerinde Bir Araştırma. *Savunma Bilimleri Dergisi*, 19(37), 159-194.
- BOLAT, T., BOLAT, Ö. İ., & YÜKSEL, M. (2016). Hizmetkar Liderlik ve Psikolojik Güçlendirme İlişkisi: Örgüt Kültürünün Düzenleyici Etkisi. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*

Dergisi, 19(36-1), 75-104.

BÜYÜKYAVUZ, C. Ö. (2024). Hizmetkar Liderlik İle İşe Gömülmüşlük Arasındaki İlişkide Algılanan Örgütsel Desteğin ve Personel Güçlendirilmenin Aracı Rolü. Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

CELEPLİ SÜTBAŞ, M., & ATİLLA, G. (2020). Hizmetkâr Liderlik ve İş Performansı Arasındaki İlişkide İş Tatmininin Aracılık Rolü: Antalya İli Örneği. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 25(3), 237-255.

CİNNİOĞLU, H. (2019). Hizmetkâr Liderlik Davranışının Örgütsel Özdeşleşme ve İşgören Performansı Üzerine Etkisi: Restoran Çalışanları Üzerinde Bir İnceleme. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 11 (4), 2902-2911.

ÇELEBİ, M. A. (2023). Hizmetkâr Liderlik Üzerine Bir Değerlendirme: «Hayat Bugün» Dizisi Örneği. *Journal of Medical Sciences*, 4(4), 180-190.

ÇETINKAYA, A. Ş., & YILDIZ, E. (2018). Hizmetkâr Liderlik Algısının Personel Güçlendirmeye Etkisi: Perakende Sektörü Çalışanları Araştırma. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 20 (35), 1-11.

DAL, L., & ÇORBACIOĞLU, S. (2014). Hizmetkar Liderlik Davranışları ve Lider-Üye Etkileşimi İlişkisi: Bir Devlet Üniversitesi Üzerine Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(4), 287-310.

DALGIÇ, D. (2017). Hizmetkar Liderlik ve Örgütsel Bağlılık İlişkisi: Hizmet Sektöründe Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.

DİNÇER, M. K., & ÖKSÜZ, B. (2011). Hizmetkâr Liderlik Anlayışı İle Örgütsel Vatandaşlık Davranışı Geliştirmek. *Erciyes İletişim Dergisi "akademia"*, 2(2), 2-18.

DÖKMEN, Ü. (2002). İletişim Çatışmaları ve Empati. 20. Baskı, İstanbul: Sistem Yayıncılık.

DUYAN, E. C. (2012). Hizmetkar Liderlik: Çalışan İyilik Hali ve Çalışma Yaşamının Kalitesi İle İlişkileri Üzerine Bir Araştırma. Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

DUYAN, E. C., & VAN DIERENDONCK, D. (2014). Hizmetkar Liderliği Anlamak: Teoriden Ampirik Araştırmaya Doğru. *Sosyoloji Konferansları*, 49, 1-32.

ERDAĞ, T. & ARSLANTAŞ, C. (2021). Kabin Amirlerinin Hizmetkâr Liderlik Davranışları Kabin Memurlarının İş Tatmin Düzeyi Üzerinde Etkili midir? Tam Hizmet Sağlayıcı Bir Havayolu İşletmesinde Araştırma. *İzmir İktisat Dergisi*, 36(4), 789-810.

EVA, N., ROBİN, M., SENDJAYA, S., DIERENDONCK, D.V. & LİDEN, R. C. (2019). Servant Leadership: A Systematic Review and Call for Future Research. *The Leadership Quarterly*, 30, 111-132.

FINDIKÇI, İ. (2009). *Bir Gönül Yolculuğu: Hizmetkar liderlik*. İstanbul: Alfa Yayın.

FARLING, M. L., STONE, A. G. & WINTON, B. E. (1999). Servant Leadership: Setting The Stage for Empirical Research. *Journal of Leadership Studies*, 6(1-2), 49-72.

FIEDLER, F.E., & JOSEPH E.G. (2004), Leadership in a Non-Linear World. in C. Cooper (Ed.), *Leadership and Management in the Twenty-First Century- Business Challenges of the Future*. Oxford, UK: Oxford University Press, 185-203.

GREENLEAF, R. K. (1970). *The Servant as Leaders*. Westfield, ID: Greenleaf Centre for Servant Leadership.

Greenleaf, R. K. (1977). *Servant Leadership a Journey Into the Nature of Legitimate Power and Greatness*. 25th Anniversary Edition. New York: Paulist Press.

GÜLER, N. (2024). Hizmetkar Liderlik İle İş Tatmini Arasındaki İlişki: Öğretmenler Üzerine Araştırma. Yüksek Lisans Tezi, Gümüşhane Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Gümüşhane.

GÜLER, N., & ŞİMŞEK, T. (2024). The Relationship between Servant Leadership and Job Satisfaction: Research on Teachers. *Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi*, 7(2), 502-514.

HANSE, J. J., HARLIN, U., JAREBRANT, C., ULIN, K., & WINKEL, J. (2016). The Im-

pact of Servant Leadership Dimensions on Leader–Member Exchange among Health Care Professionals. *Journal of Nursing Management*, 24(2), 228-234.

IBICIOĞLU, H., ÖZMEN, İ., & TAŞ, S. (2009). Liderlik Davranışı ve Toplumsal Norm İlişkisi: Ampirik Bir Çalışma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(2), 1-23.

İŞBİLEN, U. (2023). Hizmetkar Liderlik ve Dönüşümsel Liderlik Tarzlarının Çalışanların Motivasyonları ve Örgütlerin Çeviklikleri Üzerindeki Etkisi. Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.

JOSEPH, E. E., VE WINSTON, B. E. (2005). A Correlation of Servant Leadership, Leader Trust and Organizational Trust. *Leadership & Organizational Development Journal*, 26(1), 6-22.

KARAHAN, H. (2022). Örgütsel Sinizm İle Hizmetkar Liderlik Arasındaki İlişki. Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Denizli.

KAVAK, P. B. (2019). Hizmetkâr Liderlik Tarzının Örgütsel Öğrenmeye Etkisi-Hastane Çalışanları Üzerine Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi, Nişantaşı Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

KAYA, E. (2019). Hizmetkar Liderlik: Turizm Sektöründe Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

KILIÇ, K. C., & AYDIN, Y. (2016). Hizmetkâr Liderlik Ölçeğinin Türkçe Uyarlaması: Güvenirlilik ve Geçerlik Çalışması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 18 (30), 106-113.

Kınalı, S. (2021). Hizmetkar Liderlik Davranışının İçsel Motivasyona Etkisinde Psikolojik Güçlendirmenin Aracılık Rolü Araştırması. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.

KIRSCHNER, J. (1994). *Manipülasyon Ama Nasıl? İnsanları Etkilemenin ve Kullanmanın Sekiz Ana Kuralı*. Çeviren: Aydın Arıtan, İstanbul: Arıtan Yayınevi.

KIZILKAYA, M. D. (2023). Hemşire Yöneticilerin Hizmetkar Liderlik Davranışları İle Hemşirelerin Hasta Güvenliği Tutumları ve İlaç Hatalarını

Bildirmeme Nedenleri Arasındaki İlişki. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, İzmir.

KIRBY, P.C., PARADISE, L.V. & KING, M.I. (1992). Extraordinary Leaders in Education: Understanding Transformational Leadership. *Journal of Educational Research*, 85(5), 303-311.

KOÇEL, T. (2005). İşletme Yöneticiliği. 10. Baskı, İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım.

KÜÇÜK, K., VE YAVUZ, E. (2018). Hizmetkâr Liderlik: Gandhi Örneği. *Uluslararası Liderlik Çalışmaları Dergisi: Kuram ve Uygulama*, 1(2), 81-93.

LIDEN, R.C., WAYNE, S.J., ZHAO, H., VE HENDERSON, D. (2008). Servant Leadership: Development of A Multidimensional Measure and Multi-Level Assessment. *The Leadership Quarterly*, 19(2), 161-177.

MARAKÇI, D. B. (2020). İlkokulda Görev Yapan Yöneticilerin Hizmetkar Liderlik Özellikleri İle Öğretmenlerin Motivasyonları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi. Yüksek Lisans Tezi, Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Siirt.

NEUMANN, Y., & NEUMANN, E. F. (1999). The President and The College Bottom Line: The Role of Strategic Leadership Style. *The International Journal of Educational Management*, 13(2), 73-79.

NORTHOUSE, P. G. (2013). *Leadership: Theory & Practice*. 6 th Edition, California: Sage Publications.

ÖTER, Ö. M., & DAĞLI, A. (2023). Hizmetkâr Liderlik Davranışı İle Örgüt Sağlığı ve Yaşam Doyumu Arasındaki İlişki. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(88), 1941-1957.

ÖZÇELEBI, Z. (2023). İkna Motivatörü Olarak Korku Çekiciliğinin Estetik ve Kozmetik Cerrahi Endüstrisinde Kullanımı. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

ÖZTÜRK ÇİFTÇİ, D. (2022). Hizmetkâr Liderliğin Ardıllarının Meta Analiz Yöntemi ile İncelenmesi. *Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimler Dergisi*, 5(3), 171-192.

ÖZMUTLU, İ. (2011). Bedensel Engelli Sporcularda Antrenörlerin Hizmetkâr Liderlik Dav-

ranışlarının Sporcu Tatmini İle İlişkisi. Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Ankara.

PAGE, D., & WONG, P.T.P. (2003). Servant Leadership: An Opponent-Process Model and The Revised Servant Leadership Profile. Trinity Western University, Servant Leadership Roundtable October, 1-13.

PALTA, A. (2019). Examination of Teachers' Perceptions about Servant Leadership and Organizational Commitment. *International Education Studies*, 12(4), 36-41.

PATTERSON, K. A. (2003). Servant Leadership: A Theoretical Model (Doctoral dissertation, Regent University).

PERLOFF, R. M. (2018). The Dynamics of Persuasion: Communication and Attitudes in the 21st century. Routledge.

PODSAKOFF, P. M., MACKENZIE, S. B. & BOMMER, M. H. (1996) Transformational Leader Behaviors and Substitutes for Leadership as Determinants of Employee Satisfaction, Commitment, Trust and Organizational Citizenship Behaviors. *Journal of Management*, 22(2), 259-298.

PÜRLÜPİNAR, A. (2023). Spor Merkezlerindeki Sporda Hizmetkâr Liderlik Davranışlarıyla Spora Katılım Motivasyonu Arasındaki İlişkinin İncelenmesi. Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitü, Niğde.

ROST, J. C. (1993). Leadership for the Twenty-First Century. New York: Praeger.

RUSSELL, R.F., VE STONE, A. G. (2002), A Review of Servant Leadership Attributes: Developing a Practial Model. *Leadership and Organization Development Journal*, 12(3), 145-157.

SARI, N., AKKAYA, A., KAYNAR, F., ORÇAN, M., VE KESİK, M. (2024). Eğitimde Hizmetkâr Liderlik: Öğrenme Ortamlarını Güçlendiren Bir Yaklaşım. *Socrates Journal of Interdisciplinary Social Studies*, 10(45), 62-72.

SENDJAYA, S., VE SARROS, J. C. (2002). Servant Leadership: Its Origin, Development, and Application in Organizations. *Journal of Leadership and Organization Studies*, 9(2), 57-64.

SPEARS, L. C. (2004). Practicing Servant-Lea-

dership. *Leader to Leader*, ProQuest Central, 34, 7-11.

SPEARS, L. C. (2005). The Understanding and Practice of Servant Leadership. In Servant Leadership Research Roundtable. *The International Journal of Servant-Leadership; Spokane*, 7(1), 29-45.

SPEARS, L. C. (2010). Character and Servant Leadership: Ten Characteristics of Effective, Caring Leaders. *The Journal of Virtues & Leadership*, 1(1), 25-30.

TEMİZ, İ., KILIÇ, H., ÇELİK, Z., ALTUNBOĞA, H., DEMİRTAŞ, O., KIRMIZI, M. & DEMİR, Ü., (2024). Okul Müdürlerinin Hizmetkâr Liderlik Davranışlarının Okul Kültürüne Etkisinin İncelenmesi. *Akademik Tarih ve Düşünce Dergisi*, 11 (1), 200-209.

TOKMAK, M. (2018). Yöneticilerin Hizmetkâr Liderlik Davranışlarının Çalışanlar Tarafından Algılanma Düzeylerine Yönelik Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 32(4), 959-978.

TOPALOĞLU, C. (2019). Hizmetkar Liderliğin Örgütsel Vatandaşlık Davranışı Üzerindeki Etkisinde İş Tatmininin Aracı Rolü: Belediyeler Üzerinde Bir Uygulama. Doktora Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

TURNER, N. VE BARLING, J. (2002). Transformational Leadership and Moral Reasoning. *Journal of Psychology*, 87(2), 304-311.

USTA, M. E., VE ÜNSAL, Y. (2018). Okullarda Algılanan Hizmetkâr Liderlik Düzeyinin İncelenmesi. *Sakarya University Journal of Education*, 8(4), 168-184.

ÜRÜ SANI, F. O., ÇALIŞKAN, S. C., ATAN, Ö., & YOZGAT, U. (2013). Öğretim Üyelerinin Hizmetkâr Liderlik Davranışları ve Ardılları Üzerine Bir Araştırma. *Ege Akademik Bakış*, 13(1), 63-82.

VAN DIERENDONCK, D., & PATTERSON, K. (2010). Servant Leadership: Developments In Theory And Research. Springer

VARICI, H., BAKLA, M., ÖZCAN, S., PIŞKİN, S., AYDOĞAN, S., ÇİÇEK, Ö., TEMEL, U., VE BİLGİN, O. (2023). Algılanan Hizmetkâr Liderliğin Öğretmen İş Doyumuna Etkisi. *Balkan*

ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi (BNEJSS), 9(4), 43-48.

VROOM, V. H., VE JAGO, A. G. (2007). The Role of The Situation in Leadership. *American Psychologist*, 62(1), 17-24.

WINSTON, B. (2003). Extending Patterson's Servant Leadership Model. Retrieved April, 12, 2008.

YILDIZ, P. (2015). Hizmetkâr Liderliğin Örgütsel Vatandaşlık Davranışına Etkisi: Beşiktaş Belediyesi Çalışanları Üzerinde Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

YUKL, G. (1999). An Evaluation of Conceptual Weaknesses in Transformational and Charismatic Leadership Theories. *Leadership Quarterly*, 10 (2), 121-330.

YURDAKUL, S., & KOSA, G. (2023). Hizmetkâr Liderliğin İş Yaşam Kalitesine Etkisinde: Mesleki Canlılığın Aracı Rolü. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 15 (2), 1100-1115.

AB GENİŞLEME POLİTİKALARINI BATI BALKANLAR ÜZERİNDEN DEĞERLENDİRMEK *EVALUATING THE EU ENLARGEMENT POLICY THROUGH THE WESTERN BALKANS*

Gizem Nergizli¹ 

Esin Candan Demirkol² 

¹Öğrenci., Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir Meslek Yüksekokulu, Tarım işletmeciliği, Türkiye,
e-mail: gmasatli@gmail.com

² Doç. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir Meslek Yüksekokulu, Tarım işletmeciliği, Türkiye,
e-mail: esin.candan@deu.edu.tr

Öz

Avrupa Birliği'nin genişleme yolculuğu hala devam eden bir serüven olarak gözükmektedir. Genişleme bazen ekonomik gerekçelerle bazen de siyasi önceliklerle gerçekleşmiştir. Yakın tarih olarak değerlendirilen 1992 yılında Yugoslavya Sosyalist Federal Cumhuriyetin resmi olarak dağılmasından sonra bu coğrafyada Batı Balkanlar olarak ifade edilen içlerinde Hırvatistan ve Kosova'nın da yer aldığı yeni ülkeler yer almaktadır. Bu ülkeler hem ekonomik hem de siyasi koşullarda kendilerine yeni gelecekler çizmeye gayret göstermişlerdir. Bu doğrultuda Batı Balkan ülkeleri Avrupa Birliğinin sınır komşusu olması sebebiyle ekonomik, siyasi, enerji, güvenlik politikaları çerçevesinde entegrasyonunu derinleştirmek istemesiyle üyelik müzakerelerine başlanmıştır. Bu çerçevede üyelik sürecini tamamlayan ve devam eden ülkeler bulunmaktadır.

Çalışmada AB genişleme politikaları analizi yapılarak özellikle dağılan Yugoslavya ülkelerinden olan ve bugün AB üyelik süreci tamamlanmış Hırvatistan ile üyelik süreci devam eden Kosova'nın AB ile olan ilişkilerinin siyasi ve ekonomik yönlü politikalarının karşılaştırılmasına odaklanmaktadır. Çalışma da literatür taraması ve temel metin analizleri yöntemi kullanılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Avrupa Birliği (AB), Genişleme Politikası, Hırvatistan, Kosova, Batı Balkanlar

Citation/Atf: NERGİZLİ, G. & DEMİRKOL, E.C. (2024). AB GENİŞLEME POLİTİKALARINI BATI BALKANLAR ÜZERİNDEN DEĞERLENDİRMEK. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(3): 369-382, DOI: 10.69599/izd.2611

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Gizem Nergizli
E-mail: gmasatli@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.

Abstract

The expansion journey of the European Union still seems to be an ongoing adventure. Expansion was sometimes realized for economic reasons and sometimes for political priorities. After the official dissolution of the Socialist Federal Republic of Yugoslavia in 1992, which is considered as recent history, there are new countries in this geography, including Croatia and Kosovo, referred to as the Western Balkans. These countries have tried to chart new futures for themselves in both economic and political conditions. In this regard, membership negotiations have started as the Western Balkan countries want to deepen their integration within the framework of economic, political, energy and security policies, as they are border neighbors of the European Union. In this context, there are countries that have completed and continue their membership process.

The study focuses on analyzing the EU expansion policies and comparing the political and economic policies of Croatia, which is one of the disintegrated Yugoslavia countries and whose EU membership process has been completed today, and Kosovo, whose membership process is ongoing, with the EU. Literature review and basic text analysis methods will be used in the study.

Keywords: European Union (EU), Enlargement Policy, Croatia, Kosovo, Western Balkans

1. GİRİŞ

AB dış politikasının en başarılı yönlerinden biri muhakkak ki genişleme olmaktadır. İlk bölümde Avrupa Birliği'nin yeni durağı olan Batı Balkanlar açıklanmıştır. AB, aday ülkeler için prosedürler hazırlayarak onları bünyesine dahil etmek için çabalamıştır.

AB'nin genişlemesinin ana hedefi politika aktarımı yaparak uygulayacağı normlar ile devletler arasındaki farklılıkları azaltmaktır. Adayların arasındaki ilişki asimetrik olmaktadır. Her ülkenin ekonomik ve siyasi yapısı bir olmamaktadır. Balkan kelimesinin çok farklı adlandırılması bulunmaktadır. Batı balkanlar kelimesi ise hayali bir kavram olarak düşünülmektedir. Fakat Avrupa-Atlantik entegrasyonları tanımı da yapılmaktadır.

AB, Batı Balkanlar'da doğu genişlemesindeki başarısını tekrarlamayı hedeflemektedir. Batı Balkanlar karmaşıktır fakat Avrupa'nın bir parçası olduğu vurgulanmıştır. AB'nin güvenliği, ticaret yolları ve diğer birçok nokta için Balkanlar oldukça önemlidir.

2003 yılında Selanik Zirvesi ile Batı Balkanların AB'ye üyelik yolunun açıldığı belirtilmiştir. Nihai çatışma önleyici olarak ta-

nımlanan bölge için AB'nin ilgi odağı yön değiştirmiştir. Komşuluk ilişkilerinin ve bölgesel iş birliklerin geliştirildiği İstikrar ve Ortaklık Anlaşmaları genişleme stratejilerinin önemli bileşenlerini ortaya çıkarmaktadır.

İkinci bölüme geldiğimizde ise sonun başlangıcı Yugoslavya ve Avrupa Birliği başlığı altında Balkanların tarihsel altyapısı incelenmiştir. Osmanlı Devleti'nden Habsburg Devleti'ne kadar birçok devletin himayesi altında kalan Balkanlar'ın 1878 Berlin Antlaşması ile sınırları çizilmiştir.

Yugoslavya Sosyalist Federal Cumhuriyeti'nin dağılması ve ardından gelen Sovyetler Birliği'nin dağılması Amerika Birleşik Devletleri'nin ve Avrupalı ülkelerin yönünü Balkanlara çevirmiştir.

Balkanların ilgi odağı olması altında yatan sebeplerin başında Yugoslavya'nın dağılması olmaktadır. Birinci Dünya Savaşı'ndan İkinci Dünya Savaşı'na 1980 yılının sonlarına doğru Tito'nun ölmesi ile birleştirici figür olan siyasi bakış açısı yıkılmıştır.

1991 yılında Hırvatistan, 2008 yılında ise Kosova bağımsızlığını kazanmıştır. Dayton

Antlaşması çekişmeli savaşların olduğu bu dönemlerde savaşı sona erdirmek için imzalanmıştır. 1993'te Avrupa Konseyi tarafından yayınlanan Kopenhag kriterleri oldukça önemlidir. Siyasi, ekonomik ve AB müktesebatına uyum konusundaki kriterler sıralanmaktadır.

Üçüncü bölüme geldiğimizde ise Avrupa Birliği'nin Balkanlara açılan kapısı Hırvatistan örneği verilmiştir. Bağımsızlık için 6 yy. dan itibaren birçok krallıkta milliyetçilik duygularını vurgulayan bir devlet olmuştur. Tito'nun ölümü ile bağımsızlığını kazanan Hırvatistan'ın AB ile ilişkilerine baktığımızda 2004 yılından başlayan bir süreç 2013 yılında üyelik ile sonuçlanmıştır.

Son bölümde ise imkansızları başaran ülke Kosova vurgusu yapılmıştır. 1912 Balkan savaşları ile başlayan süreç 2008 Kosova'nın bağımsızlığı ile devam etmiştir. 2013 yılında Brüksel Antlaşması ile AB süreci başlamıştır. 2015 yılında imzalanan Stabilizasyon ve Ortaklık Anlaşması 2016 yılında yürürlüğe girmiştir. Vize serbestisi ile AB ile daha da yakınlaşan Kosova, ilerleyen dönemlerde aday olmak için Sırbistan ile de ilişkileri güçlendirmektedir.

2. AVRUPA BİRLİĞİ'NİN YENİ DURAĞI: BATI BALKANLAR

Genişleme, AB dış politikasının en başarılı yönlerinden birini temsil etmektedir. AB, aday ülkeleri üye devletlere dönüştürme amacıyla, gelişen katılım koşulları ve ilkelere kapsayarak adayları aktif bir şekilde hazırlamaktadır. AB'nin genişleme politikasının ana hedefi, politika aktarımı ve norm yayılımı yoluyla devletler arasındaki farklılıkları azaltmaktır. Adaylar arasındaki ilişki oldukça asimetriktir çünkü genişlemeden doğan ekonomik ve siyasi kazanımlar, aday devletler için AB'ye kıyasla çok daha önemli olmuştur(Butkovic & Samardzija, 2014).

Bu coğrafya tarih boyunca Güneydoğu Avrupa bölgesi, Balkan Yarımadası, Türk Avrupa'sı, Güneydoğu Avrupa, Balkanlar gibi çeşitli isimlerle anılmıştır. Batı Balkanlar ta-

nımlamasının ortaya çıkma nedeni ve hayali bir bölge olup olmadığı sorularına cevap arandığında Bačan (2023) Batı Balkanlar terimini bu bölgenin gelecekteki AB genişlemesi, yani Avrupa-Atlantik entegrasyonları için bir alanı ifade ettiği yanıtını vermektedir. Lika (2023) ise Batı Balkanları, Avrupa yetkililerinin, AB'ye katılım sürecinde daha hızlı ilerleme kaydeden Romanya, Bulgaristan ve Slovenya gibi diğer Balkan veya Güneydoğu Avrupa ülkelerinden ve 1981'den beri AB üyesi olan Yunanistan'dan ayırdığı bir devletler grubu olarak açıklamaktadır. Lachova (2024) gibi diğer yazarlar içinse Batı Balkanlar bölgesi, ABD, Rusya ve bazı AB ülkelerinin zaman zaman çatışan çıkarları ve muhalefetiyle karmaşık bir yapıya sahip olduğunu ve Çin'in enerji ve altyapı alanlarındaki artan etkisinin de bölgedeki jeopolitik dinamikleri güçlendirdiğini açıklamaktadır.

AB, Batı Balkanlar'da doğu genişlemesindeki başarısını tekrarlamayı hedeflemektedir. Batı Balkanlar, Avrupa'nın karmaşık ve çeşitli bir gerçeğini, Avrupa'nın ayrılmaz bir parçasını temsil etmektedir (Sotiroski, 2016).

Coğrafi konumu itibarıyla, bölge AB için güvenlik, istikrar, ticaret ve transit yolları açısından önemlidir. Bu nedenle, Batı Balkan ülkelerinin ekonomik ve siyasi beklentileri ile Avrupa çerçevesindeki gelecekleri, AB için öncelikli konulardan biri olmaya devam etmektedir (Dabrowski & Myachenkova, The Western Balkans on the Road to the European Union, 2018).

O'Brennan (2013) AB, 1990'ların çatışmalarından sonra toparlanan ve entegrasyon arayışında olan bölge ülkeleri için bir rehber olmayı amaçladığını belirtmektedir. 1990'larda Orta ve Doğu Avrupa ülkelerinin "Avrupa'ya dönüş" sürecinde olduğu gibi, AB'nin çekim gücü son on yılda Batı Balkan bölgesinin ekonomik, siyasi ve toplumsal hayatının yeniden inşasında önemli bir rol oynamıştır.

Ognjanoska (2022) AB genişleme politikasının, Batı Balkanların vazgeçilmez bir parçasını oluşturduğunu, coğrafi yakınlığın ötesine geçen bir bağ ile birleşik bir Avrupa fikrini tamamlama anlamına geldiğini açıklamıştır. 2003 yılında Selanik Zirvesi'nde Batı Balkan ülkeleri için AB üyeliği yolu açıldığını ve AB bu durumu Balkanların geleceği Avrupa Birliği'ndedir açıklamasını yapmıştır. Belloni (2009) Avrupa Komisyonu, AB üyeliği perspektifini "nihai çatışma önleme stratejisi" olarak tanımlamış ve bölgede proaktif varlığını sürdürmeye ve artırmaya kendini adanmış olduğunu belirtmiştir.

Batı Balkanlar için AB genişleme stratejisinin önemli bir bileşeni, İstikrar ve Ortaklık Anlaşmaları (SAA) çerçevesinde kavramsallaştırılan bölgesel unsur olmaktadır. Batı Balkanlar genişleme stratejisinin bölgesel boyutunun ana hedefi, istikrarı ve bölgesel iş birliğini güçlendirmek ve bölge ülkeleri arasında komşuluk ilişkilerini geliştirmektir (Miscevic & Mrak, 2017).

AB'nin Batı Balkan genişlemesi anlam itibarıyla AB'nin bünyesine yeni ülkeleri dahil etmesi kolay bir süreç olarak gözükmemektedir. Özellikle, başvuran devletlerin AB gerekliliklerine uyum sağlaması gerekirken, AB'nin de yeni ülkelerin kabul edilmesi durumunda işlev görebilmesi için kurumlarını dönüştürmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, aday ülkeler Kopenhag kriterlerini yerine getirmediği sürece ve AB yeni ülkeleri kabul etmeye hazır olmadığına genişleme süreci, her iki koşul yerine getirilene kadar ertelenmektedir (Jan, 2009).

AB'nin Batı Balkanlar'da tutarlı bir stratejisi olmamıştır ancak çeşitli ülkelerde uygulanan ve AB'ye katılabilecek ve üyelik yükümlülüklerini yerine getirebilecek işleyen liberal demokrasilerin oluşturulmasını amaçlayan bir dizi politika ve uygulama mekanizmasına sahip olmuştur (Taylor, 2013).

AB, Batı Balkan ülkelerinin en büyük ekonomik ortağı olmuştur. AB'ye katılım sürecinde bu ülkeler, Birliğin cömert mali desteğiyle

le kurumsal ve ekonomik reformları hayata geçirmeyi hedeflemişlerdir (Popović & Eric, 2018)

3. SONUN BAŞLANGICI YUGOSLAVYA VE AVRUPA BİRLİĞİ

Türkçe bir kelime olan ve dağlık bölge anlamına gelen "Balkanlar" ise ismini 19. yy. da kazanmıştır. Osmanlı Devleti'nden Habsburg devletine kadar birçok devletin himayesi altında kalan Balkanların, 1878 Berlin Antlaşması ile sınırları tekrardan çizilmiştir (Bozkurt, 2010). Tanımı yapılan Avrupa Birliği ve Balkanlar'ın ilişkisine kısaca değinmemiz gerekirse Balkanlar, AB için henüz düzeltilmediği, dağınık bir arka bahçe olarak tanımlanmaktadır. AB'nin ortak dış ve güvenlik politikası ile ortak güvenlik ve savunma politikalarını gösterebileceği bir sınav alanı olarak görülmektedir (Triantaphyllou, 2003).

Balkanlar, siyasi olarak Güneydoğu Avrupa olarak adlandırılmıştır. AB, sadece bölgeyi kavramsallaştırma ve tanımlama açısından değil, aynı zamanda sürekli reformları yönlendiren bir aktör ve dinamo olarak da yer almaktadır. AB, iç süreçleri etkileyen bir dış mıknatıs haline gelmiştir (Jović, 2018).

İkinci Dünya Savaşı Avrupa'daki dengeleri değiştirmiş ve başta Almanya, Fransa olmak üzere İtalya, Belçika, Lüksemburg, Hollanda gibi ülkeler bir araya gelerek "gelecek Avrupa'sını inşa etmek" istemişlerdir (Erkmen, 2019).

1951'de Belçika, Almanya, Fransa, İtalya, Lüksemburg ve Hollanda, Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'nu (ECSC) kurmaya karar vermiş, Avrupa entegrasyon projesinin ilk adımı olarak kabul edilmektedir Archick (2017). Ekonomik iş birliği tohumlarını eken Avrupa Birliği ülkeleri, 1958 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu ile kurulmuş ve altı ülke arasında ekonomik iş birliği sağlanmıştır (Murad & Ilgün, 2014). İkinci Dünya Savaşı'nın sona ermesi, Avrupa için sonraki dönemde büyük yoksulluk, yıkılmış ekonomi, yüksek enflasyon gibi sorunlar anlamına

gelmektedir. İnsani nedenler ve stratejik gerekçelerle Amerika Birleşik Devletleri, Batı Avrupa'ya insani ve mali yardım sağlamış ve aynı zamanda Amerikan modeli doğrultusunda bir Avrupa devletleri federasyonu fikrini teşvik etmeye çalışmıştır (Ion, 2017).

Kuruluş itibariyle ekonomik ve yapıcı hedefler belirleyen AB zamanın getirmiş olduğu değişimler neticesinde genişleme yoluna girmiştir. Yugoslavya Sosyalist Federal Cumhuriyeti'nin dağılması birtakım değişiklikleri de beraberinde getirmiştir. Sosyalist düşüncenin temelinden sarsılmasına neden olan Sovyetler Birliği'nin yıkılması hem Amerika Birleşik Devletleri'nin hem de Avrupalı ülkelerin yönünü Balkanlara çevirtmiştir (Erkmen, 2019).

Geçmişin etkileşimleri, Yugoslavya'yı dağıldıktan sonra AB'nin çemberine sokmuştur. 1990'lar öncesi AB'nin ilgisini çekmeyen Yugoslavya ile ilişkiler 1960'ların ortalarından itibaren Avrupa Ekonomik Topluluğu ile (1993 Maastricht Antlaşması ile AB) ekonomik ve ardından mali ilişkiler olarak ortaya çıkmıştır (Obadic, 2014).

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra, çoğu Orta ve Doğu Avrupa komşusunun aksine, Batı Balkan ülkeleri komünist yönetim altında kalmışlardır. Ancak, 1948'de Yugoslavya Sovyetler Birliği ile ayrılmış ve Avrupa'daki büyük jeopolitik ve askeri bloklardan bağımsız kalmıştır. Böylece Bağlantısızlar Hareketi'nin kurucularından biri olmuştur (Dabrowski & Myachenkova, 2018).

Balkanlara olan ilgiyi üzerine çeken bir devlet Yugoslavya, dağılması ile okları etrafına çevirmiştir. Kimdir bu Yugoslavya ? Tarihi serüvenlerde yerini gösteren fakat sonu dağılma ile sonuçlanan bir ülke olmuştur. Birinci Dünya Savaşı'nın sonunda Birinci Yugoslavya adı ile kurulmuş, Almanya'nın İkinci Dünya Savaşı'nda işgal etmesiyle yıkılmış, 1929'da Yugoslavya adını almıştır. 1980 yılının sonlarına doğru Tito'nun ölmesi ile birleştirici figür olan siyasi bakış açısı da yıkılmıştır. 1990'ların sonunda geldiğimizde

milliyetçilik akımları ve etnik unsurlar Yugoslavya'nın dağılmasına neden olmuştur. 1991 yılında Hırvatistan, 2008 yılında ise Kosova bağımsızlığını kazanmıştır (Erkmen, 2019).

Dayton Antlaşması, esas olarak savaşı sona erdirmek amacıyla müdahale edici bir barış anlaşması olmaktadır. Dayton müzakerelerinin ana sorusu, çatışmanın çözümü ve Bosna-Hersek'in bağımsız ve işlevsel bir devlet olarak korunması olmaktadır. Dayton Antlaşması, yeni bir sosyal sözleşme olarak, diğer savaş sonrası toplumlar için de yeni standartlar belirlemektedir. Bu nedenle, Dayton Antlaşması, barışçıl çatışma çözümü, insan hakları ve azınlık haklarının korunması, eşitlik, siyasi temsil, iyi yönetim ve hukukun üstünlüğü gibi konularda bir örnek teşkil etmektedir (Korkut & Mulalic, 2009). Dayton Antlaşması öncesi gelişmelere baktığımızda 2. Dünya Savaşı'nın başat karakteri Alman Nazilerine karşı birleşme içgüdüleri kendisini belli etmiştir. Bosna Hersek, Hırvatistan, Makedonya, Karadağ, Sırbistan ve Slovenya olmak üzere 6 Cumhuriyetten ve özerkliği henüz kabul edilmemiş Kosova birleşerek Yugoslavya Halk Federal Cumhuriyeti kurulmuştur. 1963 yılında ise Yugoslavya Sosyalist Federal Cumhuriyeti adını almıştır (Dalar, 2008).

Dayton Antlaşması Balkanlardaki savaşı sona erdirmek için ortaya çıkan bir antlaşma özelliğini taşımaktadır. Kimi yorumculara göre savaşı sonlandırmamış, yollarını değiştirmiştir (Chandler, 2006).

AB, Orta ve Doğu Avrupa ülkelerini, Batı Balkanlar da dahil olmak üzere, kendi entegrasyon yollarında uzun süredir desteklemektedir. Avrupa entegrasyonunun başlangıcından itibaren, Pan-Avrupa kimliği ve Avrupa kıtasının birleşimi fikrinde AB genişlemesine yönelik olumlu tutumlar bulunmaktadır. AB'nin amacı, insan hakları, demokrasi ve barış açısından Avrupa ülkelerini ve halklarını birleştirmektir. AB, bu ülkeleri kabul etme girişimini ve istekliliğini eski komünist ülkelere yardım ve krediler

sağlayarak göstermiştir (Velić, 2019).

21 ve 22 Haziran 1993'te, Avrupa Konseyi aday ülkelerin AB'ye katılımı için karşılımları gereken Kopenhag kriterlerini tanımlamaktadır. Kopenhag kriterleri üç başlıkta adlandırılmaktadır:

Siyasi kriter;	Demokrasiyi, hukukun üstünlüğünü ve azınlık haklarını garanti eden istikrarlı kurumlar,
Ekonomik kriter;	AB pazarında rekabet edebilecek işleyen bir piyasa ekonomisi,
AB Müktesebatına Uyum;	AB üyeliğinden kaynaklanan yükümlülükleri yerine getirmek, politik, ekonomik ve parasal birliğin hedeflerine uyum sağlama veya AB'nin tüm ülkelerini bağlayan ortak haklar ve yükümlülüklerin bedensel olarak benimsenmesi olmaktadır (Velić, 2019)

AB'nin varoluşundan itibaren, AB, modern Batı Balkanlar tarihine dahil olmuştur. 1991'de Maastricht Antlaşması'nın imzalanması ile Avrupa liderleri dış politika ve güvenlik politikası konularında sıkı bir iş birliği kararı almışlardır. AB, eski Yugoslavya'nın dağılmasının ilk aşamasını tamamlayan Dayton Antlaşması'nın hazırlanmasına katılmıştır. Bu nedenle, AB'nin bölgeye yönelik politikası, 1999'da başlatılan ve hedef ülkeler için potansiyel üyelik vaadi taşıyan Stabilizasyon ve Ortaklık Süreci'ne (SAP) dayanmaktadır. Bu politika, Orta ve Doğu Avrupa'yı dönüştürmede başarılı olmuştur. SAP'ın amacı, bölgede barış, istikrar ve ekonomik kalkınma sağlamak ve AB'ye entegrasyon perspektifini açmaktır (Sela & Shala, 2023)

4. AVRUPA BİRLİĞİ'NİN BALKANLARA AÇILAN KAPISI: HIRVATİSTAN

Balkanların bağımsızlık aşkıyla yanan devleti, Hırvatistan dönemi 6. yy. ile başlamıştır. Hırvat bölgesinin Macaristan hakimiyetinden, Osmanlı Devleti'ne Osmanlı Devleti'nden Habsburg Krallığı'na kadar olan süreci Hırvatların milliyetçilik duygularını bulduğu 1800'lü yılları bulmuştur (Azarkan, 2011). Özellikle kendi meclisleri olan Sabor¹ ile başka bir devlete bağlı dahi olursa özgürlük ruhunu yansıtmışlardır (Karagül & Kayıkcı, 2020).

Avusturya-Macaristan Krallığı Sırpları, Hırvatların ayrı bir devlet kurma girişimine karşı kullanmak için güç olarak yanında tutmuştur. Hırvat milliyetçiliğinde iki önemli ayrışma söz konusu olmuştur:

Birincisi, eşit haklara sahip olmak isteyen Hırvatlar,

Bir diğeri ise otonom bir bölge kurmak isteyen Hırvatlardır.

Ilyrian hareketi olarak adlandırılan Hırvatların dönüm noktası sayılan canlandırma hareketi olmuştur. Ilyrian Hareketi 1830 yılında Almanya kökenli Hırvat ulusal işçisi ve politikacı Ljudevit Gaj'ın Budim'de, iki dillerde (Hırvatça ve Almanca) yayımladığı "Kratka osnova horvatsko-slovenskoga pravopisa" / "Die Kleine Kroatische-Slavischen Orthographie" (Hırvat-Slav Ortografisinin Kısa Temeli) adlı broşürle ortaya çıkmıştır. Bu yayın, Hırvat ulusal canlanma hareketinin başlangıcını işaret etmiş ve Hırvat tarih yazımında Hırvat ulusal Rönesansı dönemi olarak kabul edilmiştir (Sotirović, 2006). Ilyrian hareketi ile Slav ve Hırvat olmak olarak ikiye ayrılmış ve kuşkuyla karşılanmıştır. Birinci Dünya Savaşı'nın ortaya çıkması Slavların birleşmesine neden olmuş ve böylece Sırp, Hırvat ve Sloven ulusal Konseyi Zagreb'te kurulmuştur. Hırvatlar, Avusturya-Macaristan ile bağlarını tamamen kopardıklarını açıklamışlardır. 2 Aralık 1918 tarihinde Sırp, Sloven ve Hırvat Krallığı (SSHK)

ilan edilmiştir (Azarkan, 2011).

Devletlerin güçlerinin zayıflaması ve Fransız İhtilali dönemin aydınlarını da etkilemiştir. Sırp, Sloven ve Hırvat Krallığı'nın ilan edilmesi çok sayıda etnik unsur barındıran bölgede sorunların yaşanmasına sebep olmuştur. Siyasi aktörlerin fazlalığı Kral Alexander'ın 1929 yılında Parlamentoyu feshederek bütün gücü kendinde toplamasına ve ülkenin adını Yugoslavya Krallığı olarak değiştirmesine neden olmuştur (Karagül & Kayıkcı, 2020). İkinci Dünya Savaşı'nın ortaya çıkmasıyla bu krallık da yıkılmıştır.

Josip Broz Tito'nun Yugoslavya Sosyalist Federal Cumhuriyeti'ni kurması ve ölümünden sonra parçalaması, 1991 Haziran ayında Hırvatistan'ın bağımsızlığını ilan etmesi ile sonuçlanmıştır (Sancaktar, 2019).

Hırvatistan, uluslararası tanınmasının ardından 1992'de AB ile ilk diplomatik ilişkilerini kurmuştur. Ancak, eski Yugoslavya Cumhuriyetleri arasında devam eden savaş ve hemen ardından Tudjman'ın otoriter rejimi nedeniyle ilişkinin yoğunlaşması ancak 2000'deki hükümet değişikliği sonrasında gerçekleşmiştir. 1992 ile 2001 arasındaki dönemde Bakanlar Konseyi, Hırvatistan'a ticaret ayrıcalıklarını kademeli olarak arttırmış ancak Hırvatistan'ın AB ile resmi bir sözleşmeye girmesi ancak Ekim 2001'de, Stabilizasyon ve Katılım Anlaşması'nın (SAA) imzalanmasının ardından gerçekleşmiştir (Miošić-Lisjak, 2006).

2003'ün başlarında, Hırvatistan resmen AB üyeliği için başvuruda bulunmuş ve Temmuz 2003'te Avrupa Komisyonu'nun Soru Formuna yanıtlarını sunmuştur. Verilen yanıtlara dayanarak, Avrupa Komisyonu Hırvatistan'ın katılımına yönelik olumlu bir görüş vermiş ve Haziran 2004'te Avrupa Konseyi tam üyelik için resmi aday statüsü vermiştir. Son olarak, Aralık 2004'te düzenlenen zirveden sonra, Konsey müzakerelerinin başlangıç tarihini Mart 2005 olarak belirlemiştir (Miošić-Lisjak, 2006).

9 Aralık 2011'de Brüksel'de AB Katılım An-

laşması'nın imzalanması ve 22 Ocak 2012'de yapılan üyelik referandumunun olumlu sonucu, Hırvatistan'ın Avrupa Birliği'ne on bir yıllık katılım sürecinin son adımının başlangıcını işaret etmiştir (Šeperić, 2011).

AB ile katılım müzakerelerinin başlatılması, AB aday ülke statüsünün elde edilmesi ve NATO'ya katılım gibi adımlar önemli olmuştur. Ayrıca, ulusal mevzuat ve düzenlemelerin AB müktesebatıyla uyumlu hale getirilmesi için prosedürler başlatılmıştır. Lahey'deki Eski Yugoslavya Uluslararası Ceza Mahkemesi (ICTY) ile iş birliği, mülteciler ve azınlıkların statüsünün çözülmesi ve aktif bölgesel iş birliği politikaları) istikrarı ve çözümü için adımlar atılmıştır (Croatia and the European Union, 2019).

Hırvatistan Hükümeti programında AB'ye entegrasyon bir öncelik olmuştur. Hırvat Hükümeti, hazırlık düzeyi ve önceki genişleme süreçlerinden edinilmiş bilgi, deneyim ve kurumsal hafızayı kullanma olasılığı göz önünde bulundurulduğunda, müzakerelerin önceki adaylardan daha kısa sürede tamamlanabileceğini öngörmüştür. Hırvatistan'ın AB'de ilerleyişi, İstikrar ve Ortaklık Süreci (Stabilisation and Association Process) (SAP) çerçevesinde ve bu sürecin sağladığı araçlar temel alınarak hazırlanmıştır. Hırvatistan ile AB ve üye devletler arasında Ekim 2001'de imzalanan İstikrar ve Ortaklık Anlaşması (SAA), üye devletlerdeki onay süreci Eylül 2004'te tamamlanmıştır. SAA, 1 Şubat 2005'te, Genişleme Protokolü 7 ile birlikte yürürlüğe girmiştir (Samardžija & Staničić, 2004).

Hırvatistan, müzakereler sırasında yasalarını başarıyla uyumlaştırmıştır. Bu süreçte yaklaşık 370 yasal düzenleme ve 1.133 yönetmelik, AB müktesebatı ile uyumlu olarak kabul edilmiştir. Haziran 2010'da Anayasa değişiklikleri kabul edilmiştir. Yaklaşık 130.000 sayfa mevzuat çevrilmiştir. AB üye devletlerinin Kurucu Antlaşmalar ve daha sonra Lizbon Antlaşması'na dayanarak kabul ettiği yükümlülükler üzerinde anlaşmaya varılmıştır. AB, serbest dolaşım ve tarım-

da doğrudan ödemeler gibi iki geçiş dönemi talep etmiş ve bu talepler önceki genişleme ile aynı ilkeler temelinde kabul edilmiştir (Samardžija, What does the European Union Membership of Croatia mean for the Countries of the Western Balkans, 2014).

Hırvatistan, 1 Temmuz 2013'te AB'nin 28. üye devleti olmuştur (Archick & Morelli, 2014).

5. İMKANSIZLARI BAŞARAN ÜLKE: KOSOVA

Avdiu & Dugolli (2016) Ekim 1912, Balkanlarda dramatik gelişmelere sahne olmuş. Sırbistan, Karadağ, Bulgaristan ve Yunanistan, Osmanlı İmparatorluğu'nun topraklarını işgal etme niyetiyle bir ittifak kurduğunu belirtmiştir. Aynı zamanda 1912 baharında Kosova'daki Arnavut nüfusun, Osmanlı İmparatorluğu'ndan kurtulmak amacıyla genel bir ayaklanma başlattığını belirtmiştir. Temizer (2013), Sırbistan, Karadağ, Arnavutluk, Yunanistan, Makedonya, Bosna-Hersek, Kosova ve Bulgaristan'ın, 15. yüzyılın sonlarından 19. yüzyılın sonuna kadar yaklaşık 400 yıl boyunca Osmanlı İmparatorluğu'nun egemenliği altında yaşadığını belirtmiştir.

Hoti, Bashota, & Sejdiu (2022) makalesinde, Kosova'nın uluslararası arenada doğuşu anlamına gelen temel tarihsel olayları Yugoslavya'nın dağılmasının ilk aşamasına dayandığına vurgu yapmakta, 1989 yılında Miloseviç'in, Kosova'nın 1974 Yugoslav Anayasası uyarınca sahip olduğu federal birim statüsünü zorla kaldırmasıyla protestolar ve grevler ortaya çıkmaya başladığını belirtmektedir. Tito'nun özerklik hakkı kazandırdığı Kosova, Sırp bölgesi geçmişine dayanmaktadır (Mirel, 2018).

1980'de Tito'nun ölümünden sonra milliyetçilikler yüzeye çıkmış ve federasyonu yok etmeye başlamıştır. Bu bağlamda, özellikle Sırp milliyetçiliği öne çıkmış, Yugoslav Ulusal Ordusu (JNA) kullanılarak, kendi cumhuriyetlerinin bağımsızlık isteyen halklarına karşı savaşlar başlatılmıştır. İlk olarak Slovenya'ya karşı başlayan savaş, ardından Hırvatistan, Bosna-Hersek ve daha yakın

dönemde Kosova Arnavutlarına karşı da devam etmiştir. Yüzbinlerce ölü ve milyonlarca mülteci bırakan bu kanlı savaşların ardından, Bosna-Hersek için Dayton ve Kosova için Rambouillet'de iki uluslararası konferans düzenlenmek zorunda kalmış, ayrıca NATO'nun 78 gün süren hava müdahalesi, bitmeyen çatışmalara son vermeyi hedeflemiştir. Birleşmiş Milletler Güvenlik Konseyi'nin kararıyla kurulan Lahey Mahkemesi, Yugoslavya'da işlenen suçları soruşturmak ve yargılamak için oluşturulmuştur (Zejnullahi, 2014).

Bugünkü Kosova'nın dış politikada belirli amaçları bulunmaktadır. Temel amacı Avrupa Birliği üyesi olmaktır (Rexhepi, Sahiti, & Rullani, 2020).

Temelde yatan tarihsel gelişmeler, Berlin Duvarı yıkılmadan 1989 yılından önce Yugoslav anayasası altında Kosova'nın özerk bölge olarak nitelendirilmesidir. Ancak Arnavutların çoğunlukta olduğu bölgede başkaldırış ve dayanışma hareketlerinin görülmesi Sırpların ve Federal Yugoslavya'nın 1981 yılındaki isyanı bastırması ile sonuçlanmıştır (Nezaj, 2015).

Batı Balkanlar, Balkan Yarımadası'ndaki ülkeleri kapsayan bir bölge, 1990'lardan beri siyasi istikrarsızlık ve etnik çatışmalar yaşamıştır. 2008'de Sırbistan'dan bağımsızlığını ilan eden Kosova, bölgede istikrarlı ve demokratik bir siyasi sistem kurma konusunda önemli zorluklarla karşılaşan devletlerden biridir. Avrupa Birliği (AB), bölgede demokratik reformları destekleyerek ve bölgesel iş birliğini teşvik ederek önemli bir aktör olmuştur (Mexhuan, 2023).

AB, Kosova ve Sırbistan arasında arabulucu olarak rol oynamıştır. 2013 yılında Brüksel Antlaşması ile başlayan süreç, 1999 Kosova Savaşı'nın İstikrar Paketi ve Stabilizasyon ve Ortaklık Süreci (SAP) ile devam etmesini sağlamıştır (Kelkitli, 2018).

Kosova'nın tarihsel AB ilişkisine baktığımızda Zagreb Zirvesi'ne odaklanmaktayız. 2000 yılında Feira Zirvesi'nden sonra Zagreb Zirvesi'nde Balkanların AB üyeliği bek-

lentisini ve SAP'ın önemini vurgulamıştır (Çiftçi, 2018).

Kosova Sırp bölgesinde bağımsız bir yer mi yoksa bir devlet mi sorularına odaklanıldığına esas meseleye odaklanılmaktadır. Bağımsızlığını kazanan Kosova ve tanınmaya çalışan Kosova olarak karşılaştırma yapılmaktadır. Sırbistan ve Kosova arasında gerçekleşen karşılıklı anlaşmazlık durumları gümrük, mal ve kişilerin serbest dolaşımı ile ilgili konuları tetiklemiştir. Temmuz 2011'de gerçekleşen inatlaşmanın sonucu bir polis memurunun vefat etmesi ile sonuçlanmıştır (Serbia and Kosovo: The Path to Normalisation, 2013).

17 Şubat 2008'de Kosova bağımsızlık kazanmıştır. Sırbistan bağımsızlığı reddetmiş, Rusya bu duruma oldukça sinirlenmiştir. Dünya kamuoyunda Birleşmiş Milletler ve AB gibi kurumlar tarafından tanınmak Kosova için oldukça önemli olmaktadır (Yannis, 2009).

Sırbistan ve Kosova'nın sıkıntılı durumları uluslararası ilişkilerde tanınma hevesi içinde olan Kosova'nın hedeflerine ulaşmasını etkilemektedir. AB'nin yapıcı etkisi ile Mart 2011'de uyumlaştırma etkisi altına giren bu iki ülke havuç ve sopa teorisi ile de zamanla düzelme yönünde AB'ye üye olmak adına adımlar atmaya çalışmışlardır (Hoogenboom, 2011).

Kosova ile AB arasındaki ilk önemli sözleşmeli ilişki, Stabilizasyon ve Ortaklık Anlaşması (SAA), 2015 yılında imzalanmış ve 2016 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu anlaşmanın imzalanması, yalnızca iki taraf arasındaki ilk hukuken bağlayıcı sözleşmeli ilişki olmasından dolayı değil, aynı zamanda Kosova'ya AB ile daha uyumlu hale gelerek ülkeyi köklü bir şekilde dönüştürecek birçok fırsatı yakalama şansı sunduğundan dolayı tarihsel bir olay olmaktadır (Syla, 2020).

Özellikle güvenlik konularına odaklanmış olan AB, Kosova problemini çözme konusunda kendisine görev edinmiştir. 11 Eylül olayları ile kötü yönetilen ülkelerin komşu

ülkelere olan sonuçları göz önüne alındığında Kosova'ya ve Balkanlara olan önem göze çarpar niteliktedir (Tziampiris, 2005).

AB üyeliği için ön koşul olan Sırbistan- Kosova ilişkilerinin normalleştirilmesi konusuna odaklanılmıştır. Kosova-Sırbistan Diyalogu'nun ilk özelliği barış yapma çabaları, uluslararası müdahale, geçici bir BM yönetimi ve Kosova'nın bağımsızlık ilanından sonraki uzun süreli uluslararası katılımın yolunu açmıştır (Visoka & Doyle, 2016).

19 Nisan 2013'te Kosova ve Sırbistan arasındaki ilişkilerin normalleştirilmesine ilişkin prensipler anlaşması Kosova Başbakanı Hashim Taçi ve Sırbistan Başbakanı Ivica Dačić'in katkılarıyla sağlanmış, bu iki lider, Balkan savaşları sırasında Slobodan Milošević ile yakından ilişkilendirilmiştir. Bu anlaşma, her iki siyasal yapı ve Batı Balkanlar için yeni bir başlangıç noktası olarak önemli bir başarı olmuştur (Ribeiro & Kostas, 2021).

Ancak, Kosova ve Sırbistan arasındaki ilişkilerin normalleşmesi karmaşık bir süreç olduğunu kanıtlamıştır. Bunun nedenlerinden biri, sürecin iki düzeyde gerçekleşmesi gerektiği olmuştur. Hükümetler arası düzeyde (yani Priştine ile Belgrad arasındaki ilişkilerin normalleşmesi) ve yerel düzeyde (Kosova Arnavutları ile Kosova Sırpı arasındaki ilişkilerin normalleşmesi olarak açıklanmıştır (Axyonova & Kartsonaki, 2024).

Avrupa Komisyonu, Kosova'nın AB Vize Serbestisi Yol Haritası'na uyumunu denetlemiş ve 2016 yılında Kosova vatandaşları için vize gerekliliklerinin kaldırılmasını önermiş, üye devletler ise bunu Mart 2023'te resmen kabul etmiştir. 2014'ten bu yana AB ile üyelik müzakereleri yürütmekte olan Kosova'nın, Aralık 2021 itibarıyla topluluk müktesebatının 35 faslından 22'sini açmış ve ikisini geçici olarak kapatmıştır. 35. Fası, Sırbistan'dan Kosova ile ilişkilerini normalleştirilmesini talep etmektedir.

Üyelik gerçekleşmeden önce iki tarafın kendi aralarında bir anlaşmaya ulaşmaları bek-

lenmektedir. Ancak bu durum, Sırbistan'ın AB müktesebatinin geri kalanıyla yasal uyum sağlamasını zorlaştırmamakta veya engellememektedir. Nitekim 2017 ile 2021 yılları arasında Sırbistan, «temeller» olarak adlandırılan 1. kümeye ve Yeşil gündemle ilgili 4. kümeye ait tüm fasılları aşamalı olarak açmış ve Brüksel ile hem hukuk devleti (23 ve 24. fasıllar) hem de AB'ye işlevsel entegrasyonuna ilişkin diğer konular üzerinde kapsamlı görüşmelerini yoğunlaştırmıştır (Bargués, Dandashly, Dijkstra, & Noutcheva, 2024).

Kosova ve Sırbistan'ın ilişkilerinin normalleşmesi, her iki tarafın Avrupa yolundaki önemli bir koşulu olmaktadır bununla beraber iyi komşuluk ilişkileri ve bölgesel iş birliği açısından Kosova, çoğu bölgesel forumda katılımını sürdürmüştür. Kosova, genel olarak Arnavutluk, Karadağ ve Kuzey Makedonya ile iyi ilişkiler sürdürmüştür. Kosova'nın bağımsızlığını tanımayan Bosna-Hersek ile ilişkiler değişmeden devam etmiştir. Kosova'nın bağımsızlığını tanımayan Gürcistan, Moldova ve Ukrayna gibi ülkeler ile resmi bir ilişkisi yoktur.

Kasım 2023'te Komisyon, Batı Balkanlar için yeni bir Büyüme Planı kabul etmiştir (Pisonero & Muletier, 2023). Planın amacı: Batı Balkan ortaklarını AB'nin tek pazarına entegre etmek, bölgesel ekonomik iş birliğini ilerletmek, AB ile ilgili reformları derinleştirmek, Batı Balkanlar'ın AB'ye sosyo-ekonomik açıdan daha hızlı uyum sağlaması amacıyla katılım öncesi finansmanın artırılması olmuştur (European Commission , 2023).

Güncel Gelişmelere bakıldığında;

Avrupa Konseyi Parlamenterler Meclisi Kosova'nın Avrupa Konseyi üyeliğine davet edilmesini tavsiye etmiş ve katılımından itibaren kapsamlı bir taahhüt ve yükümlülükler listesinin yerine getirilmesinin izlenmesine karar vermiştir (AKPM Kosova'nın* Avrupa Konseyi Üyesi Olmasını Öneriyor, 2024).

Avrupa Birliği Batı Balkanlara ilişkin 2024 raporunu açıklamıştır. Biogradlija & Beksaç (2024) AB Dış İlişkiler ve Güvenlik Politikası Yüksek Temsilcisi Josep Borrell, " Kosova ve Sırbistan'ın AB üyelik sürecinin, iki ülke arasındaki diyalog sürecine bağlı olduğunu belirterek, tarafları daha önce mutabık kaldıkları anlaşmaları uygulamaya davet etmiştir".

Avrupa Komisyonu 30.10.2024 itibariyle Kosova ve Sırbistan ilişkilerinin normalleştirilmesi için derhal harekete geçilmesini gerekliliğini belirtmiştir (Avrupa Komisyonu, Kosova ve Sırbistan'dan Anlaşmanın Derhal Uygulanmasını Talep Ediyor, 2024).

AB'den Kosova ile Vize Serbestisi Kararı (2023) Kosova (2024) kaynaklarında da belirtildiği üzere 01.01.2024 tarihi itibariyle Kosova'da vize serbestisi uygulanmış ve Schengen bölgesine vizesiz seyahat edebilmektedir. Bu açıklama sonrası Kosova'nın AB ile ilişkilerinde olumlu bakış açısı ortaya çıkmıştır (Kosova Vatandaşları Artık Schengen Bölgesi'ne Vizesiz Seyahat Edebilecek, 2024)

6. SONUÇ

Sonuç olarak, AB'nin genişleme politikaları komşuları ile ilişkilerinde en önemli araçları olmaktadır. Doğu Avrupa genişlemesi başarı ile sonuçlanmış, tarihsel olaylar AB'nin yönün Batı Balkanlara çevirmiştir. Yugoslavya'nın dağılması, başarı timsali olan Tito'nun ölümü ard arda gelen nedenler hiç hesapta olmayan Balkanlar AB'nin gündemine oturtmuştur.

Balkanlar dağınık bir arka bahçe gibi Avrupa'nın ilgisini çekmiş ve AB'de kendisinde sorumluluk hissederek bu bölge ile ilgilenmeye başlamıştır. Balkanların jeopolitik konumu özellikle İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra Yugoslavya'nın dağılması ve Sovyetler Birliği'nin mağlup olması ile ABD ve Avrupa'nın bölgedeki hakim olma savaşlarının başlamasına sebep olmuştur.

Balkan devletlerinin de Yugoslavya'dan

daha önce ait oldukları devletlerde dahi bağımsız olma arzuları değişen dinamiklerle daha da ortaya çıkmıştır.

Özellikle Hırvatistan bağımsızlık arzusu içinde olan bir devlet olarak 1991 yılında Yugoslavya dağılır dağılmaz bağımsızlığını ilan etmiştir. Makaleden yola çıkarak ele aldığımız bir diğer ülke Kosova olmuştur. Kosova Hırvatistan kadar şanslı olamamıştır. Sırbistan faktöründen kaynaklı olarak 2008 yılında tek taraflı bir bağımsızlık ilan etmiştir. AB’de bazı devletleri tarafından tanınırken bazı devletler tarafından tanınmamaktadır.

Özellikle üyelik söz konusu olduğunda oy birliğine dayanan bir üye olma durumunda Kosova’nın şansını zorlaması gerekmektedir. Hırvatistan 2013 yılında üye olmuştur ki Hırvatistan’da savaş suçlarını Lahey’deki mahkemede teslim etmek koşulu ile bunu gerçekleştirebilmiştir.

Vize serbestisi ile olumlu yönde adımlar atan Kosova, Sırbistan ile ilişkilerini düzelttiği taktirde üyelik için daha net adımlar atabilme durumuna geleceği beklenmektedir.

Kosova ve Hırvatistan özelinde baktığımızda tarihin eski dönemlerinde yer alan bu iki devletin zorlu süreçlerden geçerek AB yolunda çaba gösterdiği gözle görünmektedir. Hırvatistan başarıya ulaşmışken Kosova yolun başında gözükmektedir. Atılan her adım daha tedbirli ilerler ise üyelik de o kadar yakın gözükmektedir.

Son Not

¹ Orta çağ Sırbistanı’nın Eyalet Saboru (meclis), geleneksel hukuka ve alışkanlıklara derinlemesine kök salmış bir kuruluştur. (Kršljanin, 2017).

KAYNAKÇA

AB’den Kosova ile Vize Serbestisi Kararı (2023). NTV: https://www.ntv.com.tr/dunya/abden-kosova-ile-vize-serbestisi-karari,eTiKcfBYSEiDo-dU_wVlnMA

AKPM Kosova’nın* Avrupa Konseyi Üyesi Olmasını Öneriyor. (2024). Council of Europe.

Archick, K. (2017). The European Union: Current Challenges and Future Prospects. Congressional Research Service.

Archick, K., & Morelli, V. L. (2014). European Union Enlargement . Congressional Research Service.

Avdiu, S., & Dugolli, B. (2016). Kosovo in the First Balkan War . *Romanian Journal of History and International Studies*, 3(2), 37-58.

Avrupa Komisyonu, Kosova ve Sırbistan’dan Anlaşmanın Derhal Uygulanmasını Talep Ediyor. (2024). Kosova’nın Haber Portalı: <https://www.kosovaport.com/ak-kosova-ve-sirbistandan-anlasmalin-derhal-uygulanmasini-talep-ediyor>. 9 KASIM 2024

Axyonova, V., & Kartsonaki, A. (2024). The European Union’s Normalisation Policies for Kosovo: Contributing to a Durable Peace? *Formerly Global Review of Ethnopolitics*.

Azarkan, E. (2011). Slovenya, Hırvatistan ve Bosna’nın Bağımsızlık Mücadeleleri ve Yugoslavya’nın Dağılışı. *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi*, 8(2), 53-91.

Baçan, D. (2023). Formation and Comparison of Scenarios of Geopolitical Development of the Western Balkans. *Croatian Geographical Bulletin*, 85(1), 127-148.

Bargués, P., Dandashly, A., Dijkstra, H., & Noutcheva, G. (2024). Engagement against All Odds? Navigating Member States’ Contestation of EU Policy on Kosovo. *Italian Journal of International Affairs*, 59(1), 19-38.

Belloni, R. (2009). European Integration and the Western Balkans: Lessons, Prospects and Obstacles. *Journal of Balkan and Near Eastern Studies*, 11(3), 313-331.

Biogradlija, L., & Beksaç, E. (2024). *AB Komisyonu, Batı Balkanlar’a İlişkin 2024 Raporunu Açık-*

ladı. Anadolu Ajansı: <https://www.aa.com.tr/tr/dunya/ab-komisyonu-bati-balkanlara-iliskin-2024-raporunu-acikladi/3379741#>

Bozkurt, G. S. (2010). Tito Sonrası Dönemde Eski Yugoslavya Bölgesindeki Türkler ve Müslümanlar. *Türk Dünyası İncelemeleri Dergisi*, 51-95.

Butkovic, H., & Samardzija, V. (2014). Challenges of Continued EU Enlargement to the Western Balkans – Croatia’s Experience. *Poznan University of Economics Review*, 14(4), 91-108.

Cantone, S. (2024). EuroNews. EuroNews: <https://tr.euronews.com/2024/04/23/ab-sirbistana-kosova-ile-iliskilerini-normallestirmesi-icin-ultima-tom-verdi>

Chandler, D. (2006). From Dayton to Europe. *International Peacekeeping*, 12(3), 336-349.

Croatia and the European Union. (2019). P. Maldini içinde, *Oxford Encyclopedia of European Union Politics* (s. 1-26).

Çiftçi, S. E. (2018). Avrupa Birliği Genişleme Politikası için İnsan Güvenliği Seçeneği: Bosna-Hersek Örneği. *Doğu Anadolu Sosyal Bilimlerde Eğilimler Dergisi*, 2(1), 1-16.

Dabrowski, M., & Myachenkova, Y. (2018). *The Western Balkans on the Road to the European Union*. Brussels: Bruegel Policy Contribution .

Dalar, M. (2008). Dayton Barış Antlaşması ve Bosna-Hersek’in Geleceği. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(9), 91-123.

Erkmen, M. (2019). Avrupa Birliği’nin Batı Balkanlar’da Genişleme Politikası. *Kapadokya Sosyal Bilimler Öğrenci Kongresi Özel Sayısı*, 1(2), 138-147.

European Commission . (2023). Batı Balkanlar için Büyüme Planı: https://neighbourhood-enlargement.ec.europa.eu/enlargement-policy/growth-plan-western-balkans_en. 15 KASIM 2024

Hoogenboom, J. (2011, Haziran 28). The EU as a Peacebuilder in Kosovo. Romanya.

Hoti, A., Bashota, B., & Sejdiu, B. (2022). Relations between Turkey and Kosovo: Factors and Dynamics. *Southeast European and Black Sea Studies*, 22(1), 145-163.

Ion, B. (2017). The European Union: Challenges and Perspectives. *“Ovidius” University Annals*,

Economic Sciences Series, 17(2), 73-78.

Jano, D. (2009). The Whys and When Enlarging EU to the Western Balkans. *European Journal of Economic and Political Studies*, 2(1), 61-77.

Jović, D. (2018). Accession to the European Union and Perception of External Actors in the Western Balkans. *Croatian International Relations Review*, 24(83), 6-32.

Karagül, V., & Kayıkçı, U. (2020). Hırvatistan’ın Yugoslavya’dan Ayrılma Süreci. S. Akova, & G. Kantar içinde, *Kültür ve İletişim Bağlamında Batı Balkanlar* (s. 181). Ankara: Berikan Yayınevi.

Kelkitli, F. A. (2018). An Assessment of the European Union’s Impact on Resolution of the Kosovo Impasse. *Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi*, 17(1), 33-59.

Korkut, H., & Mulalic, M. (2009). Implications of Dayton Peace Agreement on Current Political Issues in Bosnia-Herzegovina . *Süleyman Demirel University Faculty of Arts and Sciences Journal of Social Science*(2), 107-117.

Kosova. (2024) Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı: https://www.ab.gov.tr/bm-guvenlik-konseyi-karari-1244-altindaki-kosova_45471.html. 9 KASIM 2024

Kosova Vatandaşları Artık Schengen Bölgesi’ne Vizesiz Seyahat Edebilecek. (2024) EuroNews: <https://tr.euronews.com/2024/01/01/kosova-vatandaslari-artik-schengen-bolgesine-vizesiz-seyahat-ede-bilecek>. 8 KASIM 2024

Kršljanin, N. (2017). Interrupted Evolution: the Serbian Medieval Assembly (Sabor). *Parliaments, Estates and Representation*, 37(1), 1-16.

Lachova, M. H. (2024). The Integration of the Western Balkans into the EU. *International Conference*, 30(1), 1-5.

Lika, L. (2023). The Meaning of the Western Balkans Concept for the EU: Genuine Inclusion or Polite Exclusion? *Journal of Southeast European and Black Sea Studies*, 24(1), 1-16.

Mexhuan, B. (2023). The Role of the EU in Shaping Kosovo’s Political Future: A Critical Analysis. *Cogent Social Sciences*, 9(1), 1-15.

Miošić-Lisjak, N. (2006). Croatia and the European Union: A social constructivist perspective.

- Policy Studies*, 27(2), 101-114.
- Mirel, P. (2018). *The Western Balkans: between Stabilisation and Integration in the European Union*.
- Miscevic, T., & Mrak, M. (2017). The EU Accession Process: Western Balkans vs EU-10. *Croatian Political Science Review*, 54(4), 185-204.
- Murad, A., & Ilgün, E. (2014). Croatia's Accession to the European Union and the Future of Bosnia and Herzegovina. *Proceedings of the Faculty of Economics in East Sarajevo*(8), 167-174.
- Nezaj, N. (2015). *The Development of Kosovo and its Relationship with the EU*. Europa-Kolleg Hamburg - Institute for European Integration.
- Obadic, I. (2014). A Troubled Relationship: Yugoslavia and the European Economic Community in Détente. *European Review of History: Revue Europeenne D'histoire*, 21(2), 329-348.
- O'Brennan, J. (2013). *Enlargement Fatigue and its Impact on the Enlargement Process in the Western Balkans*. IDEAS Special Report.
- Ognjanoska, L. (2022). Reinforcing the EU Enlargement Policy Towards Western Balkans: Access to the Single Market as a Credible Goal. *European Papers*, 7(2), 833-855.
- Pisonero, A., & Muletier, Z. (2023) *European Commission*. Key findings of the 2023 Report on Kosovo: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_23_5614. 8 KASIM 2024
- Popović, G., & Erić, O. (2018). Economic Development of the Western Balkans and European Union Investments. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 31(1), 1539-1556.
- Rexhepi, R., Sahiti, V., & Rullani, F. (2020). Kosovo Integration in EU. *Prizren Social Science Journal*, 4(3), 11-23
- Ribeiro, I. M., & Kostas, S. (2021). Diplomacy, Hybrid Leadership, and EU Actorness: Assessing the Role of EU High Representative Catherine Ashton in the 2013 Kosovo-Serbia Agreement. *Eastern Journal of European Studies*, 12(2), 66-85.
- Samardžija, V. (2014). What does the European Union Membership of Croatia mean for the Countries of the Western Balkans. L. Č. Vukadinović içinde, *Yearbook Šipan 2013* (s. 73-84). Zagreb: Center for International Studies.
- Samardžija, V., & Staničić, M. (2004). Croatia on the Path Towards the EU: Conditionality and Challenge of Negotiations. *Croatian International Relations Review*, 10(36/37), 97-103.
- Sancaktar, C. (2019). Sosyalist Yugoslavya'nın Yıkılışında Hırvat Milliyetçiliğinin Rolü. *Akademik İncelemeler Dergisi*, 14(1), 51-86.
- Sekulic, T. (2019). Europe from East to West, from South to North: Harmonization in Turbulent Times. *Economic Integration of the Western Balkans into the European Union: The Role of EU Policies*. içinde Milan: Palgrave Studies in European Political Sociology.
- Sela, Y., & Shala, L. (2023). The European Union Politics in the Western Balkans. *ResearchGate*, 1(2), 23-38.
- Sela, Y., & Shala, L. (2023). The European Union Politics in the Western Balkans. *Kosovo Public Policy Center*, 1(23), 23-38.
- Šeperić, D. (2011). To Europe and Back – The Croatian EU Accession Process and its Outcomes. *Journal for Labour and Social Affairs in Eastern Europe*, 14(4), 463-480.
- (2013). *Serbia and Kosovo: The Path to Normalisation*. Brussels: International Crisis Group .
- Sotiroski, L. (2016). The EU Strategy for Supporting Western Balkans Enlargement Process. *International Journal of Sciences: Basic and Applied Research*, 25(1), 278-296.
- Sotirović, V. B. (2006). The Croatian National Revival Movement (the "Illyrian Movement") and the Question of Language in the Phase from 1830 to 1841. *Edebiyat, Sanat ve Kültür Dergisi*, 3(4), 101-116.
- Syla, F. (2020). *EU Enlargement Agenda toward Western Balkans – The Case of Kosovo*. Center for European Integration Studies.
- Taylor, A. J. (2013). The European Union and State Building in the Western Balkans. *Politics and Governance*, 1(2), 183-195.
- Temizer, A. (2013). Montenegro in the First Balkan War. *Annals of the Academy of Romanian Scientists*, 5(1), 65-80.
- Triantaphyllou, D. (2003). The Balkans between Stabilisation and Membership. *European Union*

Institute for Security Studies (EUISS).

Tziampiris, A. (2005). Kosovo's Future Sovereignty: A Role for the European Union. *Southeast European and Black Sea Studies*, 5(2), 285-299.

Velić, I. (2019). Copenhagen Criteria and Western Balkan Candidate Countries for Membership in European Union: Case of Bosnia and Herzegovina . 278-312.

Visoka, G., & Doyle, J. (2016). Neo-Functional Peace: The European Union Way of Resolving Conflicts. *Journal of Common Market Studies*, 54(4), 862-877.

Yannis, A. (2009). The Politics and Geopolitics of the Status of Kosovo: the Circle is Never Round. *Southeast European and Black Sea Studies*, 9(1-2), 161-170.

Zejnnullahi, V. (2014). Balkan Conflict, the Disintegration of Yugoslavia and the ICTY. *Mediterranean Journal of Social Sciences* , 5(19), 264-269.

DEVLET KIRILGANLIĞI BAĞLAMINDA KIRILGAN BEŞLİ ÜLKELERİNE İLİŞKİN BİR DEĞERLENDİRME

AN ASSESSMENT OF THE FRAGILE FIVE WITHIN THE CONTEXT OF STATE FRAGILITY

Esin Aslanpay 

Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Türkiye,
e-mail: esin.aslanpay@deu.edu.tr

Öz

Ekonomik kırılganlık ve devlet kırılganlığı arasında bir ülkenin ekonomik, politik ve sosyal dinamiklerini içeren karşılıklı bir ilişki bulunur. Ekonomik istikrarsızlıkların söz konusu olduğu bir ortamda sosyal huzur ve barış koşullarının zayıflaması, politik güvensizliklerin gelişmesi mümkündür. Politik istikrarsızlıkların söz konusu olduğu durumlarda ise devlet kırılganlığından söz edilebilir. Bu gibi durumlarda kötü yönetim, ekonomik istikrarı sağlamaya yönelik politikaların hayata geçirilmesinin önünde engel oluşturur. Bir ülkede ekonomik ve sosyo-politik olarak kırılganlık göstergelerinin iyileşmesi yatırımcı güveninin artması, dış şoklara karşı korunma ve küresel ölçekte finansal gelişmelere uyum konularında kritik öneme sahiptir. Ülkelerin ekonomik, sosyal, politik ve uyum sağlama açısından dirençlerini ölçen Kırılgan Devletler Endeksi bu bağlamda çok işlevsel bir araçtır. Bu çalışmada ülkelerin kırılganlıklarının temel belirleyicileri kavramsal olarak detaylı biçimde ortaya konularak, 2013 yılında yapılan Kırılgan Beşli tanımlamasına konu olan ülkelerin kırılganlık dinamikleri, ekonomik kırılganlık ve devlet kırılganlığı bağlantısı/ayırımı üzerinden Kırılgan Devletler Endeksine bağlı olarak incelenmeye çalışılmıştır.

Anahtar kelimeler: Ekonomik Kırılganlık, Devlet Kırılganlığı, Kırılgan Beşli, Kırılgan Devletler Endeksi.

Citation/Atıf: ASLANPAY, E. (2024). DEVLET KIRILGANLIĞI BAĞLAMINDA KIRILGAN BEŞLİ ÜLKELERİNE İLİŞKİN BİR DEĞERLENDİRME. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(3): 383-395, DOI: 10.69599/izd.2610

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Esın Aslanpay
E-mail: esin.aslanpay@deu.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

There is a mutual relationship between economic vulnerability and state fragility that encompasses a country's economic, political, and social dynamics. In an environment marked by economic instability, the weakening of social peace and harmony and the emergence of political insecurity are possible. In cases of political unrest, state fragility becomes a significant concern. Under such circumstances, poor governance poses a barrier to implementing policies to ensure economic stability. Improving indicators of economic and socio-political resilience in a country is critical for enhancing investor confidence, protecting against external shocks, and adapting to global financial developments. The Fragile States Index, which measures the resilience of countries in terms of economic, social, political, and adaptive capacities, is a highly functional tool in this context. This study conceptually elaborates on the key determinants of countries' vulnerabilities and examines the vulnerability dynamics of the countries identified in the 2013 Fragile Five designation. The analysis explores the connection and distinction between economic vulnerability and state fragility through the lens of the Fragile States Index.

Keywords: Economic Vulnerability, State Fragility, Fragile Five, Fragile States Index.

1. GİRİŞ

Dünya ticaret hacminin ve uluslararası sermaye akışının muazzam boyutlara ulaştığı günümüzde, gelişmiş ülkelerle gelişmekte olan ülkelerin şartları bir olmadığı gibi pozisyonları da aynı değildir. Küresel sermayenin hareketi, kendisini daha çok ve daha kolay çoğaltabildiği; yani maliyetlerin düşük olduğu ülkelere doğru gerçekleşmektedir. Ancak bununla birlikte; yatırımcıların yatırım yapacakları ülkeleri belirlerken dikkate aldıkları risk unsurları da bulunmaktadır. Bunların başında şüphesiz ülkenin ekonomik koşullarının seyri gelmektedir. Ekonomik istikrara ek olarak önemli bir başka gösterge de siyasi istikrar ve hukukun üstünlüğü konularıdır. Bu kapsamda ülkelerin yapısal ve politika tercihlerine dayanan esneklikleri/kırılganlıkları küresel sermayenin hareketinin yönünü önemli ölçüde belirleyen konulardır.

Gelişmekte olan ülkelerin birçoğunun gerek doğrudan yatırımlar gerekse spekülasyon karakterli yatırımlar açısından yabancı sermayeye bağımlı olduğu bilinmektedir. 2013 yılında Amerika Birleşik Devletleri Merkez Bankası'nın (FED) parasal genişlemeyi yavaşlatacağını açıklamasının ardından özel-

likle yükselen piyasa ekonomilerine yönelen yabancı fonlarda azalma olduğu gibi başta ABD olmak üzere gelişmiş ekonomilere doğru tersine dönen sermaye akışı gerçekleşmiştir. FED'in kararından sonra dış finansmana son derece bağımlı olan gelişmekte olan ülkelerin ekonomik istikrarına ilişkin etkiler merak konusu haline gelmiştir. Bu bağlamda; FED'in açıklamasının ardından ulusal parası en çok değer kaybeden ülkeler J.P. Morgan analistlerinden James Lord tarafından "Kırılgan Beşli" olarak tanımlanmıştır. Türkiye; Brezilya, Hindistan, Endonezya ve Güney Asya ile birlikte sözü edilen ülkeler grubuna dâhil edilmiştir. Ulusal paranın değer kaybı, yüksek cari açık ve enflasyon düzeyi, büyüme performansında gerileme, dış kaynağa bağımlılık ve yaklaşan seçim gündemleri sözü edilen tanımlamanın ortaya çıkmasında belirleyici olmuştur. Açıkça görüldüğü gibi J. P. Morgan tarafından yapılan kırılganlık tanımlaması, ekonomik göstergelere dayalı olarak ortaya çıkmıştır. Benzer biçimde 2017 yılında bir kredi derecelendirme kuruluşu olan Standard & Poor's yeni bir Kırılgan Beşli listesi açıklamış ve yeni listede yerini koruyan tek ülke Türkiye olmuştur. J. P. Morgan'ın listesi ise zaman içinde değişiklik göstermeye

devam etmektedir. Örneğin Hindistan tanımlama dışına çıkarken listeye Kolombiya, Meksika gibi ülkeler eklenmiştir.

Bu çalışmada Kırılğan Beşli tanımlanması, ilk ortaya çıktığı şekliyle ele alınarak ilgili ülkelerin göreceli ilerlemelerinin incelenmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda ekonomik kırılğanlık ve devlet kırılğanlığı kavramları açıklanarak, Kırılğan Beşli olarak tanımlanan ekonomilerin ortak özellikleri ele alınmakta ve sözü edilen ülkeler, Kırılğan Beşli tanımlamasına ilişkin göstergelerin ötesine geçilerek Kırılğan Devletler Endeksi bağlamında incelenmektedir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Kırılğanlık (Vulnerability) kelimesinin kökeni, Latince “yaralanmak” anlamına gelen “vulnerare” kelimesine dayanmaktadır. Bu etimoloji, kelimeyi, zarar ya da hasara açıklık ve risklilik ile ilişkilendirmektedir (Briguglio, 2014: 6). Genellikle kırılğanlık, bir sapma nedeniyle sistemin negatif bir değişime uğrama riski olarak görülebilir. Risk unsurunun bileşenleri disiplinlere bağlı olarak değişkenlik gösterdiğinden çeşitli disiplinler kırılğanlık kavramına farklı tanımlamalar geliştirmiştir (Naude vd., 2008a: 1).

Çalışmanın bu bölümünde ekonomik kırılğanlık, devlet kırılğanlığı ve sözü edilen kırılğanlık kavramlarına ilişkin temel ölçüm yöntemleri açıklanmaya çalışılmaktadır.

2.1. Ekonomik Kırılğanlık ve Ölçülmesi

Kırılğanlık, ekonomi açısından yeni bir kavram değildir. Ancak popülerite kazanmasında uluslararası ekonomik belirsizlikler ve bazı siyasi kurumların ilgisi etkili olmuştur (Guillaumont, 1999: 2). Ekonomik kırılğanlığı, tanımlamaya ve ölçmeye yönelik birçok yaklaşım söz konusudur.

Doğal afetlerden kaynaklanan çevresel şoklara; dış talepteki ani düşüşlerden, dünya emtia fiyatı istikrarsızlıkları ve uluslararası faiz oranı dalgalanmalarından kaynaklanan şoklara; özellikle de siyasi istikrarsızlıkların sebep olduğu iç şoklara açıklık gibi anlamalarda kullanılabilir. Bu bağlamda; genel bir tanımlama ile kırılğanlık, zarar

görme ve öngörülemeyen olaylardan negatif yönde etkilenme riski olarak tanımlanabilir (Guillaumont, 1999: 4, 5).

Riskin ya şokların ilişkilendirildiği ekonomik karar birimleri ve ekonomik sorunlar da yine kırılğanlık kavramının çerçevesini çizmede işlevseldir. Örneğin önceleri ekonomide kırılğanlık kavramı, çoğunlukla hanehalklarının yoksulluğa düşme ya da yoksulluk içinde yaşamaya devam etme riski ile ilişkili ele alınmıştır (Naude vd., 2008a: 1). Hanehalkı üyelerinin refahı ile ilişkili şokların etkisine odaklanan bu yaklaşım, kırılğanlık kavramının mikroekonomik boyutuyla alakalıdır. Kırılğanlık kavramı, makroekonomik boyutuyla ele alındığında ise şokların ekonomik büyümeye etkisinden söz edildiği söylenebilir (Seth ve Ragab, 2012: 2). Son yıllarda ülke ya da bölge bazında var olan kırılğanlığın hanehalkı bazında kırılğanlığa yol açtığı fikri yaygınlaştığından makroekonomik kırılğanlık kavramına yönelik araştırmalar artış göstermiştir.

1990’lar boyunca kırılğanlık kavramının dış şoklardan zarar görmeye eğilimli ekonomilerin dâhil olduğu bir endeks çerçevesinde işlevselleştirilmesi ve ölçülmesi gereği ortaya çıkmıştır. Bu yaklaşım, özellikle Birleşmiş Milletler sistemi ve Bağımsız Milletler Topuluğu Sekreteryası içinde fark edilmiş ve çeşitli kırılğanlık göstergeleri geliştirilmiştir. Sözü edilen göstergeler, büyük ölçüde kırılğanlığa ekonomik olarak görece daha duyarlı olan küçük devletlere, özellikle de ada devletlerine yönelik olmuştur (Briguglio, 2014: 10).

İlk kırılğanlık endeksinin 1993 yılında Briguglio tarafından geliştirildiği bilinmektedir (Cordina ve Farrugia, 2005: 12). Endeks yalnızca gelişmekte olan Küçük Ada Devletleri (SIDS) için değil; karşılaştırmaya olanak tanınması bakımından mümkün olduğunca ülkeyi içine alacak şekilde oluşturulmuştur. Amaç ekonomik kırılğanlığın ölçümü olduğu için endekste ekonomik değişkenler kullanılmıştır. Ancak konu, yoksulluk ya da az gelişmişlik üzerinden ele alınmadığından kişi başına düşen gelir ve bununla neden-

sellik içinde olan diğer değişkenler endekse dâhil edilmemiştir. Söz konusu endeks 3 bileşenden oluşmaktadır (Briguglio, 1995: 1618-1620):

- Dış ekonomik koşullara açıklık: Çeşitli dış ekonomik koşullara yüksek düzeyde açıklık durumunda, ülkenin kendi ekonomik geleceğinin dış ekonomik koşullar tarafından belirlenme düzeyi artmaktadır.
- Ada ülkesi olma ve uzaklık: Ada ülkesi olma ve uzaklık, beraberinde dış ticaretle belirsizlikleri, gecikmeleri ve maliyet bölünmezliğini getirmektedir.
- Doğal afetlere yatkınlık: Afetler, ekstra maliyetler yaratarak kaynakların doğrudan üretken maliyetlerde kullanılmasından sapsular yarattığı için ekonomik kırılma ile ilişkilendirilmiştir.

Endeks, Briguglio tarafından defalarca kez revize edilerek, endekse yeni boyutların dahil edildiği söylenebilir. Bununla birlikte endeks, yıllar içinde Briguglio'nun temel metodolojisinden yararlanan çeşitli araştırmacılar tarafından yeni değişkenler eklenerek geliştirilmiştir.

Guillaumont'a (2008) göre; bir ülkenin ekonomik kırılma, karşılaştığı şokların ülkenin ekonomik gelişmesini engellenmesi riski olarak tanımlanabilmektedir. Bu bağlamda; ülkenin yaşadığı kırılmanın doğal tehlikeler gibi çevresel ya da doğal şoklar ve uluslararası fiyatlarla ve ticaretle ilişkili olarak yaşanan dış şoklar olmak üzere iki temel kaynaktan ileri geldiği söylenebilir. Bir ülkenin ne kadar kırılma olduğu, şokların sıklığı ve büyüklüğü ile bunlara maruz kalma derecesine ve ülkenin ulaşmış olduğu kapasiteye bağlı olmaktadır. Bu bağlamda Guillaumont, dışsal olan yapısal ekonomik kırılma (structural economic vulnerability) ile uygun olmayan politikalar, kurumlar ve zayıf yönetim kabiliyeti nedeniyle ortaya çıkan devlet kırılmasını (state fragility) birbirinden ayırmak gerektiğini ifade etmektedir (Naude vd., 2008a: 2). Bu ayırım, iki kavram Türkçe'ye çevrilirken aynı kelimeye karşılık gelmelerinden ötürü yaşanan karşılıklı, kavramların halihazırda farklı

karşılıkları bulunduğu İngilizce literatürde de yaşandığını göstermektedir.

2.2. Ekonomik Kırılma ve Devlet Kırılma Ayrımı

Temel olarak kendi vatandaşlarının ortak ekonomik gelişimini sürekli desteklemek konusunda yapabilirlik ve/veya isteklilik anlamında yetersiz bir görüntü arz eden; dışsal şoklara ve iç karışıklıklara son derece açık olan devletler, kırılma devletler (fragile state) olarak anılmaktadır (Naude, 2012: 1). Bu yaklaşımı, bir tür devlet yetersizliği, politika başarısızlığı ve kötü yönetim olarak yorumlamak mümkündür.

Kırılma, her biri birbirleriyle ilgili olmakla birlikte; karışıklık (çatışma) ortamı, düşük gelişme düzeyi, kırılma/dış riske açıklık (vulnerability) ve kalkınmacı bir devlet eksikliği şeklinde 4 ana nedene dayandırılabilir (Naude vd., 2011: 5). Bu bağlamda; uygun olmayan politikalar ve kurumlar ile yönetim kabiliyetinin yetersizliği nedeniyle ortaya çıkan devlet kırılmasının, devletin kendi kontrolü dışında meydana gelen; yani dışsal şoklara, risklere açıklık anlamında kullanılan kırılma (vulnerability) kavramını da içerdiği söylenebilir.

Torres ve Anderson (2004), kırılma devletlerin birtakım ortak sorun alanları olduğunu ve bunların yerel, ulusal ve küresel düzeyde etkiler doğurduğunu ifade eder. Bunlar yoksulluk, karışıklık ve insani krizler, çeşitli insan hakkı ihlalleri, küresel güvenlik tehditleri, organize suçlarda artış küresel refahın azalması ve uluslararası sistemlerin zayıflaması gibi temel sorun alanlarıdır. Carment vd., (2008) ise devlet kırılmasını büyük ölçüde farklı kanallardan ortaya çıkabilen çok sayıda güvenlik riski ile ilişkili olarak açıklamışlardır. Bu kapsamda kırılma devletlerin uluslararası hukuk kuralları ve ilkeleri bakımından bölgesel ve uluslararası risk unsuru olma potansiyeli taşıdığını ifade etmişlerdir.

OECD, kırılma devletleri, siyasi istekliliğin eksik olduğu, kalkınmaya ve yoksul yanlısı politikalar uygulamaya yönelik kapasitenin yetersiz olduğu ülkeler olarak tanımla-

maktadır (OECD, 2005: 2). Birleşik Krallık Uluslararası Kalkınma Departmanı (DFID), kendi toplumlarının çoğunluğu için temel fonksiyonları sağlayamayan ya da sağlayamayacak olan ülkeleri kırılğan devletler olarak tanımlamaktadır (DFID, 2005: 7).

Gelişmekte olan ülkeler, bu kapsamda değerlendirildiğinde genel olarak 4 kategoride ele alınabilir (DFID, 2005: 8):

- Uluslararası toplumla gelişmiş bir ortaklığı devam ettirmek için kapasite ve siyasi istek ortaya koyan İyi Performans Gösteren Devletler
- Sınırlı kapasiteleri ile Zayıf; ancak İstekli Devletler
- Baskıcı da olabilen Güçlü; ancak Kayıtsız Kalan Devletler
- Hem politik isteksizliğin hem de kurumsal kapasite yetersizliğinin gelişmenin önünde engel olduğu Zayıf-Zayıf Devletler

Bu tanımlamaya göre kırılğan devletlerin temel özellikleri, Tablo 1'den izlenebilmektedir. Bu yaklaşım çerçevesinde devlet kırılğanlığının, belli politikaları uygulamak konusunda gönülsüzlüğe ya da istek eksikliğine vurgu yapması bakımından politik tercihlerle de yakından ilişkili olduğu söylenebilir.

Briguglio ve Galea (2003: 3) kavramsal bir ayrıma gitmemiş olmalarına rağmen; siyasi otoritelerin politika tercihlerinin ekonomik kırılğanlık ve esneklik ile ilişkisini kurmuşlardır. Bu kapsamda ekonomik kırılğanlık kavramı; bir ülkenin yapısal, kalıcı ya da kısmen kalıcı özelliklerine değinir. Bu özellikler, ülkeyi, kendi kontrolü dışındaki ekonomik güçler açısından yüksek düzeyde korumasız hale getirir. Ekonomik kırılğanlık ayrıca politika kaynaklı da olabilir; yani yapısal ya da kalıcı özellik göstermeyen unsurlardan da kaynaklanabilir. Yapısal kırılğanlıklarını şiddetlendirici politikalar

Tablo 1. Kırılğan Devletlerin Temel Özellikleri

	Yeterlilik (Kapasite)	İsteklilik
Devletin Güvenlik ve Asayişe Yönelik Yetkisi	<input type="checkbox"/> Devlet, Uluslararası alanda belirgin bir hâkim konumdan yoksundur. <input type="checkbox"/> Devlet, dış sınırları ya da iç topraklarının bir bölümü üzerinde kontrol sahibi olamamaktadır.	Bir ya da daha fazla grup sistematik şekilde şiddete maruz bırakılmakta ve devlet tarafından kasıtlı olarak güvenlikleri sağlanmamaktadır.
Siyasi İktidarın Etkinliği	<input type="checkbox"/> Yürütme Organı, resmi (Yasama Organı) ve resmi olmayan (siyasi parti) kanallardan kontrole tabi değildir. <input type="checkbox"/> Siyasi katılımı sağlayacak mekanizmalar mevcut değildir.	Büyük gruplar, sistematik biçimde siyasi sürecin dışında tutulmaktadır.
Ekonomik Yönetim	Bütçe çevrimi ve planlama süreçleri gibi kamu mali yönetim araçlarının zayıf ya da eksik olması söz konusudur.	Kamu yönetiminde şeffaflık bulunmamaktadır.
Hizmet Sunumuna Yönelik İdari Kapasite	Devlet GSYH'nin %15'inden azını vergilerden elde etmektedir.	Ülkenin belirli bölgelerinin ya da grupların kamu hizmetlerine erişimi kasten sınırlandırılmıştır.

Kaynak: (DFID, 2005: 8).

Tablo 2. Ülkelerin Kırılğanlık ve Esneklik Matrisi

	Benimsenen Politikaların Kırılğanlığı Engellediği Ülkeler	Benimsenen Politikaların Kırılğanlığı Şiddetlendirdiği Ülkeler
Yapısal Olarak Kırılğan Ülkeler	(A) Kendi Çabalarıyla Başarıya Ulaşma	(B) En Kötü Durum
Yapısal Olarak Esnek Ülkeler	(C) En İyi Durum	(D) Kendi Mirasını İsraf etme

Kaynak: Briguglio, Galea, 2003: 3.

uygulayan ülkeler, daha az esnek hale gelirler. Ekonomik esneklik, bir ülkenin planlı politikaları sayesinde yapısal kırılma karşısında durma ve onunla mücadele etme kabiliyeti olarak ifade edilebilir. Kırılma konusunda olduğu gibi esneklik de yapısal ya da sonradan kazanılmış olabilir. Esnekliğin yapısal boyutu, kırılmanın diğer yüzü olarak düşünülebilir. Yani bu durumu; yapısal olarak düşük ekonomik esnekliğe sahip olan ülkelerin, yüksek ekonomik kırılma karşısında olduğu şeklinde okumak mümkündür.

En İyi Durum kategorisinde, yapısal olarak kırılmayan ve aynı zamanda esneklik kuran politikalar benimseyen ülkeler bulunmaktadır. En Kötü Durum kategorisinde, ekonomik esnekliğe ters düşecek politikalar benimseyerek hali hazırda sahip oldukları yüksek yapısal kırılmanın olumsuz etkilerini şiddetlendiren ülkeler bulunmaktadır. Kendi Çabalarıyla Başarıya Ulaşma kategorisinde, yapısal olarak yüksek ekonomik kırılma karşısında olmalarına rağmen benimsedikleri uygun politikalarla yapısal kırılmalarının etkileri ile mücadele ederek ve bunların karşısında durarak ekonomik esneklik kazanan ülkeler bulunmaktadır. Kendi Mirasını İsraf Etme kategorisinde görece daha düşük ekonomik kırılma karşısında sahip; ancak ekonomik esnekliğe zarar veren politikalar uygulayan ve dolayısıyla kendilerini şokların olumsuz etkilerine kendi elleriyle açık hale getiren ülkeler bulunmaktadır (Briguglio vd., 2008: 2).

Dünya Bankası ve OECD, devletleri kırılmaya karşı olarak nitelendirirken “Ülke Politikası ve

Kurumsal Değerlendirme” (CPIA) sınıflandırmasını baz alır. Buna göre CPIA skoru 3,0 ve daha az olan düşük gelirli bir ülke kırılmaya karşı olarak görülür. Bu ülkeler aynı zamanda “stres altında bulunan düşük gelirli ülkeler” (LICUS) olarak da anılır ve “ortaklık bakımından zor ülkeler” olarak tanımlanır (Naude vd., 2008b: 2).

Bir başka yaklaşım; Kanada Kalkınma Ajansı'nın Dış Politika için Ülke Göstergeleri (CIFP) Projesi kapsamında CIFP Kırılma Endeksidir. Buna göre endeks; devletin otoritesine (A), meşruiyetine (L) ve kapasitesine (C) yönelik tehditler nedeniyle devlet kırılmasını kapsamaktadır. Bu göstergeler daha sonra ALC kısaltması ile anılmış devletin performansını; ekonomik yönetim, güvenlik ve suç, insani gelişme, demografik ve çevresel faktörleri kapsayacak şekilde ölçmek için kullanılmıştır (Naude vd., 2008b: 2).

Kırılmaya karşı devletlerin güvenlik tehditleri birçok açıdan ortaya çıkabildiği için literatürde bu devletlerin kırılma düzeyini ölçmeye yönelik birçok spesifik endeks ve çalışma bulunmaktadır. Şüphesiz her biri birbirinden beslenen ve yararlanan bu çalışmalar, çok sayıda veri içermektedir. Ancak bunların hepsine değinmek mümkün olmadığı gibi güvenilirliklerini tespit etmek de güçtür.

Devletlerin kırılmalarına ilişkin en yaygın atıf yapılan endeks, Washington orijinli kâr amacı gütmeyen bir kuruluş olan Fund for Peace tarafından oluşturulan ve önceki adımla Başarısız Devletler Endeksi (FSI) olan Kırılmaya Karşı Devletler Endeksi (FSI)'dir (Kaplan, 2014: 50).

Tablo 3. Kırılmaya Karşı Beşli'de Dönemin Temel Makroekonomik Göstergeleri 2014

Kırılmaya Karşı Beşli (BIITS)	GSYH Milyar USD	KB GSYH USD	Büyüme %	Enflasyon %	İşsizlik %	Bütçe Açığı	Cari Açık
Brezilya	2.346	11.384	0,1	6,4	4,8	-6,5	-4,4
Hindistan	2.048	1.581	7,3	5,3	...	-6,9	-1,5
Endonezya	888	3.491	5,0	8,4	6,1	-2,0	-2,9
Türkiye	798	10.515	2,9	8,2	9,9	-2,1	-5,8
Güney Afrika	350	6.482	1,5	5,8	25,1	-3,4	-5,5

Kaynak: Dünya Bankası, 2014; IMF, 2015a; IMF, 2015b.

Endeks, her biri kendi içinde farklı bileşenlere ayrılan uyum göstergeleri, ekonomik göstergeler, sosyal göstergeler ve politik göstergeler olmak üzere 4 temel boyuttan oluşmaktadır. Uyum göstergeleri; güvenlik aygıtları, gruplaşmış elitler ve grup kutuplaşmalarından oluşmaktadır. Ekonomik göstergeler; eşitsiz ekonomik gelişme ile yoksulluk ve ekonomik gerileme bileşenlerinden oluşmaktadır. Eşitsiz ekonomik gelişim bileşeni, özellikle gelir dağılımı, kırsal alan ve kent ayrımı gibi konular üzerine yoğunlaşırken; yoksulluk ve ekonomik gerileme bileşeni, işsizlik, enflasyon, büyüme, bütçe açığı gibi temel makroekonomik konulara odaklanmaktadır. Sosyal göstergeler; demografik baskılar, mülteciler ve iç göçe zorlanmış vatandaşlar, dış müdahale bileşenlerinden oluşmaktadır. Bu bileşenlerin her biri, kendi içindeki alt başlıklara ilişkin ölçümlere dayanmaktadır. Politik göstergeler ise devletin meşruiyeti, kamu hizmetleri, insan hakları bileşenlerinden oluşmakta ve her bir bileşen, oldukça kapsamlı biçimde alt başlıklara ayrılmaktadır (FFP, 2015: 17).

3.KÜRESEL BİR TANIMLAMA OLARAK KIRILGAN BEŞLİ

Son yıllarda uluslararası yatırım bankaları ve finans kuruluşları, ülkeleri çeşitli gruplar altında sınıflandırmaktadır. Uluslararası sistemin her geçen gün biraz daha birbirine entegre olduğu bir süreçte 2013 yılında küresel bir tanımlama olarak içinde Türkiye'nin de bulunduğu "Kırılgan Beşli" (Fragile Five) grubu ortaya çıkmıştır.

3.1.Tanımlamanın Ortaya Çıkışı ve Dönemin Kırılgan Ekonomileri

Bir yatırım bankası olan Morgan Stanley tarafından hazırlanan 1 Ağustos 2013 tarihli raporda Brezilya, Endonezya, Hindistan Türkiye ve Güney Afrika "Kırılgan Beşli" olarak gruplandırılmıştır. Bu rapordan ilgili beş ülkenin baş harflerini temsilen BIITS kısaltması kullanılmaya başlanmıştır (Akel, 2015: 76). Esasen Kırılgan Beşli tanımlaması, 1980'lerin başlarından itibaren yaygın biçimde Yükselen Piyasa Ekonomileri olarak adlandırılan ülkeleri tanımlamakta kullanılır.

Tablo 4. Kırılgan Devletler Endeksi, 2024

Ülke	Endeks Sıralaması	Endeks Değeri	Güvenlik Aygıtı	Gruplaşmış Elitler	Grup Kutuplaşmaları	Ekonomik Gerileme	Ekonomik Eşitsizlik	İnsan ve Beyin Göçü	Devlet Meşruiyeti	Kamu Hizmetleri	İnsan Hakları ve Hukukun Üstünlüğü	Demografik Baskılar	Mülteciler ve Yerinden Edilme	Dış Müdahale
Brezilya	78	70.3	5.9	6.1	7.5	6.1	6.3	3.2	6.6	6.9	7.4	8.4	3.2	2.7
Hindistan	75	72.3	5.7	7.3	8.2	5.9	5.7	4.8	4.5	7.0	7.6	8.2	3.8	3.6
Endonezya	102	63.7	4.9	7.1	6.6	3.8	4.2	5.4	4.8	5.6	6.7	7.1	4.1	3.4
Türkiye	41	84	6.3	8.8	9.2	7.5	7.1	3.6	7.4	4.9	7.7	6.0	8.7	6.8
Güney Afrika	80	69.6	6.3	6.8	5.7	8.2	6.8	4.3	5.8	6.8	5.1	7.3	3.7	2.8

Kaynak: FFP, 2024, Fragile States Index.

mıştır (Çeviş ve Ceylan, 2015: 6381). Zaman zaman Türkiye, Meksika, Endonezya gibi ülkelerin de birlikte anıldığı bir dönemin BRICS ülkeleri (Brezilya, Rusya, Hindistan, Çin, Güney Afrika), yükselen piyasaların öne çıkan örnekleri arasında kabul edilmekteydi. Bunlar içinde Çin, Rusya ve Meksika dışarıda bırakıldığında geri kalan ülkeler, Kırılğan Beşli olarak adlandırılmaya başlanmıştır (Eğilmez, 2013).

3.2.Kırılğan Beşli Tanımlamasını Hazırlayan Makroekonomik Koşullar

Bilindiği gibi Kırılğan Beşli tanımlaması FED'in tahvil alımlarını azaltacağına ilişkin açıklamasından sonra ortaya çıkmıştır. Ülkelerin bu grubun içinde yer alma nedenleri olarak yüksek cari açık oranları, yüksek enflasyon oranları ve büyüme performansındaki gerileme gösterilmiştir. FED'in tahvil alımını azaltacağını açıklamasının hemen ardından ulusal parası en çok değer kaybeden yükselen piyasa ekonomileri, Kırılğan Beşli grubuna dâhil edilen ülkeler olmuştur. FED'in tahvil alım programını tamamen sona erdirmesi durumunda bu ülkelerin ihtiyaç duyacakları finansmanı bulamama ihtimalinin yüksek olması ve ayrıca gruplaşmanın yapıldığı dönemde Kırılğan Beşli ülkelerin hepsinde yaklaşan bir seçimin; yani belirsizliğin olması –Güney Afrika/Milletvekili Genel Seçimi/Nisan 2014, Hindistan/Milletvekili Genel Seçimi/Mayıs 2014, En-

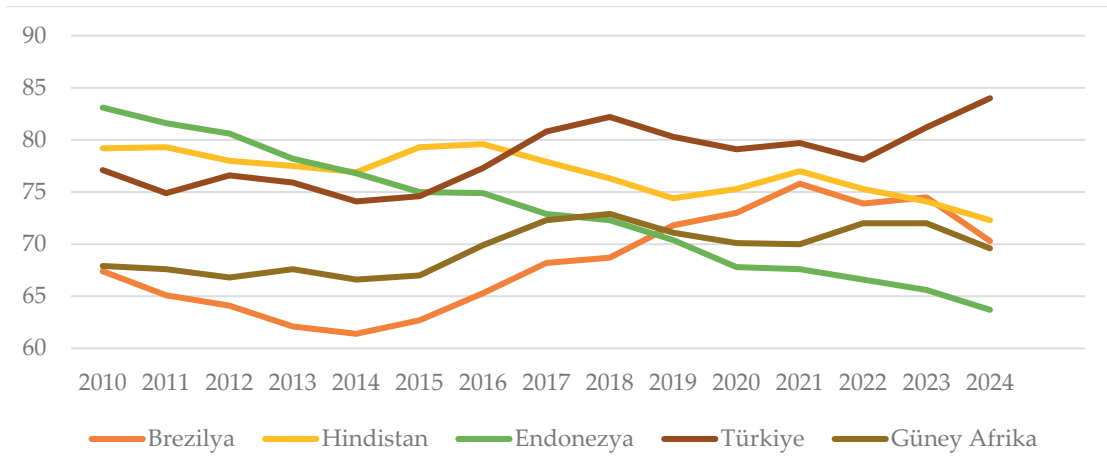
donezya/Cumhurbaşkanlığı Seçimi/Haziran 2014, Türkiye/Cumhurbaşkanlığı Seçimi/Ağustos 2014, Brezilya/Cumhurbaşkanlığı Seçimi/Ekim 2014– gerekçe olarak gösterilmiştir (Eğilmez, 2013; Morgan Stanley, 2013).

Küresel sermaye yatırımlarını, karlılığın en yüksek olduğu risksiz alanlara yönlendirmek ister. Yatırım kararları verilirken dikkate alınan önemli unsurlardan biri, kredi derecelendirme kuruluşlarının değerlendirmeleri olmaktadır.

Kredi derecelendirmesi, kredi derecelendirme kuruluşları tarafından borçlunun kredi riski hakkında oluşturulmuş bağımsız ve kamuya açıklanan görüşlerdir. Kredi dereceleri, kolay anlaşılabilir olması bakımından sembollerle ifade edilir. Bu anlamda kredi derecesi ya da notu, borçlunun borcunu geri ödeyebilme kapasitesini ya da daha doğru bir ifade ile borcunu geri ödeyememe riskini gösterir. Dünyada oldukça fazla sayıda kredi derecelendirme kuruluşu olmasına rağmen bunlar içinde en öne çıkan ve en çok itibar gösterilen kuruluşlar; Standart&Poor's (S&P), Moody's Investor Services (Moody's) ve Fitch IBCA (Fitch)'tir (Seval, 2014: 11, 12).

Derecelendirme kuruluşları, görüşlerini her kesimden yatırımcının anlayabileceği bir şekilde ilan ederler. Basitleştirilmiş şekilde sembollerle ifade ettikleri notlara bir de görünüm eklerler. Bir not değişikliği olabilece-

Grafik1. Yıllar İtibariyle Kırılğan Beşlide Kırılğan Devletler Endeksinin Gelişimi, 2010-2024



Kaynak: FFP, 2024, Fragile States Index.

ğini ve değişikliğin hangi yönde olabileceğini görünümlemler ile belirtilirler. Görünümler, 1-2 yıl içerisinde notun olası değişme yönünü belirtir. “pozitif”, “durağan”, “negatif”, “gelişen” şeklinde olabilir. Bu görünümler notun yanına parantez içinde yazılır. Ancak yatırımcı açısından bir ipucu olmakla birlikte; derecelendirme kuruluşlarının belirledikleri görünümleri not değiştirmek konusunda her zaman dikkate almak zorunda olmadıkları bilinmelidir (Karagöl ve Mıhçıokur, 2012: 15).

Kırılğan Beşli tanımlamasının yapıldığı dönemde sözü edilen ülkelerin notları, Kredi Derecelendirme Kuruluşları bakımından farklılık arz etmiştir. Bu durum kuruluşların kriterlerine göre açıklanabilir. Buna göre; Moody’s ve Fitch, Brezilya’ya alt orta seviyeye denk gelen bir not vererek yatırım yapılabilir düzey kategorisinde değerlendirenken; S&P, spekülâtif seviyeye denk gelen bir not vererek yatırım yapılamaz düzey kategorisinde değerlendirmiştir. S&P, Moody’s ve Fitch, Hindistan’a alt orta seviyeye denk gelen bir not vererek yatırım yapılabilir düzey kategorisinde değerlendirmiştir. Moody’s ve Fitch, Endonezya’ya alt orta seviyeye denk gelen bir not vererek yatırım yapılabilir düzey kategorisinde değerlendirenken; S&P, spekülâtif seviyeye denk gelen bir not vererek yatırım yapılamaz düzey kategorisinde değerlendirmiştir. Moody’s ve Fitch, Türkiye’ye alt orta seviyeye denk gelen bir not vererek yatırım yapılabilir düzey kategorisinde değerlendirenken; S&P, spekülâtif seviyeye denk gelen bir not vererek yatırım yapılamaz düzey kategorisinde değerlendirmiştir. S&P, Moody’s ve Fitch, Güney Afrika’ya alt orta seviyeye denk gelen bir not vererek yatırım yapılabilir düzey kategorisinde değerlendirmiştir (Trading Economics, 2015).

J. P. Morgan analistlerinden James Lord tarafından yapılan Kırılğan Beşli tanımlaması, gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı bakımından oldukça fazla eleştiriye maruz kalmıştır. Ancak 2013 yılında bu ülkelerin aynı grup altında anılması, birtakım gerekçelerle açıklanmaktadır. Buna göre; öncelikle bu ül-

kelerin hepsinde siyasi seçimlerin olması, siyasal istikrarsızlığı gündeme getirmiştir. Gruptaki bazı ülkelerde var olan yolsuzluk tartışmaları, istikrarsızlığın artmasına neden olmuştur. Bu ülkelerde ekonomik büyüme performansı gerilerken yüksek enflasyon, cari açık ve işsizlik gibi temel makroekonomik sorunların arttığı gözlenmiştir. Kişi başına düşen gelir düzeyini artıramayan bu ülkelerin, orta gelir tuzağında buldukları bilinmektedir. Ve en önemli nedenlerden bir diğeri de bu ülkelerin dış finansmana olan yüksek bağımlılığı olarak ifade edilebilir. FED’in açıklamasından sonra yaşadıkları dış finansman sıkıntısı nedeniyle ulusal paralarının diğer ekonomilere kıyasla daha fazla değer kaybetmesi, bu durumu açıklar niteliktedir (Eğilmez, 2015).

4.KIRILGAN BEŞLİ’NİN KIRILGAN DEVLETLER ENDEKSİ BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Kırılğan Devletler Endeksinin doğru yorumlanabilmesi için bilinmesi gereken, düşük endeks değerinin olumlu algılanması gerektiğidir. Dolayısıyla endeks değerindeki bir düşüş, ilerleme göstergesi olarak ele alınırken bir artış, istikrarsızlık göstergesi olarak yorumlanmaktadır. Endeks değeri, 179 ülkenin 12 alt göstergesinin 10 üzerinden puanlanması ve bu puanların toplanması suretiyle hesaplanmaktadır. Dolayısıyla daha yüksek endeks puanı ve daha düşük endeks sıralaması, görece daha kırılğan ülkeleri ifade etmektedir.

2024 yılı rakamlarına göre (FFP, 2024) dünyada en iyi skoru gösteren ülke, 12.7 puanlık endeks değeri ile Norveç olmuş ve “Very Sustainable” kategorisinde yer almıştır. 2024 yılında Norveç’i izleyen ülkeler sırasıyla Finlandiya, İzlanda, Yeni Zelanda, Danimarka, İsviçre ve İrlanda’dır. Somali ise 111.3 puanlık endeks değeri ile son sırada yer almış ve “Very High Alert” kategorisinde değerlendirilmiştir. 2024 yılı itibarıyla Kırılğan Beşli ekonomiler içinde en iyi performansı göstererek, kırılğanlık düzeyini önceki yıla göre 4,2 puan düşüren ülke ise Brezilya olmuştur. Grafik 1’de ülkelerin son

10 yıllık performansı incelendiğinde ise Endonezya'nın kırılma düzeyini 13,1 puan düşürerek 179 ülkenin sıralandığı Kırılma Devletler Endeksinde 20 sıra yükseldiği görülmektedir. Yıllar içinde Endonezya'nın genel kırılma ortalamasının istikrarlı bir şekilde azaldığı görülürken tüm kırılma göstergeleri de özel olarak istikrarlı bir biçimde iyileşmiştir. Kırılma Beşli ekonomiler içerisinde tanımlamanın yapıldığı 10 yılı aşkın süre öncesinden günümüze kadar geçen süreçte en kötü performans gösteren ülke Türkiye olmuştur. Her ne kadar bazı yıllarda sosyal, ekonomik, politik ve uyum içinde olma göstergelerinde yaşanan iyileşmeler nedeniyle Türkiye'nin sıralaması yükselme göstermiş olsa da genel performans açısından Türkiye istikrarlı bir ilerleme sağlayamamıştır. 2013 yılında 75,9 puanla 86. sırada yer alan Türkiye, 2024 yılına gelindiğinde 84 puanlık endeks değeri ile 179 ülke içinde 41. sıraya gerilemiştir.

Kırılma Beşli'nin kırılma performansına ilişkin bazı dikkate değer hususlar söz konusudur. Örneğin Türkiye açısından kırılma düzeyinin yükselmesine önemli ölçüde etki eden göstergeler şöyledir:

○ Mültecilerin, yurt içinde ve yurt dışında yerlerinden edilmiş kimselerin ev sahibi topluluklar üzerindeki etkisini gösteren mülteciler ve yerinden edilme göstergesi bakımından Kırılma Beşli grubuna dâhil diğer ülkeler içinde Türkiye, dikkate değer biçimde kötü performans göstermektedir. Ülkenin dış aktörlerin etkisine açıklığını gösteren dış müdahale göstergesi bakımından ise özellikle son 5 yıllık dönemde yine Türkiye'nin diğer ülkeleri geride bırakan düzeyde kırılma olduğu görülmektedir. İnsan hakkı ihlalleri, yargı bağımsızlığı aşırı güç kullanımı ve baskıcı uygulamaları içeren insan hakları ve hukukun üstünlüğü göstergesi ile siyasi istikrar, yolsuzluk, kamu kurumlarına güven ve yönetimde etkinlik gibi parametrelere dayanan devlet meşruiyeti göstergesi de Türkiye'nin görece olarak kırılma düzeyini daha fazla etkileyen dinamiklerdir. Etnik, dini ve sosyal gruplar arasındaki gerilimin izlendiği grup

kutuplaşmaları ve siyasi elitler ile yönetici sınıf arasındaki ayrışmaları yansıtan gruplaşmış elitler göstergeleri, belirgin biçimde; devletin iç ve dış güvenlik tehditlerine karşı vatandaşlarını koruma kapasitesini yansıtan güvenlik aygıtları göstergesi de yine görece olarak Türkiye'nin Kırılma Devletler Endeksi sıralamasını önemli ölçüde etkileyen göstergelerdir.

○ Genel olarak istikrarlı bir gelişim gösteren Endonezya ise nitelikli işgücü ve güvenlik eksikliği nedeniyle göçü ifade eden insan ve beyin göçü göstergesi dışındaki hiçbir göstergede Kırılma Beşli ekonomilerden daha kötü bir performans göstermemiştir. Çoğunlukla tüm göstergelerde ilerleme performansı gösteren Endonezya'nın Kırılma Beşli'ye göre en kötü performans gösterdiği insan ve beyin göçü göstergesinde bile son beş yıllık dönemde istikrarlı bir iyileşme söz konusudur.

○ Hindistan'ın geçtiğimiz 10 yıllık dönemde kırılma düzeyi inişli çıkışlı bir performans göstermiş olmakla birlikte 2021 yılından bu yana istikrarlı biçimde gelişme yolunda ilerlemektedir. Devlet meşruiyeti, mülteciler ile yerinden edilmiş kimseler, dış müdahale göstergeleri Hindistan'ın özellikle son beş yıllık dönemdeki kırılma düzeyini gelişme yönlü etkileyen göstergelerdir. 7 puan ve üzeri olarak puanlanmış olan insan hakları ve hukukun üstünlüğü, gruplaşmış elitler, grup kutuplaşmaları ile nüfus dinamiklerinden kaynaklanan demografik baskılar ve temel hizmetlerin devlet tarafından sunumuna odaklanan kamu hizmetleri göstergeleri alanlarında politika geliştirilmesine ihtiyaç olduğu söylenebilir.

○ Brezilya'nın kırılma düzeyi, 2014'ten 2021 yılına kadar istikrarlı bir biçimde artış göstermiştir. Endeks değeri artarken sıralaması gerilemiştir. Bu trende paralel seyreden göstergeler, temel makroekonomik verilerdeki gerilemeleri içeren ekonomi, devlet meşruiyeti, kamu hizmetleri, insan hakları ve hukukun üstünlüğü, güvenlik aygıtları ve grup kutuplaşmaları göstergeleridir. Son birkaç yıllık dönemde

kırılganlık göstergelerinde görece bir iyileşme olan Brezilya 2024 yılı itibarıyla 70,3'lük kırılganlık endeksi değeri ile Kırılgan Beşli grubunun tam ortasında yer almaktadır.

o Güney Afrika, mülteciler ve yerinden edilmiş kimseler göstergesinin kararlı bir biçimde olumlu yönde, iyileşme yönünde değişmesi dışında diğer tüm göstergelerde yıllar itibarıyla inişli çıkışlı bir performans sergilemiştir. Son beş yıllık dönemde dış müdahale, mülteciler ve yerinden edilmiş kimseler ile insan ve beyin göçü kırılganlık düzeyini olumlu etkileyen göstergelerdir. 2021 yılına kadar insan hakları ve hukukun üstünlüğü bakımından diğer göstergelere göre oldukça olumlu performans gösterdiği söylenebilir.

5. SONUÇ

Sermayenin küresel ölçekte yatırım yapabilmesini sağlayan süreç, sermayeyi ülkelere çekmek isteyen ülkeleri dünya piyasalarında birer rakip haline getirmiştir. Bu süreçte, ülkeler yaygın biçimde sosyoekonomik, politik, hukuki ve askeri koşulları dikkate alınarak gruplandırılmaya çalışılmıştır. Şüphesiz özellikle gelişmekte olan ülkelere ilişkin yapılan değerlendirmeler ve oluşturulan gruplar, küresel ölçekte faaliyet gösteren yatırımcıların önemle dikkate aldıkları hususlardır.

2013 yılında Brezilya, Hindistan, Endonezya, Türkiye ve Güney Afrika'nın aynı grup altında anılması da birtakım gerekçelerle açıklanmaktadır. Buna göre; öncelikle bu ülkelerin hepsinde 2014 yılında siyasi seçimlerin yapılması, belirsizlikleri artırırken siyasal istikrarsızlığı gündeme getirmiştir. Bazı ülkelerdeki yolsuzluk sorunları, istikrarsızlık tartışmalarını da daha alevlendirmiştir. Bu ülkelerde ekonomik büyüme performansının gerilediği, yüksek enflasyonun düşürülemediği, bütçe dengesi ve cari dengede açık pozisyonun artış gösterdiği ve işsizliğin arttığı gözlemlenmiştir. Orta gelir tuzağında bulunan bu ülkelerin dış finansmana olan yüksek bağımlılıkları da "Kırılgan Beşli" de yer almalarının önemli bir gerekçesidir. Bu ülkelerin hepsinde

makroekonomik göstergelerin tümü bakımından gidişatın aynı olduğunu söylemek yanlış olacaktır. Zira bazı ülkelerde enflasyon çok yüksekken bazılarında işsizlik problemi had safhadadır. Sonuç olarak J. P. Morgan analistlerinden James Lord tarafından yapılan Kırılgan Beşli tanımlamasının tüm göstergeleri ile ekonomik kırılganlığa dayandığı söylenebilir.

Ancak daha önce de ifade edildiği gibi yalnızca makroekonomik olarak riske açık olmak bir ülkenin küresel ölçekte kırılganlık düzeyini anlamada yeterli veri sunmamaktadır. Briguglio ve Galea (2003) tarafından incelendiği üzere ülkelerin kırılganlık düzeyleri ile esneklikleri arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Buna göre bir ülke yapısal olarak kırılgan olabilir; ancak ülkenin politika tercihleri kırılganlığın farkında olarak ve bunu önlemeye çalışarak belirleniyor ise ülkenin içeriden ve dışarıdan kaynaklanacak şoklara ve risklere karşı yüksek esneklik kazanması mümkündür. Aksine yapısal olarak kırılgan olmayan ülkelerin, kötü yönetim ve politika tercihleri ile var olan esnekliği kırılganlığa dönüştürmeleri olasıdır. Dolayısıyla küresel krizlere karşı hassasiyet, şoklara ve risklere açıklık tek bir boyutla değil; ülkelerin ekonomik, sosyal, politik pek çok dinamiği ile ilgilidir. Bunların bir kısmı yapısal olduğu gibi bir kısmı politika yapıcılarının tercihleri ile ilgili olmaktadır. Kırılganlık, özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından son derece önemlidir. Çünkü kırılganlık aynı zamanda hassasiyet anlamına gelmektedir. Kırılganlık, özellikle dış şoklara ve küresel finansal değişimlere direnç kapasitesinin önemli bir belirleyicidir. Bu kapsamda sözü edilen direncin yalnızca ekonomik göstergelerle kavranmasının ve açıklanmasının yeterli olmadığı Kırılgan Devletler Endeksi göstergelerinden açıkça görülmektedir. Bir ülkenin kırılganlığını anlamada ekonomik göstergelerin yanı sıra sosyal, politik ve askeri birtakım göstergelerin, çatışmacı ve kutuplaştırıcı bir ortamın olup olmadığının, jeopolitik konum nedeniyle çevresel koşulların, güven, uyum ve hukukun üstünlüğü gibi parametrelerin ekonomik göstergeler

kadar belirleyici olduğu ifade edilmelidir. Bu anlamda göstergelerin ortaya koyduğu üzere ülkelerin yapısal olarak güçlü olan yönlerini pekiştirerek, zayıf olan yönlerini geliştirerek görece esnekliklerini artıracak politika tercihlerinde bulunmaları kırılabilirlik düzeylerinin artmasını mümkün kılacaktır.

KAYNAKÇA

- Akel, V. (2015). "Kırılabilir Beşli Ülkelerinin Hisse Senedi Piyasaları Arasındaki Eşbü-tünleşme Analizi". *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 11(24), 75-96.
- Briguglio, L. (2014). A vulnerability and resilience framework for small states. In D. Bynoe-Lewis (Eds.), *Building the resilience of small states: a revised framework* (pp. 1-102). London: Commonwealth Secretariat. <https://www.um.edu.mt/library/oar/handle/123456789/18015>, (Erişim tarihi: 19.10.2024).
- Briguglio, L. (1995). "Small Island Developing States and Their Economic Vulnerabilities". *World Development*, 23(9), 1615-1632.
- Briguglio, L., Cordina, G., Farrugia, N., Vella, S. (2008). *Economic Vulnerability and Resilience: Concepts and Measurements*. United Nations University World Institute for Development Economics Research, Research Paper No: 2008/55.
- Briguglio, L., Galea, W. (2003). *Updating and Augmenting the Economic Vulnerability Index*. Occasional paper, Islands and Small States Institute of the University of Malta, 4, 1-15. Erişim adresi: <https://www.um.edu.mt/library/oar/handle/123456789/18371>, (Erişim tarihi: 19.10.2024).
- Carment, D., Prest, S., Samy, Y. (2008). *Determinants of State Fragility and Implications for Aid Allocation: An Assessment Based on the Country Indicators for Foreign Policy Project*. United Nations University World Institute for Development Economics Research, Research Paper No: 2008/46.
- Cordina, G., Farrugia, N. (2005). "Measuring Vulnerability: A Methodological Review and a Refinement Based on Partner Country and Price Volatility". *Occasional Papers on Islands and Small States*, 4, 1-22.
- Çeviş, İ., Ceylan, R. (2015). "Kırılabilir Beşlide Satın Alma Gücü Paritesi Hipotezinin Test Edilmesi". *Journal of Yasar University*, 10(37), 6381-6393.
- DFID (2005). Why we need to work more effectively in fragile states. Retrieved August, 21, 2015.
- Eğilmez, M. (2013). *Kırılabilir Beşli*. Erişim adresi: <http://www.mahfiegilmez.com/2013/11/kirlgan-besli.html>, (Erişim tarihi: 12.10.2024).
- Eğilmez, M. (2015). *Kırılabilir Ekonomilerin En Kırılabilirleri*. Erişim adresi: <http://www.mahfiegilmez.com/2015/09/kirlgan-ekonomilerin-en-kirlganlar.html>, (Erişim tarihi: 12.10.2024).
- FFP (2015). *Fragile States Index 2015*. Powered by the Fund for Peace.
- FFP (2024). *Fragile States Index*. Powered by the Fund for Peace.
- Guillaumont, P. (1999). *On the Economic Vulnerability of Low Income Countries*. Erişim adresi: <http://siteresources.worldbank.org/INTPOVERTY/Resources/WDR/stiglitz/Guillau2.pdf> (Erişim tarihi: 15.11.2023).
- Guillaumont, P. (2008). *An economic vulnerability index: its design and use for international development policy* (No. 2008/99). WIDER Research Paper.
- IMF (2015a). *World Economic Outlook October 2015- Adjusting to Lower Commodity Prices*. Erişim adresi: <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2016/12/31/World-Economic-Outlook-October-2015-Adjusting-to-Lower-Commodity-Prices-43229> (Erişim tarihi: 09.10.2024).
- IMF (2015b). *World Economic Outlook Database, October 2015 Edition*. Erişim adresi: ht-

[tps://www.imf.org/~media/Websites/IMF/imported-flagship-issues/external/pubs/ft/weo/2015/02/pdf/_c1pdf.ashx](https://www.imf.org/~media/Websites/IMF/imported-flagship-issues/external/pubs/ft/weo/2015/02/pdf/_c1pdf.ashx), (Erişim tarihi: 09.10.2024).

Kaplan, S. (2014). "Identifying Truly Fragile States". *The Washington Quarterly*, 37(1), 49-63.

Karagöl, E. T., Mihçioçuk, Ü. İ. (2012). *Kredi Derecelendirme Kuruluşları: Alternatif Arayışlar*. Siyaset, Ekonomi ve Toplum Araştırmaları Vakfı, SETA Rapor, Ankara.

Morgan Stanley (2013). «Elections 2014: How Fragile are the 'Fragile Five'?'». *Tales from the Emerging World*. Erişim adresi: https://www.morganstanley.com/public/Tales_from_the_Emerging_World_Fragile_Five.pdf(Erişim tarihi: 25.11.2023).

Naude, W. (2012). *What is the (New) Deal with Fragile States?*. United Nations University World Institute for Development Economics Research, Research Brief, No: 1.

Naude, W., Santos-Paulino, A. U., McGillivray, M. (2008a). *Vulnerability in Developing Countries*. United Nations University World Institute for Development Economics Research, Research Brief, No: 2.

Naude, W., Santos-Paulino, A. U., McGillivray, M. (2008b). *Fragile States*. United Nations University World Institute for Development Economics Research, Research Brief, No: 23.

Naude, W., Santos-Paulino, A. U., McGillivray, M. (2011). "Fragile States: An Overview". *Fragile States Causes, Costs, and Responses* (Ed. Naude, W., Santos-Paulino, A. U., McGillivray, M.), 1-30. Oxford, UK: Oxford University Press.

OECD (2005). *Chair's Summary: Senior Level Forum On Development Effectiveness In Fragile States*. Office of the DAC Chair. DAC/CHAIR(2005)3, London. Erişim adresi: [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DAC/CHAIR\(2005\)3&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DAC/CHAIR(2005)3&docLanguage=En) (Erişim tarihi: 22.10.2024).

Seth, A., Ragab, A. (2012). *Macroeconomic*

Vulnerability in Developing Countries: Approaches and Issues. International Policy Centre for Inclusive Growth, Working Paper, No: 94.

Seval, B. (2014). *Kredi Derecelendirmesi*. Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu, Lisanslama Sınavları Çalışma Kitapları. Erişim adresi: http://serpam.org/wp-content/uploads/Kredi_Derecelendirme.pdf(Erişim tarihi: 21.11.2015).

The World Bank. *DataBank*. Erişim adresi: <http://data.worldbank.org/> (Erişim tarihi: 05.12.2023).

Torres, M. M., Anderson, M. (2004). *Fragile States: Defining Difficult Environments for Poverty Reduction*. Poverty Reduction in Difficult Environments Team Policy Division, UK Department for International Development, PRDE Working Paper No: 1.

Trading Economics. *Credit Ratings*. Erişim adresi: <http://www.tradingeconomics.com/> (Erişim tarihi: 09.12.2023).



SERBEST BÖLGELERDE VERGİ UYGULAMALARI

Seyit Yaşar

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

I-GENEL BİLGİ

Türkiye’de serbest bölge kurulması ile ilgili somut girişimler 1980’li yıllarda başlamış olmakla birlikte, bundan önceki çalışmaların tarihi Cumhuriyetin ilk yıllarına kadar uzanır. 22 Haziran 1927 tarihinde 1132 sayılı ‘Serbest Mıntıka Kanunu’ kabul edilmiş. 17 Mayıs 1976 tarihinde ise 4893 sayılı ‘Şark Halı ve Kilimleri ve Benzerleri ve Hayvan Postları İçin Kurulacak Serbest Yer Hakkında Kanun’ yürürlüğe konulmuştur. Ancak, Türkiye’de serbest bölge konusunda 3218 sayılı Kanundan önce atılan en önemli adımın 21 Aralık 1953 tarihinde kabul edilen 6209 sayılı Serbest Bölge Kanunu olduğu söylenebilir.

Serbest Bölge kurulmasına yönelik kanuni çerçeveyi hazırlamış olan bu kanuna dayanılarak 1956 yılında ‘6209 sayılı Kanunun uygulamada bekleneni vermemesi üzerine mevzuata ilişkin başka girişimler gerçekleştirilmiş ancak, çalışmalar daha çok ülkedeki ekonomik politikaların değiştiği dönem olan 1980’li yıllarda ivme kazanabilmiştir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun 15 Haziran 1985 yılında yürürlüğe girmesiyle serbest bölge kurma çalışmalarının hukuki temelleri oluşmuş ve serbest bölgelerin ufku açılmıştır. Bu olumlu atmosfer içinde ilk olarak arazileri ve altyapı harcamaları devlet tarafından karşılanacak olan serbest bölgelerin kurulması çalışması Mersin ve Antalya’da başlatılmış ve bunların sonuçları 1986 yılında alınmıştır.

Ülkemizdeki Serbest Bölge modeli temel olarak ihracata dayalı yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amaçlarıyla 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında ve buna bağlı olarak Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği ile diğer alt mevzuat düzenlemeleri uyarınca, ülkemizdeki gümrük ve vergi uygulamaları ile eşgüdüm halinde yürütülmektedir. Serbest bölgelerin yer ve sınırlarını belirlemeye Cumhurbaşkanlığı yetkilidir.

Yeni bir serbest bölge kurulması için gerekli olan yatırımların yapılması ya da mevcut bir serbest bölgenin altyapısının yenilenmesi, iyileştirilmesi veya bölgede ihtiyaç duyulan diğer yatırımların yapılması ile bölgenin işletilmesi amaçlarıyla, yerli/yabancı gerçek veya tüzel kişiler ya da kamu kurum ve kuruluşları Cumhurbaşkanlığına yetkilendirilmekte olup, bu şirketler Bölge Kurucu ve İşleticisi (BKİ) Şirketler olarak adlandırılmaktadır.

Türkiye-AB Gümrük Birliği’nin bir parçası olarak, serbest bölgelerden A.TR Belgesi düzenlenerek AB’ye eşya gönderilmesi mümkündür. Üçüncü ülke menşeli ürünler ise Ortak Gümrük Tarifesi’nde belirtilen oran üzerinden serbest dolaşıma sokulduktan sonra ATR Belgesi düzenlenerek AB’ye gönderilebilir.

Citation/Atf: YAŞAR, S. (2024). SERBEST BÖLGELERDE VERGİ UYGULAMALARI. *İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ*. 7(3): 396-432

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:

Seyit Yaşar

E-mail: seyit.yasar@gelirler.gov.tr



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

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

İşbu makalemizde 2023 yılı rakamlarına göre yaklaşık 99.000 kişinin istihdam edildiği ve 13 Milyar Amerikan Dolarını aşkın ihracat hacmine sahip serbest bölgelerde vergi uygulamalarına değinilecektir.

Serbest Bölge Bulunan İllerimiz

Akdeniz kıyısında Mersin, Antalya ve Adana-Yumurtalık Serbest Bölgeleri;

Ege Bölgesinde Ege (İzmir), Denizli, İzmir ve Batı Anadolu Serbest Bölgeleri;

Marmara Bölgesinde İstanbul İhtisas, İstanbul Endüstri ve Ticaret, İstanbul Trakya, Avrupa, Kocaeli, Tübitak-Mam Teknoloji ve Bursa Serbest Bölgeleri;

Karadeniz kıyısında Trabzon, Rize ve Samsun Serbest Bölgeleri;

Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Gaziantep Serbest Bölgesi;

İç Anadolu Bölgesinde Kayseri Serbest Bölgesi faaliyet göstermektedir.

II-SERBEST BÖLGELERİN VERGİSEL DURUMU

Serbest Bölgelerle İlgili Mali Mevzuat

- 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu
- 4458 Sayılı Gümrük Kanunu
- Serbest Bölge Uygulama Yönetmeliği
- Gümrük Yönetmeliği
- 1 no.lu KVK genel tebliği
- 345 ve 348 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği
- Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği
- Serbest Bölge Genelgeleri

Uygulanmayacak Kanunlar

Serbest bölgelerde;

-4817 sayılı yabancıların çalışma izinleri hakkında kanun,

-4875 sayılı doğrudan yabancı yatırımlar kanunu,

-5393 sayılı belediye kanununun ölüm ve yangın halleri, kanalizasyonların inşa ve tamiri ile içme, kullanma, endüstri suyunu sağlamaya ve gaz, su, elektrik sarfiyatını denetlemeye yönelik maddeleri dışında kalan hükümleri,

-5682 sayılı pasaport kanunu,

-5683 sayılı yabancıların Türkiye'de ikamet ve seyahatleri hakkında kanun ile diğer kanunların 3218 Sayılı Kanuna aykırı hükümleri uygulanmaz.

A-Gelir ve Kurumlar Vergisi

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6. Maddesinde;

“Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; yer ve sınırları Cumhurbaşkanınca belirlenmiş, serbest dolaşımında olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Bu Kanun kapsamında kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulan kullanıcılar ve işleticiler, yatırım ve üretim safhalarında Cumhurbaşkanınca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılır.

Bu Kanun kapsamında kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulmayan kullanıcılar, yatırım ve işletme safhalarında bu Kanun kapsamında yararlanılmayan vergi ve vergi dışı teşviklerden ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde yararlandırılır.”

8. maddesinde; *“Serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret, dış ticaret rejimine tabidir. Serbest bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmaz.*

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan işletmelerde yatırım amaçlı olarak kullanılan makine ve ekipmanın bakım onarım ihtiyaçlarının Türkiye'nin diğer yerlerinde karşılanması, bölge faaliyetleri sonucu ortaya çıkan atık ve hurdaların Türkiye'ye çıkarılması, Türkiye'nin diğer yerlerinde yapılacak film çekim faaliyetlerinde kullanılacak araç-gereç ve ekipmanın bölgeden geçici çıkışı ve benzeri özellik arz eden durumlarda vergi mükellefiyetine ilişkin hükümler hariç olmak üzere, iş ve işlemlerin basitleştirilmesine ilişkin

usul ve esaslar Ekonomi Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca müştereken belirlenir.

Bedeli 5000 ABD doları veya karşılığı Türk Lirasını geçmeyen Türkiye mahreçli mallar, isteğe bağlı olarak ihracat işlemine tabi tutulmayabilir.”,

9. maddesinde; “Serbest bölgelerdeki faaliyetlerle ilgili her türlü ödemeler dövizle yapılır.

...”,

Geçici 2. Maddesinde; “Bu Kanun, bir serbest bölge için, o serbest bölgenin faaliyete geçmesinden itibaren uygulanır. Faaliyete geçiş tarihi ise, o serbest bölge alanını çevreleyen çit, kule ve kapı inşaatlarının tamamlanması ve bölge müdürlüğü, polis ve gümrük birimlerinin göreve başlaması suretiyle bölgenin resmen açılış tarihidir.

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

(5810 sayılı kanunun 7 nci maddesiyle değişen fıkra; Yürürlük 1.1.2009)Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde (7524 sayılı Kanunun 24 üncü maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde(02.08.2024)) imal ettikleri ürünlerin yurt dışına satışından elde ettikleri kazançları ile serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayırıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti

alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye’ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) (6772 sayılı kanunun 7 nci maddesiyle değişen bent; Yürürlük 24.02.2017)Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85’ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu oranı %50’ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye (703 Sayılı KHK’nın 192 nci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:09.07.2018)Cumhurbaşkanı yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu yetkiyi, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanabilir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Geçici 6. Maddesinde; “Serbest bölgeler, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihe kadar, gümrük rejimleri açısından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında, menşe hükümlerinin uygulanması bakımından ise Türkiye Gümrük Bölgesi sayılır.”,

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun ‘Muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırı ‘ başlıklı 35. Maddesinde;“(1) Diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, kurumlar vergisi bakımından geçersizdir.

(2) Kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm ek-

lenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.

(3) Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.”,

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Ek 1. Maddesinde; “2024 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2024 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere 02.08.2024)

(1) Nihai ana işletmesinin konsolide finansal tablosundaki yıllık konsolide hasılatı, gelirin raporlandığı hesap döneminden önceki dört hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon avro karşılığı Türk lirası sınırını geçen çok uluslu işletme gruplarının bağlı işletmelerinin ilgili hesap dönemindeki kazançları, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine tabidir.

(2) Hesap döneminin on iki aydan farklı olması durumunda, hesaplanan konsolide hasılatın bir yıla iblağ edilmesi ile tespit olunan tutar, birinci fıkra kapsamındaki hasılat sınırının tespitinde dikkate alınır.”,

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 1. Maddesinde; “(1) Bu Kanun uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca ayrıca kesinti yapılmaz.

(2) Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca ayrıca kesinti yapılmaz. Anılan maddeye göre yapılan vergi kesintileri 34 üncü madde hükümleri çerçevesinde kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. Şu kadar ki; söz konusu maddenin (2) ve (3) numaralı fıkraları kapsamında kesinti suretiyle ödenen verginin, işlemde doğan kazancın tâbi olduğu vergi kesintisi oranıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı, yıllık beyanname hesaplanan vergiden mahsup edilmez.

(3) Dar mükellef kurumların Türkiye’deki iş yerlerine atfedilmeyen veya daimî temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen ve Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti yapılmış kazançları ile bu kurumların tam mükellef kurumlara ait olup İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan ve geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrasının altıncı paragrafı kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmayan kazançları ve bu kurumların daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri tamamı geçici 67 nci madde

kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazançları için yıllık veya özel beyanname verilmez.

(4) Bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayımlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini korur.

(5) Diğer kanunlarla 5422 sayılı Kanuna yapılmış olan atıflar, ilgili olduğu maddeler itibarıyla bu Kanuna yapılmış sayılır.

...

(9) Bu Kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35 inci madde hükmü uygulanmaz.

(10) Bu Kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibarıyla 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunur.

...

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Yurt içi asgari kurumlar vergisi” başlıklı 32/c Maddesinde;

“2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde)

(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 Bakanlığında 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.

(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 sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

hükmü yer almaktadır.

5084 sayılı Kanunun 8 inci ve 9 uncu maddeleri ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesinde değişiklik yapılmış ve anılan Kanuna geçici 3 üncü madde eklenmiştir. 5810 sayılı Kanunun 4 üncü ve 7 nci maddeleri ile de 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı ve geçici 3 üncü maddesi hükümlerinde değişiklik yapılmıştır.

Anılan hükümler aşağıdaki gibidir:

“Madde 6 – Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye

Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir. Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir.”

“Geçici Madde 3- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31/12/2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır.

Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31/12/2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31/12/2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurum-

lar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır.

Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." 5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununda yapılan değişiklikler 6/2/2004 tarih ve 25365 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak, yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. 3218 sayılı Kanunda 5084 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmasına başlanılmış, tam ve dar mükelleflerin bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti sona ermiştir.

3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 3 üncü madde ile de geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir. 25/11/2008 tarih ve 27065 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5810 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinde yapılan değişiklikler 1/1/2009 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde, 6 ncı maddesinde yapılan değişiklik de yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

5810 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler, Tebliğin bu bölümünde yer alan kurumlar vergisi istisnasının uygulanmasına ilişkin açıklamalar açısından bir farklılık getirmemektedir.

Öte yandan, 9/2/2017 tarihli ve 6772 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 7 nci maddesiyle Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yapılan değişiklikle serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye'de

yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları da istisna kapsamına alınmıştır.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve bu hizmetlerin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 24/2/2017 tarihinden itibaren bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları, anılan hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla, kurumlar vergisinden istisnadır.

Yapılan bu düzenleme ile 24/2/2017 tarihinden önce yalnızca üretici kullanıcılara tanınan kurumlar vergisi istisnasının, hizmet ihracatının geliştirilmesi amacıyla bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme ve depolama hizmetlerine de sağlanması amaçlanmıştır. Bu hizmetler, fiziki olarak serbest bölgede verilmekle birlikte, yararlanıcısının yurt dışında yerleşik olması ve Türkiye'ye dönüşlerinin olmaması şartları aranacaktır.

Söz konusu istisna, bu yöndeki faaliyetlerin bütünüyle yurt dışına yönelik olması halinde yararlanılabilecek bir vergi istisnası olduğundan, bu kapsamda ruhsat alacak firmaların yalnızca yurt dışına yönelik olarak faaliyette bulunması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 7524 sayılı Kanunla, Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde değişiklik yapılmıştır. Buna göre, 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin yalnızca yurt dışına satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesna tutularak, imal edilen ürünlerin yurt içine satışı istisna kapsamından çıkarılmıştır.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde imal edilen ürünlerin 1/1/2025 tarihinden itibaren yurt içine satı-

şından elde edilen kazançlara kurumlar vergisi istisnası uygulanmayacaktır.

Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan üretici firmaların ürünlerini, aynı veya başka bir serbest bölgede faaliyette bulunan ihracatçılara, yurt dışına satılması kaydıyla teslim etmeleri de yurt dışına satış olarak değerlendirilecektir. Bu şekilde ihracat kaydıyla yapılan teslimlerde, üretici firmalar istisnadan yararlanacağından, ihracatı gerçekleştiren firmaların istisnadan yararlanması mümkün değildir.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi zorunludur. Bu sürede ihraç edilmemesi halinde, bu mallara ilişkin yurt dışı satış gerçekleşmemiş olarak değerlendirilir.

Geçiş döneminde kurumlar vergisi istisnasının kapsamı

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 6/2/2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 6/2/2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri mümkün değildir. İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan kurumlar ile kanuni veya iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bu bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.

İstisna kazanç tutarının tespiti

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasıllardan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, kurumlar vergisinden istisnadır. Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilecektir. İstisnadan, bunun dışında, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi, 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanununun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 3 üncü maddenin, bu istisnayı sadece bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlar ile sınırlaması nedeniyle mümkün bulunmamaktadır.

Örneğin; merkezi Ankara'da bulunan şirketin serbest bölgede konfeksiyon imalatı ve satışı faaliyetiyle uğraşan şubesinin, bu faaliyet çerçevesinde 15 Nisan 2007 tarihinde elde ettiği hasılatının 4 Haziran 2007 tarihinde yapacağı borç ödemesine kadar repoda değerlendirilmesi halinde, bahse konu repo işleminden elde edilen gelirler istisnadan yararlanabilecektir.

Ancak, şirketin merkezi tarafından serbest bölgedeki şubeye transfer edilen paraların repo işlemlerinde değerlendirilmesinden elde edilen gelirlerin istisnadan yararlanabilmesi mümkün olamayacaktır. İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamında olan faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün olmadığı gibi ertesi yıla devredilmesi de mümkün değildir.

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde olduğu gibi serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından Ar-Ge projelerine ilişkin olarak ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.

Müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtımı

Merkezi veya şubesi serbest bölgelerde bulunan mükelleflerin, hem serbest bölgedeki faaliyetleri hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin müşterek genel giderleri, merkezde ve şubede oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılacaktır.

Maliyetlerin hesabında, merkezde ve şubede oluşan satılan malın maliyeti ile faaliyet giderlerinin toplamı dikkate alınacaktır.

Aynı şekilde hem serbest bölgelerde hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerde kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin amortismanlarının, esas itibarıyla her bir işte kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir.

Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtım tabi tutulacaktır.

Vergi kesenlerin sorumluluğu

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, 6/2/2004 tarihinden sonra Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca vergi kesintisine tabi ödemeler üzerinden kestikleri vergileri, bağlı buldukları vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirerek sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gerekmektedir.

Örneğin; serbest bölgede faaliyet gösteren bir işletme, yurt dışında mukim yabancı bir şirketten gayrimaddi hak kiralaması veya satın alması dolayısıyla bu yabancı şirkete yapacağı ödemeler ile avukatlık hizmeti dolayısıyla avukatına yapacağı serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapmak zorundadır.

Kâr paylarının dağıtılması halinde vergi kesintisi

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendindeki istisna hükmünün, kâr dağıtımına bağlı olarak yapılacak vergi kesintisine etkisi bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtmaları halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numara-

lı bendinin (b) alt bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin ikinci fıkrası ve 30 uncu maddesinin üçüncü ve altıncı fıkraları uyarınca vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

Mevduat faizi ve repo gelirinde vergi kesintisi

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki banka veya diğer finans kurumlarında bulunan mevduat hesaplarına tahakkuk ettirilen faizler ile repo kazançları üzerinden, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, mevduat faizi ve repo kazançları Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi bulunduğundan, söz konusu kazançlar üzerinden yürürlükte olduğu müddetçe bu maddeye göre vergi kesintisi yapılacaktır.

Serbest bölgelerdeki banka şubeleri veya diğer finans kurumlarınca yapılacak olan söz konusu vergi kesintileri, bu kurumlarca mahallin vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirilerek sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Muhtasar beyanname verilmesi

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapmaya mecbur olanların, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan kestikleri vergileri muhtasar beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir.

Ancak, istisna uygulaması veya diğer nedenlerle kesilen bir verginin olmaması durumunda muhtasar beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

İstisna uygulamasında süre

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan kazanç istisnası, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olduğundan, istisna uygulaması mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin son günü (son gün dahil) bitecektir.

İmalat faaliyetlerine uygulanacak istisna

Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin yurt dışına satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin

gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar kurumlar vergisinden istisnadır.

Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır.

Ancak,

- Üretim dışı faaliyetlerden,
- Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,
- Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından, elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

İstisna uygulamasında, imal edilen ürünlerin sadece yurt dışına yapılan satışından elde edilen kazanç kısmı dikkate alınacaktır.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin yurt dışına satışından elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için;

- Bölgelerde "imalat" faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsatın bir örneğini,
- Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneğini,
- İmalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren bir listeyi, yeni mükellefiyet tesis ettirenler mükellefiyet tesisinde, durum değişikliklerinde ise (yeni bir alanda imalata başlayacak mükelleflerin bu durumu ruhsatlarına işlettirdikten sonra) değişikliği müteakiben verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde, ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Örnek: Serbest bölgede imalat faaliyeti ile uğraşan (A) A.Ş., 2025 hesap döneminde imal ettiği ürünlerin yurt içine satışından 1.000.000 TL, yurt dışına satışından ise 2.000.000 TL kazanç elde etmiştir. (A) A.Ş.'nin imal ettiği ürünlerin yurt dışına satışından elde ettiği 2.000.000 TL istisna kapsamında değerlendirilecek, yurt içine satışından elde ettiği 1.000.000 TL ise istisna kapsamında olmayacaktır.

İstisna kapsamındaki fason imalat

İstisna uygulaması açısından, imalat faaliyetinin serbest bölgede yapılması gerekmekte olup imalatın belli safhalarında dışarıdan fason hizmet satın alınması istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir.

Ancak,

- Fason imalatın sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması,
- Söz konusu istisna serbest bölgelerde yapılan imalata tanınmış olduğundan imalatın fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşması,
- İmalat faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımı ile sınırlı olması,
- İş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi,
- Ham madde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi, gerekmektedir.

Serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan bir mükellefin emtia alım satımı ile de uğraşması durumunda, imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecek; faaliyet ruhsatının 6/2/2004 tarihinden önce alınmış olması hali saklı kalmak kaydıyla, ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örnek: 6/2/2004 tarihinden sonra imalat faaliyetinde bulunmak üzere ruhsat almış ve serbest bölgedeki şubesinde ayakkabı imalatıyla uğraşan bir kurumun aynı zamanda bölge dışında bulunan fabrikasında imal ettiği malları da serbest bölgedeki şubesi üzerinden ihraç etmesi durumunda; serbest bölgede imal edilen emtianın satışından elde edilen kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, serbest bölge dışında imal edilen emtianın satışı dolayısıyla şubede oluşan kazanç istisna kapsamında olmayacaktır.

Örnek: 6/2/2004 tarihinden sonra ruhsat alan ve serbest bölgede oyuncak imalatıyla uğraşan bir kurumun, aynı zamanda ham bez ithal edip yurt dışına satış yapması durumunda, oyuncak imalat faaliyetinden elde ettiği kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, ham bez ticaretinden sağladığı kazanç ise istisna kapsamında olmayacaktır.

Örnek: Serbest bölgede konfeksiyon imalatı ile uğraşan bir kurumun, imal ettiği gömleklere ilişkin bitim işi olarak tabir edilen düğme dikimi,

ütüleme ve benzeri işleri fason olarak yaptırmaları halinde; fason olarak yaptırılan bu tür işlerin toplam işçilik maliyetindeki payı, işletmenin kendi imalatları dolayısıyla yüklediği işçilik maliyetinden daha az oranda olacağından, imal edilen ürünün yurt dışına satışından elde edilen kazanç istisna kapsamında değerlendirilecektir.

7524 Sayılı Kanunla Serbest Bölge Kazançlarına Getirilen Kısıt

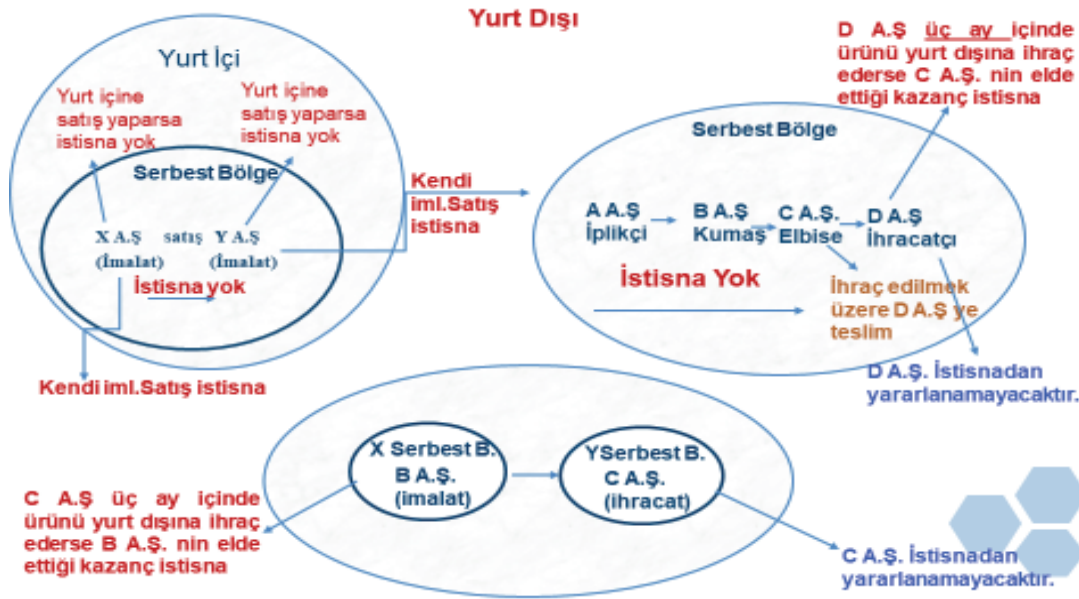
Serbest bölgelerdeki üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançların tamamı, üretilen ürünlerin yurt içine ya da yurt dışına satılıp satılmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisinden istisna idi.

7524 sayılı Kanunla;

Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin yalnızca yurt dışına satışından elde ettikleri kazançları için istisna devam ettirilmiş, yurtiçine yaptıkları satışlardan elde edilen kazançlarına tanınan istisna kaldırılmıştır.

Düzenleme, 1.1.2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

Örnek:



Ege Serbest bölgesinde faaliyet gösteren ve imalatçı konumunda bulunan X AŞ. Ve YA.Ş 'nin yurtdışına, serbest bölgeye ve Türkiye'ye satışında kazanç istisnası uygulanmaktadır.

Ancak 01.01.2025 tarihinden itibaren söz konusu mükelleflerin münhasıran yurtdışına satışlarından elde ettikleri kazançlar için kazanç istisnası uygulanacak olup, gerek serbest bölge içine gerek serbest bölgeden Türkiye içine gerekse bu-

lundukları serbest bölgeden başka bir serbest bölgeye satışlarından elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Yine Serbest Bölgede faaliyet gösteren A AŞ, iplik imalatı ile, B AŞ. kumaş imalatı, C AŞ. İse elbise imalatı yapmaktadır. A AŞ. İmal ettiği ipliği B AŞ.'ye satmakta olup, B. AŞ. aldığı bu ipliği imal ettiği kumaşın bünyesine katmak suretiyle imal ettiği kumaşı elbise imal eden C AŞ.'ye satmaktadır. C AŞ. İse B AŞ'den aldığı kumaşı imal ettiği elbisenin bünyesine katarak ihrac kayıtlı olarak ihracatçı D AŞ.'ye satmıştır. D AŞ. Elbiseyi 3 ay içinde Almanya'ya ihrac etmiştir.

Bu durumda A AŞ., B AŞ. 'nin kazancına kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Öte yandan mal 3 ay içinde yurtdışına ihrac edildiğinden C AŞ.'nin bu işleminden doğan kazancı istisna kapsamında değerlendirilecektir. İhracatçı D AŞ.'nin kazancı ise istisna kapsamına girmeyecektir.

Mal D AŞ. Tarafından 3 aylık sürede ihrac edilmeydi ve/veya yurt içine ya da serbest bölge içine satılıyorsa C AŞ.'nin kazancı da kurumlar

vergisine tabi olacaktır.

Düzenlemenin Olası Etkisi

Serbest bölgeler; yaklaşık 100.000 kişinin istihdam edildiği ve yabancı sermayenin Türkiye'ye yatırım yapmasına aracılık eden, 2023 yılı itibariye 13 milyar Amerikan Doları civarında ihracat cirosuna ulaşmış bir ekonomik hacmi ile ülke ekonomisinde ciddi bir potansiyel taşımaktadır.

Özellikle yabancı yatırımcılar açısından, tabiri yerindeyse suyu geçince at değiştirildiği algısı yaratabilecek bu düzenleme mezkur yatırımcılarda, yatırım yapmayı erteleme veya mevcut yatırımlarını başka ülkelere kaydırma yolunu tercihine dönüştürebilecektir.

Öte yandan başta Kayseri Serbest Bölgesi olmak üzere bölge içinde küme halinde (birbirine imalat yoluyla mamül/yarımamül imal eden) imalat yapan KOBİ boyutundaki mükelleflerin ekonomik olarak ayakta kalmaları daha da güçleşecektir.

Öte yandan küme halinde imalat yapan firmalar ödeyecekleri verginin maliyetini ihraç edilecek olan malın maliyetine yansıtacaklarından uluslararası piyasada dış ticaret eğrisi ihracatçılarımız aleyhine dönecektir. Bu rekabet gücünün azalacağı anlamına gelmektedir.

Küme halinde imalat yapanlarla ilgili olarak diğer şartların tamamını sağlamak kaydıyla nihai malın yurt dışına öngörülen sürede çıkarılması halinde tüm aşamalarda doğan kazancın istisna kapsamına alınması sağlanabilir. Sadece yurt içi satışlar için istisna uygulanmayabilir. Bu şekilde, ihracat teşvik edilmiş olmakla birlikte düzenlemenin getireceği olumsuzlukların da önüne geçilebilecektir.

Son değişiklik ile Serbest Bölgede Vergileme Rejimi aşağıdaki son halini almıştır.

SERBEST BÖLGEDE VERGİLEME REJİMİ			
İMALATÇI OLMAYAN		İMALATÇI	İMALATÇI
06/02/2004 ÖNCESİ RUHSAT ALAN	06/02/2004 SONRASI RUHSAT ALAN	5810 SAYILI KANUNUN 7 NCİ MADDESİYLE YAPILAN DEĞİŞİKLİK 01/01/2009	7524 SAYILI KANUNUN 24 ÜNCÜ MADDESİYLE YAPILAN DEĞİŞİKLİK 01/01/2025
Ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.	Genel hükümler çerçevesinde; tam veya dar mükellefiyet esasına göre gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri ve elde ettikleri kazançları beyan etmeleri gerekmektedir.	Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.	Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin yalnızca yurt dışına satışından elde ettikleri kazançları için istisna devam ettirilmiş, yurtiçine yaptıkları satışlardan elde edilen kazançlarına tanınan istisna kaldırılmıştır.

Serbest bölgelerde gerçekleşen birleşme ve devir hallerinde istisna uygulaması

Serbest bölgede faaliyet gösteren bir şirketin, Türk Ticaret Kanununun ilgili maddeleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 18 inci maddesiyle 19 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında düzenlenmiş bulunan birleşme ve devir hallerinde infisah eden kurum adına düzenlenmiş bulunan faaliyet ruhsatının, Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından devralan kurum adına yenilenmesi ve yenileme işlemi sonrası da devralan şirketin bölgede faaliyet gösteriyor olması durumunda, devralan şirket 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi hükmünden yararlanabilecektir. Yalnızca faaliyet ruhsatının devri veya satın alınması şeklinde gerçekleşen işlemler, 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi ile öngörülen istisnalar kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin uzatılması

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinde; "Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruh-

satlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır..." hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde faaliyette bulun-

mak üzere ruhsat almış mükellefler, maddenin yürürlüğe girdiği 6/2/2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatlarında öngörülen sürenin sonuna kadar kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilecektir.

6/2/2004 tarihinden sonra, mükelleflerin faaliyet ruhsatlarının süresinin çeşitli nedenlerle (inşaat süresi ile ilgili süre uzatımları hariç) uzatılması durumunda, istisna süresinin uzaması söz konusu olmayacaktır.

Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden giderlerin diğer kazançlardan indirilememesi

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır.

Maddenin üçüncü fıkrası hakkında, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda kabul edilen değişiklik önergesinin gerekçesinde, "...Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararlar gider fazlalığından kaynaklandığı için istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların da giderlerde olduğu gibi kurum kazancından indirilmemesi gerekir.

Dolayısıyla, kurumlar vergisinden istisna edilen kazancın elde edilmesi sırasında giderlerin yanı sıra gider fazlalığından doğan zararlar da aynı kapsamda değerlendirilerek konuya ilişkin düzenleme önerilmektedir." denilmiştir. Söz

konusu hüküm Kurumlar Vergisi Kanunu ile özel kanunlarda yer alan kurumlar vergisinden müstesna kazançları kapsamaktadır.

İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Aynı şekilde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilmemesi gerekmektedir.

Kanunun anılan hükmü, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacağını ifade etmektedir.

Bu nedenle, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin sadece kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançların tespitinde indirim konusu yapılacağı tabiidir.

Örnek (A) Limited Şirketinin 2023 yılı konfeksiyon imalatı ve satışı faaliyetinden sağladığı hasılat tutarı 20.000.-TL, buna ilişkin giderleri ise 12.000.-TL olarak gerçekleşmiştir. Bu kurum, aynı yılda serbest bölgede bulunan şubeden 10.000.-TL hasılat elde etmiş olup bu faaliyetin elde edilmesi için 4.000.-TL gider yapılmıştır. Bu durumda, anılan kurumun ödeyeceği kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Kurumun 2023 yılı hasılatının toplam tutarı.....	30.000.- TL
- Konfeksiyon imalat ve satış hasılatı.....	20.000.- TL
-Serbest bölgeden elde edilen gelir.....	10.000.- TL
Giderler.....	(-) 16.000.- TL
- Konfeksiyon imalat ve satışı ile ilgili giderler	12.000.-TL
- Serbest bölge gelirinin elde edilmesi için yapılan gid.....	4.000.- TL
Ticari bilanço kârı	14.000.- TL
- Konfeksiyon imalat ve satış kârı (20.000-12.000=).....	8.000.- TL
- Serbest bölge kârı (10.000-4.000=).....	6.000.- TL
İstisna kazanç indirimi (serbest bölge kazancı).....	(-) 6.000.- TL
Kurumlar vergisi matrahı	8.000.- TL
Kurumlar vergisi	2.000.- TL
(8.000 x %25 =)	

Görüldüğü gibi, kurumlar vergisinden istisna olan serbest bölgeden elde edilen gelirlerin elde edilmesi için yapılan 4.000.- TL gider, bölge dışı faaliyetlerle ilişkilendirilmemiş ve kurumlar vergisine tabi diğer kazançlardan indirim konusu yapılmamıştır. İstisna kazançlar ile diğer faaliyetlerden doğan kazançların, işletme kayıtlarında ayırımının yapılması ve istisna kazançlara ilişkin maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla ilişkilendirilmemesi gerekmektedir. Diğer taraftan, istisna kapsamındaki faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde, zarar tutarı "kanunen kabul edilmeyen gider" olarak dikkate alınacaktır.

İstihdam Edilen Personelin Ücret İstisnası

Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye (703 Sayılı KHK'nın 192 nci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:09.07.2018) Cumhurbaşkanlığı yetkilidir.

Cumhurbaşkanı bu yetkiyi, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanabilir.

Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

Girişim sermayesi fonu

6322 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen 325/A maddesiyle kurumlar vergisi mükelleflerine, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayırabilme imkanı getirilmiştir.

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine eklenen (g) bendi ile de Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar kurumlar vergisi beyanamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim

konusu yapılabilecektir.

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

- İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması (İki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.),

- Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması,

- Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [**Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar**] dikkate alınacaktır.

Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu ilgili dönem kazancından ayrılacağından, pasifte özel bir fon hesabına alınacak tutar hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edilebilecektir.

Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisi beyanamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir.

Bu şekilde, indirim konusu yapılacak olan kazanç tutarı, ilgili dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtılacak olup kurumlar vergisi beyanamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de indirimden yararlanılabilecektir.

Dolayısıyla geçici vergilendirme dönemlerinde fon ayrılması ve indirim uygulamasından yararlanılması mümkün değildir. Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların mükelleflerce pasifte geçici bir hesapta tutulması, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması gerekmektedir.

Söz konusu yatırımın yapılmaması halinde, indirim konusu yapılan tutar nedeniyle tahakkuk ettirilecek vergi gecikme faizi ile birlikte mükelleften tahsil edilecektir.

Örnek: Hesap dönemi takvim yılı olan (A) A.Ş.'nin 2012 yılı dönem sonu öz sermayesi 800.000 TL olup, şirket 2012 yılında 170.000 TL kazanç elde etmiştir. Şirketin ayrıca, 30.000 TL kanunen kabul edilmeyen gideri, 50.000 TL istisna kapsamında serbest bölge kazancı, 20.000 TL yatırım indirimi tutarı ve 2011 yılından 30.000 TL geçmiş yıl zararı bulunmaktadır. Şirket beyan edilen gelirin $[170.000+30.000-50.000-30.000-20.000=100.000]$ %10'u olan 10.000 TL'yi girişim sermayesi fonu olarak ayırarak özel bir fon hesabına almıştır.

Bu durumda (A) A.Ş., beyan edilen gelirin %10'unu ve dönem sonu öz sermayesinin %20'sini aşmayacak şekilde ayırdığı girişim sermayesi fonunu, 25/4/2013 tarihine kadar vereceği 2012 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir. (A) A.Ş.'nin 2013 yılı sonuna kadar, ayırmış olduğu 10.000 TL fon tutarıyla girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapmaması halinde, indirim konusu yaptığı 10.000 TL fon tutarı nedeniyle eksik tahakkuk ettirilen $(10.000 \times \%20)$ 2.000 TL vergi, gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. İndirim konusu yapılacak tutarın tespitinde, her yıl girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar ayrı ayrı dikkate alınacak, önceki yıllarda ayrılan fon tutarları için tekrar indirim uygulanmayacaktır. Ancak, ayrılan toplam fon tutarı hiçbir suretle öz sermayenin %20'sini aşamayacaktır.

İhracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanması

İhracat yapan kurumlar, gerek mal gerekse hizmet ihraçlarından elde ettikleri kazançlarına münhasır olmak üzere ilgili dönemde geçerli olan kurumlar vergisi oranını 5 puan indirimli uygulayabileceklerdir.

Bu madde uygulamasında hizmet ihracı, yurt dışındaki bir müşteri için yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetleri kapsamaktadır. Ayrıca, karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetlerinden elde edilen kazançlar da oranın 5 puan indirimli uygulanacağı kazançlar arasında kabul edilecektir.

Mükelleflerin; ihracat faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının da bulunması halinde, ihracattan kaynaklanan

ve 5 puan indirim uygulanacak matrah, ihracattan elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Öte yandan, 5 puan indirim uygulanacak kazanç tutarının gerek ihracattan elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını aşamayacağı tabiidir. Dolayısıyla, mükelleflerin ihracat faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 5 puan indirim uygulanabilecektir.

Ayrıca, bu Kanunun 32 nci maddesinin yedinci fıkrasının uygulamasında yurt dışından satın alınan malların Türkiye'ye girmeksizin başka bir ülkedeki müşteriye satılmak suretiyle ihraç edilmesi halinde de bu faaliyetten elde edilen kazanç için 5 puan indirimden yararlanılabilecektir.

Yurt içinden, serbest bölgeler ile gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara yapılan satışlar da ihracat olarak kabul edilecek ve bu faaliyetten elde edilen kazançlara 5 puan indirim uygulanabilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah: $\text{Matrah} \times (\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç} / \text{Ticari bilanço karı})$

Yurt içi asgari kurumlar vergisi

28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunun 36 ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa "Yurt içi asgari kurumlar vergisi" başlıklı aşağıdaki 32/C maddesi eklenmiştir.

"(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 Bakanlığundan 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.

(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 kârunun kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

(7) Birinci fıkrada yer alan oran; sektörler, faaliyet konusu, iş kolları ya da üretim alanları itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanlığı, maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir." Böylece, kurumlar vergisi mükelleflerinin hesaplayacakları kurumlar vergisinin tespitine yönelik vergi güvenlik müessesesi ihdas edilmiştir.

Bu madde, 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara; özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yurt içi asgari kurumlar vergisinin mükellefleri Asgari kurumlar vergisinin mükellefleri, Kurumlar Vergisi Kanununda sayılan mükelleflerdir.

Türkiye’de elde ettikleri kazançlarını kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorunda

olan dar mükellef kurumlar da asgari kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde yer alan ve vergisi tevkif suretiyle alınan kazanç ve iratların beyanı dar mükelleflerin ihtiyarına bırakılmıştır.

Dar mükellef kurumların söz konusu kazanç ve iratlar nedeniyle beyanname vermeleri halinde, bu kurumlar da asgari kurumlar vergisine tabi olacaklardır.

Asgari kurumlar vergisinin uygulanmayacağı mükellefler Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca asgari vergi hükümleri uygulanmayacaktır.

Örneğin, 2025 hesap döneminde kurulan bir şirket, 2025, 2026 ve 2027 hesap dönemlerinde asgari kurumlar vergisi uygulamasına tabi olmayacaktır.

2025 hesap döneminden önce ilk defa faaliyete başlayan kurumlar da, üç hesap dönemi boyunca asgari vergi hükümlerine tabi olmayacaktır.

Örneğin, 2024 hesap döneminde kurulan bir şirket, 2025 ve 2026 hesap dönemlerinde asgari kurumlar vergisi uygulamayacaktır.

Birleşme, devir, tür değişikliği ile kısmi ve tam bölünme suretiyle kurulan şirketler ilk defa faaliyete başlayan şirket olarak kabul edilmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanununun "Hasılat esaslı kazanç tespiti" başlıklı 113 üncü maddesine göre hasılat esasına göre vergilendirilen kurumlar vergisi mükellefleri hakkında asgari vergi uygulanmayacaktır.

Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamasında kurum kazancından düşülen istisna ve indirimler

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülen istisnalar aşağıdaki gibidir:

a) İştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-a)

b) Emisyon primi kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-ç)

c) Yatırım fon ve ortaklıklarının kazancı istisnası (taşınmazlardan elde edilen kazançlar hariç)

(5520 sayılı Kanun madde 5/1-d)

ç) Risturn kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-i)

d) Sat-kirala-geri al işlemlerine yönelik kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-j)

e) Varlık kiralama işlemlerinden elde edilen kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-k)

f) Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden sağlanan kazanç istisnası (4490 sayılı Kanun madde 12)

g) Serbest bölgelerde elde edilen kazanç istisnası (3218 sayılı Kanun geçici madde 3)

ğ) Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazanç istisnası (4691 sayılı Kanun geçici madde 2)

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülen indirimler aşağıdaki gibidir:

a) 213 sayılı Kanunun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-g)

b) 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler hakkında Kanuna göre korumalı işyeri indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1-h)

c) Ar-Ge ve tasarım indirimi (5746 sayılı Kanun madde 3 ve 3/A) (6550 sayılı Kanun geçici madde 1/c)

(5520 sayılı Kanun madde 10/1-a) Kurumlar vergisi beyannamesinin “Diğer indirimler” veya “Diğer indirimler ve istisnalar” satırlarında gösterilmekle birlikte, mahiyet itibarıyla indirim veya istisna kapsamında olmayıp, daha çok vergi matrahının doğru hesaplanması amacıyla beyannamenin bu satırlarına yazılan,

- (Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Usul Kanunu hükümleri arasındaki değerlendirme farkları,

-Örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda borç alan kurum nezdinde Türk Lirası'nın değer kazanması sonucu oluşan kur farkı gelirleri,

-Kıdem tazminatı karşılığı iptali,

-Vergi borçlarına mahsup edilen ve gelir olarak dikkate alınan 193 sayılı Kanunun mükerrer 121 inci maddesi kapsamındaki indirim hakkı gibi) tutarlar üzerinden asgari kurumlar vergisi hesaplanmayacaktır.

Yürürlükte bulunan çifte vergilendirmeyi ön-

leme anlaşmaları kapsamında, vergilendirme hakkının ilgili ülkede bulunması nedeniyle Türkiye'nin vergi alma hakkı olmadığı veya söz konusu kazançların Türkiye'de istisna edilmesi gerektiği durumlarda, elde edilen ve kurum kazancına dâhil edilerek beyannamenin “Diğer indirimler” ile “Diğer indirimler ve istisnalar” satırlarında matrahtan indirim konusu yapılan tutarlar asgari kurumlar vergisinin kapsamına girmeyecektir.

Ayrıca, yürürlükte bulunan ikili veya çok taraflı diğer uluslararası anlaşmalar uyarınca, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar da kapsamda değildir.

Bu hükümlere göre yurtiçi asgari kurumlar vergisinin hesabında serbest bölge kazançları dikkate alınmayacaktır.

Defter ve belge düzeni

Serbest bölgede faaliyet gösteren kullanıcılar genel esaslar çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek, Vergi Usul Kanununun defter tutma ile belge ve kayıt düzenine ilişkin hükümlerine uymak zorundadırlar.

5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 8 inci maddesi ile değişik 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesinde, kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hüküm altına alınmış olup, söz konusu yetkiye istinaden yapılan düzenlemeler 85 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ve 345 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile kamuoyuna duyurulmuştur.

Bu düzenlemelere ilaveten, 3218 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, tam mükellefiyete tabi gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin (adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler dahil) serbest bölgede faaliyette bulunan şubeleri ile serbest bölgede faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişilerin serbest bölge dışında ancak Türkiye sınırları içerisinde faaliyette bulunan şubeleri hariç olmak üzere, serbest bölgede faaliyet gösteren gerçek veya tüzel kişilerden isteyenlerin, defter kayıtlarını Türk para birimi dışında (Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca, kuru günlük olarak belirlenen) herhangi bir yabancı para birimi ile de yapabilmeleri uygun bulunmuştur.

Buna göre serbest bölgede faaliyet gösteren söz konusu mükellefler, Türk para birimiyle veya başka bir yabancı para birimiyle yapılan işlemlerini, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevirecekler, iktisadi işletmeye dahil kıymetlerin değerleri ile vergi matrahlarını kayıt yapılan para birimine göre tespit edecekler, ancak beyannamelerini (verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla) Türk parasına çevirerek vereceklerdir.

Defter kayıtlarına esas alınan yabancı para biriminden ilk kayıt yapılan hesap dönemi dahil beşinci hesap döneminin sonuna kadar dönülmeyecektir.

Verginin ödenmesi, mahsubu ve iadesi işlemlerinde de Türk para birimi esas alınacaktır.

Serbest bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin, istemeleri halinde defterlerini Türk para birimine göre tutabilecekleri ise tabiidir.

İstisna kapsamında bulunan ve bulunmayan "hâsılat, maliyet ve gider" unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir. Merkez ve şube defterlerinin ayrı ayrı tutulması birçok sorunu ortadan kaldıracaktır.

B-4458 Sayılı Gümrük Kanunu Açısından

Serbest Bölgeler;

3218 Sayılı SB (5810) ve 4458 (5911) Sayılı Gümrük Kanununda yapılan değişiklikler sonucunda, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihe kadar;

-Türkiye gümrük bölgesinin parçaları olmakla beraber gümrük rejimleri açısından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında,

-İthalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında,

-Türkiye'nin siyasî sınırları içerisinde yer alan bölgeler olduğu için menşe hükümlerinin uygulanması bakımından ise Türkiye Gümrük Bölgesi içerisinde yer almaktadır.

Serbest Bölgede yer alan firmalar yurt dışından aldıkları "nihai mal, yatırım malı, ara mal ve ham madde" için gümrük vergisi ödememekte ve vergiye bağlı mükellefiyetlerden de muaf olmaktadır.

Ancak, bu malların herhangi bir gümrük rejimi-

ne tabi tutulması, serbest dolaşıma sokulması, gümrük mevzuatında belirtilen haller dışında tüketilmesi ya da kullanılması durumunda gümrük yükümlülüğü doğmaktadır.

Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber;

Serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin uygulanması bakımından, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen;

Serbest dolaşımdaki eşyanın, bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı; yerlerdir.

Serbest bölgelerin sınırları ile giriş ve çıkış noktaları gümrük idarelerinin gözetimine tabidir.

Bir serbest bölgeye giriş veya çıkış yapan kişiler ve nakil araçları gümrük idaresi tarafından kontrol edilir. Gümrük idareleri, serbest bölgeye giren, burada kalan veya çıkan eşyayı muayene edebilirler. Muayenenin yapılmasını sağlamak üzere eşyaya giriş veya çıkışlarda eşlik etmesi gereken taşıma belgesinin bir nüshasının gümrük idaresine verilmesi veya tetkike hazır tutulması gerekir. Muayene gerektiği takdirde, eşya gümrük idarelerine sunulur. Gümrük idareleri, bu Kanunda yer alan hükümlere uyacağı hususunda ciddi şüphe uyandıran kişilerin serbest bölgeye girişine izin vermeyebilir.

Serbest Bölgelerde Transit Ticaret

-Malların bölgeye fiili giriş-çıkışı yapılmaksızın, alış ve satış bedelleri arasında lehte fark esas olmak kaydıyla, SB kullanıcıları tarafından, bir ülkeden başka bir ülkeye (Türkiye ve serbest bölgeler hariç) satışını ifade eder.

-Serbest bölgelerde transit ticaret işlemi, Transit Ticaret Formu düzenlenerek, bankalar vasıtasıyla yapılır

-Transit Ticaret Formu ve Bölge Müdürlüğünce onaylı Serbest Bölge İşlem Formu ile (varsa serbest bölgedeki) bir bankaya müracaat edilir ve transit ticaret işlemi yapılır.

-Malın CIF alış fiyatı üzerinden özel hesaba binde 1 oranında fon ödenir.

-Transit ticarete Serbest Bölge İşlem Formunun gümrük idaresine ibrazı gerekmemektedir.

Serbest Bölgelere Eşya Konulması

Serbest dolaşımda olan veya olmayan her türlü eşya serbest bölgelere konulabilir. Ancak, parlayıcı ve patlayıcı veya bir arada buldukları eşya için tehlikeli olan veya korunmaları özel düzenek veya yapılara gerek gösteren eşya serbest bölgelerdeki bu niteliklere uygun yerlere konulur. Kanununun 153 üncü maddenin 3 üncü fıkrası hükmü saklı kalmak üzere, serbest bölgeye giren eşyanın gümrük idarelerine sunulmasına ve beyanname verilmesine gerek yoktur.

-Serbest bölgeye girişle sona erecek olan bir gümrük rejimine tabi tutulan,

-Bir serbest bölgeye ithalat vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılmasına ilişkin bir karardan sonra konulan,

-Bir serbest bölgeye ihracat kaydıyla konulan,

-Bir serbest bölgeye doğrudan Türkiye Gümrük Bölgesi dışından gelen, eşyanın gümrük idarelerine sunulması ve gerekli gümrük işlemine tabi tutulması şarttır.

İhracat vergilerine veya ihracatla ilgili diğer hükümlere tabi olan eşyanın gümrük idarelerine bildirilmesi gerekir.

İlgilinin talebi üzerine, gümrük idareleri serbest bölgeye konulmuş eşyanın gümrük statüsünü onaylayan bir belge verebilirler.

Serbest Bölgelerin İşleyişi

Eşyanın serbest bölgelerde kalabileceği süre sınırsızdır.

Bir serbest bölgeye konulmuş serbest dolaşımda olmayan eşya;

-Serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamında ve 161 inci maddede belirtilen koşullar altında, serbest dolaşıma girebilir.

-İzni gerek olmaksızın mutata elleçleme işlemlerine tabi tutulabilir.

-Dahilde işleme rejimine tabi tutulabilir.

-Gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi tutulabilir.

-Geçici ithalat rejimine tabi tutulabilir.

-164 üncü maddeye göre gümrüğe terk edilebilir.

-İlgili kişinin, gümrük idarelerince gerekli görülen tüm bilgileri vermesi şartıyla imha edilebilir.

Normal olarak ihracata bağlı olanaklardan ya-

rarlanan tarım politikası kapsamındaki eşya, yalnızca mutata elleçleme işlemine tabi tutulabilir.

Bu işlemler izin alınmaksızın da yapılabilir.

157 nci madde hükümleri uygulanmaksızın, serbest dolaşımda olmayan eşya ile 152 nci maddenin (b) bendinde belirtilen serbest dolaşımda olan eşya, serbest bölgelerde tüketilemez veya kullanılamazlar.

Ancak,

-Serbest bölgelerdeki tesislerin yapımında kullanılan,

-Serbest bölgelerde bulunan tesislerde makina-teçhizat, demirbaşaya kayıtlı eşya veya bunların parçası olarak kullanılan,

-Serbest bölgelerde yerleşik gemi inşaa faaliyetinde bulunanlara gemi inşaaında kullanılmak üzere teslimi yapılan, eşya, bu durumun tevsiki kaydıyla, bu hükmün dışındadır.

Serbest bölgelerde depolama, işçilik, işleme veya alım ve satım faaliyetlerinde bulunan kişiler tarafından, gümrük idarelerince kabul edilen forma uygun olarak envanter kayıtları tutulur. Eşya, söz konusu kişiye ait yere konulmasından sonra kırksekiz saat içinde envanter kayıtlarına geçirilir. Söz konusu envanter kayıtları, gümrük idarelerine eşyayı teşhis ve eşya hareketlerini izleme olanağını verecek şekilde tutulmak zorundadır.

Eşyanın serbest bölge içinde bir yerden bir yere aktarılması ile ilgili kayıtlar yetkili gümrük idaresinin incelemesine hazır bulundurulur. Bu uygulamada, eşyanın kısa süreli depolanması, aktarma işleminin bir parçası olarak kabul edilir.

Bir serbest bölgeye doğrudan Türkiye Gümrük Bölgesi dışından gelen veya bir serbest bölgeden doğrudan Gümrük Bölgesinin dışına çıkan eşya için 35/A, 35/B ve 35/C ile 165/A, 165/B, 165/C ve 165/D maddelerine göre özet beyan verilir.

Eşyanın Serbest Bölgelerden Çıkışı

Mevzuatın aksini öngörmediği hallerde, bir serbest bölgeden çıkan eşya, Türkiye Gümrük Bölgesi dışına ihraç veya yeniden ihraç edilebilir veya Türkiye Gümrük Bölgesinin bir başka yerine getirilebilir.

Bir serbest bölgeden Türkiye Gümrük Bölgesinin bir başka yerine getirilen eşya; serbest dolaşımda bulunması halinde 46 ila 50 nci madde hükümleri, serbest dolaşımda bulunmaması halinde ise 50 nci madde hükümleri dışında Üçüncü Kısım

hükümlerine tabidir.

Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesini bir serbest bölgeden terk etmesi halinde Beşinci Kısım hükümlerine ilave olarak, ihracat, hariçte işleme, yeniden ihracat, şartlı muafiyet düzenlemeleri veya transite ilişkin hükümlere uyulması zorunludur.

Serbest dolaşımda olmayan eşya için bir gümrük yükümlülüğü doğduğunda, bu eşyanın gümrük kıymetinin serbest bölgede kalış süreleri içinde depolanma ve muhafaza edilme masraflarını da içeren fiilen ödenmiş veya ödenecek fiyata dayandığı hallerde ve söz konusu masraflar bu fiyattan ayrı olarak gösterildiği takdirde, gümrük kıymetine dahil edilmez.

Serbest bölgede mutat elleçlemelere tabi tutulan eşyanın gümrük vergilerinin hesaplanmasında, söz konusu eşyanın dikkate alınacak niteliği, gümrük kıymeti ve miktarı; beyan sahibinin talebi ve söz konusu elleçlemelerin yapılmasına izin verilmiş olması kaydıyla, bu eşyanın 193 üncü maddede belirtilen tarihte söz konusu elleçlemelere tabi tutulmamış gibi dikkate alınacak niteliği, gümrük kıymeti ve miktarıdır. Bu hükme Cumhurbaşkanınca istisna getirilebilir.

Normal olarak ihracata bağlı imkânlardan yararlanan tarım politikası kapsamında yer alan serbest dolaşımda bulunan eşyanın serbest bölgeye konulması halinde, ilgili mevzuatta öngörülen bir işlem veya kullanıma tabi tutulması zorunludur.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesi uyarınca serbest bölgeler kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında kabul edildiklerinden serbest bölgede yerleşik firmalar bu Genelge kapsamında yurt dışında yerleşik kişi olarak kabul edilir.

Serbest bölgede faaliyet gösteren şirketlerin kendi aralarında yapacakları menkul satışlarına ilişkin ödemelerin yahut Serbest bölgede faaliyet gösteren firmanın Türkiye’de yerleşik firma ile yapacağı menkul satışlarına ilişkin ödemelerin nasıl olacağı hususunda **Hazine ve Maliye Bakanlığı Finansal Piyasalar ve Kambiyo Genel Müdürlüğü’nce**; ‘Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesi uyarınca serbest bölgeler kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında kabul edildiklerinden serbest bölgede yerleşik firmalar bu Genelge kapsamında yurt dışında yerleşik kişi olarak kabul edilir.

Serbest bölgede faaliyet göstermekle birlikte Türkiye’de kanuni yerleşim yeri bulunan şirketler, 32 sayılı Kararın 4’üncü maddesinin (g) bendi uygulaması kapsamında Türkiye’de yerleşik olarak değerlendirilmektedir.

Mezkur Tebliğ’in 8 inci maddesinin yirmi üçüncü fıkrasına kıyasen Türkiye’de yerleşik şirketlerin serbest bölgede bulunan şube, temsilcilik, ofis, irtibat bürosu, işlettiği veya yönettiği fonlar, doğrudan veya dolaylı olarak yüzde elli ve üzerinde pay sahipliklerinin olduğu şirketler, 32 sayılı Kararın 4 üncü maddesinin (g) bendi uygulaması kapsamında Türkiye’de

Gümrük Kanunu Bakımından Serbest Bölge İşlemleri Tablosu

Nerden	Nereye	İşlem/mal teslimi	Gümrük Rejimi
Yurt Dışı	Serbest Bölge	İstisna	Transit/Serbest bölge
Serbest Bölge	Yurt Dışı	İstisna	Transit/İhracat
Serbest Bölge	Serbest Bölge	İstisna	Transit/Serbest bölge
Türkiye	Serbest Bölge	İstisna	İhracat/Serbest Bölge
Serbest Bölge	Türkiye	İstisna Değil (AB Malları hariç)	Serbest Dolaşıma Giriş

C- 32 Sayılı Karar Bakımından Serbest Bölgelerin Durumu

yerleşik olarak değerlendirilecektir. Bununla birlikte, Türkiye’de kanuni bir yerleşim yeri bulunmayan ve yalnızca serbest bölgede faaliyet gösteren şirketler, İşbu hükümlerin uygulanması bakımından dışarıda yerleşik olarak kabul edilmektedir.

Türkiye’de yerleşik kişilerin belirli sözleşmeleri döviz cinsinden, veya dövizde endeksli olarak akdedemeyeceğine ilişkin ana kural 32 Sayılı Kararın 4 üncü maddesinin (g) bendinde düzenlenmektedir. Söz konusu düzenleme, istisna tutulmaması nedeniyle, serbest bölgede faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşik sayılan şirketleri de kapsamaktadır. şeklinde görüş verilmiştir. (Finansal Piyasalar ve Kambyo genel Müdürlüğü’nün 24/06/2022 Gün ve “E-37518347-045.99-1314528 Sayılı yazısı ile 30.06.2022 Gün ve E-37518347-045.99-1326571 sayılı yazıları.)

Bu kapsamda; serbest bölgede faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşik sayılan şirketlerin, serbest bölge sınırları dışında Türkiye’de yerleşik bir firma ile akdedeceği menkul satış sözleşmelerine ilişkin ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden yerine getirilmesi/kabul edilmesi, yürürlükteki mevzuat uyarınca mümkün bulunmamaktadır.

Ancak Türkiye’de kanuni bir yerleşim yeri bulunmayan ve yalnızca serbest bölgede faaliyet gösteren şirketler, İşbu hükümlerin uygulanması bakımından dışarıda yerleşik olarak kabul edilmektedir. Ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden yerine getirilmesine imkan bulunmamaktadır.

İhraç Kayıtlı Mal Satımlarında Ödeme Yükümlülüğü Döviz Cinsinden Yapılabilir mi?

Bilindiği üzere Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin 2008/32/34 sayılı tebliğin 8’inci maddesi ile döviz cinsinden ve dövizde endeksli sözleşmeler düzenlenmiş olup, maddenin 7’inci fıkrasında “Türkiye’de yerleşik kişiler kendi aralarında akdedecekleri; istisnalar dışında kalan danışmanlık, aracılık ve taşımacılık dahil hizmet sözleşmelerinde, sözleşme bedelini ve bu sözleşmeden kaynaklı diğer ödeme yükümlülüklerini döviz veya dövizde endeksli kararlaştıramazlar. Bu hususa istisnalar aşağıdaki gibidir.

Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan kişilerin taraf oldukları hizmet sözleşmeleri,

İhracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve

teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler kapsamında yapılan hizmet sözleşmeleri,

Türkiye’de yerleşik kişilerin yurt dışında gerçekleştirecekleri faaliyetler kapsamında yapılan hizmet sözleşmeleri,

Türkiye’de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri, Türkiye’de başlayıp, yurt dışında sonlanan, yurt dışında başlayıp Türkiye’de sonlanan veya yurt dışında başlayıp yurt dışında sonlanan hizmet sözleşmeleri,

Bu kapsamda yukarıda yer alan istisnalar kapsamında hizmet sözleşmelerinin dövizli ödeme olarak yapılması mümkündür.

İhraç kayıtlı mal satımlarında ödeme yükümlülüğü döviz cinsinden yapılmasının mümkün olup, olmadığı yönündeki konuya ilişkin olarak Finansal Piyasalar ve Kambyo Genel Müdürlüğü 23/06/2022 Gün ve “E-37518347-045.99-1304383 Sayılı yazısı ile özet olarak aşağıdaki görüş verilmiştir.

“...Öte yandan İhracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler kapsamında yapılan hizmet sözleşmeleri istisna kapsamında değerlendirilmiştir. Bu bağlamda Türkiye’de yerleşik kişiler arasında gerçekleşecek ihraç kayıtlı satışların menkul alım-satımı olarak değerlendirilmesi nedeniyle söz konusu ödemelerin döviz cinsinden yapılması mümkün bulunmamaktadır.”

Finansal Piyasalar ve Kambyo Genel Müdürlüğü tarafından verilen görüşte **ihraç kayıtlı satışların menkul alım-satımı olarak değerlendirilmesi nedeniyle söz konusu ödemelerin döviz cinsinden yapılması mümkün olmadığı yönündedir. Burada ilave etmek istediğim bir husus olacak.** Finansal Piyasalar ve Kambyo genel Müdürlüğü **ihraç kayıtlı satışların menkul alım-satımı olarak değerlendirilmesi nedeniyle söz konusu ödemelerin döviz cinsinden yapılması mümkün bulunmamaktadır görüşünün Bakanlıkça değerlendirilecek başlıklar arasında yer aldığını belirtmiştir. Ancak, aksi bir görüş ya da görüş değişikliği söz konusu olana kadar ihraç kayıtlı satışların menkul alım-satımı olarak değerlendirilmesi nedeniyle dövizli ödeme yapılmaması gerekmektedir. (www.MuhasebeTR.com)** Öztürk C. /18.07.2022)

D- Katma Değer Vergisi Bakımından

Mal Teslimi Bakımından

Mal İhracı

3065 sayılı Kanununun (11/1-a) maddesine göre, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanununun 12 nci maddesi uyarınca bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki iki şartın gerçekleşmesi gerekir:

Teslim, yurtdışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya veya 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.

... Serbest bölgedeki alıcı kavramı, ilgili mevzuatları çerçevesinde söz konusu bölgelerde faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişi alıcıları ifade eder. İhracat teslimine ait fatura ve benzeri belgelerin yukarıda belirtilen yurtdışındaki müşteri veya serbest bölgedeki alıcı adına düzenlenmesi gerekir.

Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına veya yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.

...

3065 sayılı Kanununun 12 nci maddesi uyarınca, bir serbest bölgedeki alıcıya yapılan ve serbest bölgeye vasıl olan teslimler ile gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslimler ihracat istisnası kapsamındadır. Gümrüksüz satış mağazaları ve depoları, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasındaki yetkiye istinaden 8/8/2017 tarihli ve 30148 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliğinde tanımlanmıştır. Gümrüksüz satış mağazalarına veya depolarına sadece ilgili gümrük mevzuatına göre burarda satılması uygun bulunan mallar istisna kapsamında teslim edilebileceğinden, gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına istisna kapsamında teslim edilecek malların ilgili gümrük mevzuatına göre gümrüksüz satış mağazalarında satılabilecek mal cinslerinden olup

olmadığı mükelleflerce kontrol edilir.

Serbest bölgelere yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin düzenlenmediği halde, malın serbest bölgeye giriş işlemlerinin tamamlanarak serbest bölgeye vasıl olduğu tarih ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir. Bu tarih, malların serbest bölgeye girişinin yapıldığını gösteren, serbest bölge işlem formunun ilgili idare tarafından onaylandığı tarihtir.

... Mal ihracatından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi - Satış faturaları listesi

- Gümrük beyannamesi veya listesi (Serbest bölgeye yapılan ihracatta serbest bölge işlem formu, posta veya kargo yoluyla gerçekleştirilen ihracatta elektronik ticaret gümrük beyannamesi, gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslimlerde, malın gümrüksüz satış mağazasına veya deposuna konulduğuna dair ilgili gümrük idaresinin onayını da içeren antrepo beyannamesi)

- İhracatın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi

- Yüklenilen KDV listesi - İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

3065 sayılı Kanununun (11/1-a) maddesi kapsamında bir hizmetin KDV'den istisna olabilmesi için, aynı Kanununun (12/2) nci maddesine göre; - Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması, - Hizmetten yurtdışında faydalanılması, gerekir.

Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir. Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt, Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır. Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye'de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye'de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmez ve KDV'ye tabidir. Bu durumda faydalanma kriterinin tespitinde, yapılan hizmetin ithal edilen mal ile doğrudan ilişkili olması gerekir.

Yabancı firmaların Türkiye’den ithal ettiği (Türkiye’nin ihraç ettiği) mallar dolayısıyla verilen hizmetler, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilir. Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara verilen taddil, bakım, onarım hizmetleri hizmet ihracı kapsamında KDV’den istisnadır.

Türkiye’den serbest bölgelere verilen hizmetler hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez. Bu istisna uygulamasına ilişkin bazı örnekler aşağıda yer almaktadır:

Tecil-Terkin Uygulaması

3065 sayılı Kanununun (11/1-c) maddesi gereğince; ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV, ihracatçılar tarafından ödenmez. Bu kapsamda yapılan teslimlerle ilgili olarak düzenlenen faturaya; “3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir.” ifadesi yazılır. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 141 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı Kanunda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi terkin edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanununun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından 3065 sayılı Kanununun 32 nci maddesi hükmü uygulanmaz. İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek KDV, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olmaz. İhracatçılara mal teslim eden imalatçıların terkin ve iade işlemleri ihracatın gerçekleşmesinden sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi

miktarı, mükellefin ihraç kaydıyla teslim yapıldığı dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.

İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara üç aya kadar ek süre verilebilir. İhraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulaması ihtiyari bir uygulama olup, bu kapsamdaki malların imalatçıları tarafından ihracatçılara KDV tahsil edilerek teslimi de mümkündür.

İhraç kaydıyla teslimlere ait faturanın esas itibarıyla ihracatçı firmanın düzenlediği fatura tarihinden önceki bir tarihte düzenlenmiş olması gerekir.

İmalatçı tarafından düzenlenen fatura tarihinin; ihracatçı firmanın düzenlediği fatura tarihi veya fiili ihraç tarihinden sonraki bir tarih olması halinde, 213 sayılı Kanundaki fatura düzenleme sürelerine uyulması kaydıyla tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilir.

Ancak, bu durumlar dışında ihraç kaydıyla teslim ilişkin faturanın, fiili ihraç tarihinden sonraki tarihi taşıması halinde işlemin ihraç kaydıyla teslimine ilişkin şartlar açısından yapılacak inceleme veya YMM raporu ile tespit edilmesi şartıyla terkin ve/veya iade işlemleri sonuçlandırılır.

Serbest bölgeye yapılan teslimlerde de kanununun 11/1c maddesi kapsamında tecil-terkin işlemi uygulanabilmektedir.

Serbest bölgeye “Serbest Bölge İşlem Formu” ile yapılan ihracatta, ihraç kaydıyla teslim edilen mallar nedeniyle hesaplanan ve tecil edilen verginin terkin için, gümrük beyannamesi yerine “Serbest Bölge İşlem Formu” nun aslı veya onaylı bir örneği ibraz edilebilir.

Hariçte İşleme Rejimi Kapsamındaki Mallar

Hariçte işleme rejimi, Gümrük Kanununun (135/1) inci maddesinde, 144 ila 148 inci maddelerde öngörülen standart değişim sistemine ilişkin hükümler ile 116 ncı madde hükmü saklı kalmak üzere, serbest dolaşımdaki eşyanın hariçte işleme faaliyetlerine tabi tutulmak üzere Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici olarak ihracı ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen ürünlerin ithal vergilerinden tam veya kısmi muafiyet suretiyle yeniden serbest dolaşıma girişine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejim olarak tanımlanmış olup,

bu rejim ile ilgili açıklamalara Gümrük Kanununun 135 ila 149 uncu maddelerinde yer verilmiştir.

Hariçte işleme rejimi kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyaların ithalinde de 3065 sayılı Kanunun (16/1-b) maddesi gereğince KDV aranmaz.

Ancak, serbest bölgeye geçici olarak ihraç edilen eşyanın işleme faaliyeti sonucunda elde edilen işlem görmüş ürünün bünyesinde, herhangi bir üçüncü ülke menşeli girdi kullanılmaması ve işleme faaliyetinin tamamen işçilik olması durumunda, işçilik faturasında belirtilen kıymet üzerinden KDV tahsil edilir.

İthalatın gerçekleştirilmesi, hariçte işleme rejimi çerçevesinde ithali taahhüt edilen işlem görmüş ürünün, ithalat rejimi ile gümrük mevzuatına uygun şekilde gümrük hattından Türkiye Gümrük Bölgesine girişini (**serbest bölgeler hariç**) ifade eder.

Hariçte İşleme Rejimi çerçevesinde gerçekleştirilecek ithalat, hariçte işleme izin belgesi/izin sahibi firma dışında başka bir firma tarafından da gerçekleştirilebilir ve bu durumda ithalatı gerçekleştirecek kişiye ait bilgiler belgenin/izin özel şartlar bölümüne kaydedilir.

Bu kapsamda ithal edilecek eşyanın tamamı üzerinden KDV tahsil edilir.

Bazı Gümrük Rejimlerinin Uygulandığı Mallar

3065 sayılı Kanunun (16/1-c) maddesi, Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri

leri ile serbest bölge ve geçici depolama hükümlerinin uygulandığı malları vergiden istisna etmiştir.

Bu madde hükmü, malın tabii olduğu rejime göre uygulanan bir istisnayı düzenlemektedir. Gümrük Kanununun 47 ila 50 nci maddelerinde geçici depolama hükümleri, 84 ila 92 nci maddelerinde transit rejimi, 93 ila 107 nci maddelerinde gümrük antrepo rejimi, 152 ila 162 nci maddelerinde ise serbest bölge hükümlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Yukarıda belirtilen gümrük rejimleri kapsamındaki malların yurtdışından getirilerek bu yerlere konulması ve bu yerlerde teslimi, mal serbest dolaşıma girmedikçe KDV'den istisnadır.

Öte yandan, gümrük mevzuatı uyarınca gümrük antreposu sayılan gümrüksüz satış mağazalarının gerçekleştirdikleri mal teslimleri, 3065 sayılı Kanunun (16/1-c) maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.

Yolcu Beraberi Eşya (Türkiye'de İkamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satışlar)

Serbest bölgeye satışlarda geçerli değildir.

Dahilde İşleme Rejimi Kapsamındaki İşlemler

Serbest Bölgeye yapılan teslimlerde dahilde işleme rejimi kapsamında işlem tesis edilemez.

Hizmet İfası Bakımından

Genel Olarak Serbest Bölgelere Türkiye'den Verilen Hizmetler

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler

Katma Değer Vergisi açısından Mal Teslimleri Özet Tablo:

Nereden	Nereye	İşlem/mal teslimi	Yasal Dayanak
Türkiye	Serbest Bölge	İstisna	KDV 11-12. 32. md.
Serbest Bölge	Türkiye	İstisna değil	KDV 1.md.
Serbest Bölge	Serbest Bölge	İstisna	KDV 16/1-c md.
Serbest Bölge	Yurt dışı	İstisna	KDV 11-12. md.
Yurt dışı	Serbest Bölge	İstisna	KDV 16/1-c md.
Serbest bölge içi		İstisna	KDV 16/1-c md.

vergiden istisna edilmiştir.

3065 sayılı Kanununun (11/1-a) maddesi kapsamında bir hizmetin KDV'den istisna olabilmesi için, aynı Kanununun (12/2) nci maddesine göre;

- Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,

- Hizmetten yurtdışında faydalanılması, gerekir.

Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir. Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt, Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır.

Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye'de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye'de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmez ve KDV'ye tabidir.

Bu durumda faydalanma kriterinin tespitinde, yapılan hizmetin ithal edilen mal ile doğrudan ilişkili olması gerekir.

Yabancı firmaların Türkiye'den ithal ettiği (Türkiye'nin ihraç ettiği) mallar dolayısıyla verilen hizmetler, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilir.

Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara verilen tadil, bakım, onarım hizmetleri hizmet ihracı kapsamında KDV'den istisnadır.

Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetler hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez.

Türkiye'den serbest bölgelere verilen; muhasebe hizmeti, telekomünikasyon hizmeti, servis ve yemek hizmetleri gibi işlemler vergiye tabidir.

Özellikle yüksek meblağlara ulaşan yemek ve servis hizmetleri nedeniyle serbest mükelleflerince ödenen KDV, indirimi mümkün olmadığından kurumlar vergisinde gider olarak dikkate alınmakta, dolayısıyla kazanç üzerinden alınan vergi istisnası nedeniyle de verginin gider yazılmasının mükellef açısından bir anlamı kalmamaktadır.

01.01.2025 tarihinden itibaren serbest bölge kazanç istisnası münhasıran yurt dışına yapılan

satışlara istinaden doğan kazançlara uygulanacağından mükelleflerin bu satışlarının dışında kalan kazançta isabet eden ve indirim yoluyla giderilmesi söz konusu olmayan yemek servisi/servis hizmeti gibi giderlere ait KDV'nin Kurumlar vergisi matrahından indirimi mümkün olabilecektir.

Mükelleflerin bu vergi yükünden kurtulması, ancak Kanununun 17/4-ı maddesine ilave veya 11. Madde kapsamında yapılabilecek bir istisna düzenlemesiyle mümkün olabilecektir.

Bu durumda vergi idaresince yapılacak vergi harcaması hesabının belirleyici olacağı açıktır.

Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetler

3065 sayılı Kanununun (11/1-a) maddesine göre, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanununun (12/3) üncü maddesi uyarınca, fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılabilmesi için;

- Fason hizmetin serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olması,

- Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılması,

şartları birlikte gerçekleşmelidir.

Ayrıca, söz konusu şartlara ilaveten, ana madde ve malzemelerin serbest bölgeden gönderilmesi ve fason hizmete konu malın yeniden serbest bölgeye gönderilmiş olması gerekir.

Bu istisna uygulamasında fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade eder.

Buna göre, serbest bölgeden gönderilen ana madde ve malzemelerin, yurtiçinde bulunan işletmelerde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yeniden serbest bölgeye gönderilmesi suretiyle verilen fason hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir. Fason hizmetler dışında, Türkiye'den bu bölgelerde faaliyet gösterenlere yapılan hizmetler 3065 sayılı Kanununun 1 inci maddesi çerçevesinde KDV'ye tabidir.

Serbest bölgelere yapılan fason hizmetlere yönelik istisna, fason hizmetin tamamlanmış ve serbest bölgedeki müşteriye faturanın düzenlenmiş olması şartıyla, fason hizmete konu malın gümrük bölgesinden çıkarak serbest bölgeye

vasıl olduğu vergilendirme döneminde (gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belgede malın serbest bölgeye vasıl olduğunu gösteren tarihi içine alan dönemde) uygulanır ve bu vergilendirme dönemine ait beyanname ile beyan edilir.

Fason hizmet faturasının malın serbest bölgeye vasıl olduğu dönemden önceki dönemde düzenlenmiş olması istisnanın fatura tarihini içine alan dönemde beyanını gerektirmez.

Beyan, ilgili dönem beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 316 kod numaralı satır kullanılmak suretiyle yapılır.

Bu işlem nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin iadesinin istenmemesi halinde, "Yüklenilen KDV" alanına "0" yazılır.

İstisnanın Tevsiki Serbest bölgelere yapılan fason hizmetler, fason hizmete konu malın serbest bölgeden yurtiçine, yurtiçinden serbest bölgeye gönderilmesine ilişkin gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge ve fason hizmete ilişkin olarak serbest bölgedeki alıcı adına düzenlenen satış faturaları ile tevsik edilir.

Bunlar (iade talep edilsin edilmesin), istisnanın beyan edildiği beyannamenin verilme süresine kadar bağlı olunan vergi dairesine bir dilekçe ekinde verilir.

Gümrük beyannamesi veya yerine geçen belgenin onaylı örneği ibraz edilebileceği gibi, bunların bilgilerini ihtiva eden bir liste de verilebilir.

Aynı şekilde tevsik için satış faturaları veya fotokopisi yerine satış faturalarına ilişkin bilgileri ihtiva eden firma yetkililerince onaylı bir listenin ibrazı da mümkündür.

Faturanın, gümrük beyannamesinin kapanma tarihinden önce düzenlenmiş olması kaydıyla, beyannamenin açılma tarihinden sonra düzenlenmiş olması istisna uygulamasına engel teşkil etmez.

İade Serbest bölgelere verilen fason hizmet ihracından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Fason hizmet faturaları veya listesi Fason hizmete konu malın serbest bölgeden yurtiçine,

yurtiçinden serbest bölgeye gönderilmesine ilişkin gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge aslı veya örneği

- Fason hizmetin verildiği döneme ait indirilecek KDV listesi

- Yüklenilen KDV listesi

- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

Mahsuben İade Mükelleflerin serbest bölgelere verdiği fason hizmet ihracından kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

Nakden İade Mükelleflerin serbest bölgelere verdiği fason hizmet ihracından kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

Transit ve Türkiye ile Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Taşımacılık İşlerinde İstisna

3065 sayılı Kanunun (14/1) inci maddesi ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden istisna edilmiştir. Kanunun (14/2) maddesi uyarınca söz konusu istisna, ikametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, bir diğer ifade ile Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre dar mükellefiyete tabi gerçek ve tüzel kişilere karşılıklı olmak şartıyla uygulanır.

Serbest bölgeden yurtdışına veya yurtdışından serbest bölgeye yapılan taşımalar 3065 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi gereğince KDV'den istisnadır.

Ancak, serbest bölgeden ülke içindeki herhangi bir noktaya veya ülke içinden serbest bölgeye yapılan taşımacılık söz konusu istisna kapsamına girmemektedir. Yurtiçindeki noktanın; diğer bir serbest bölge, gümrüklü saha, gümrük antrepo-su, gümrüksüz satış mağazaları gibi yerler olması taşıma işinin vergiye tabi olmasını engellemez.

Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler ile Bu Bölgelere İlişkin Yük Taşıma İşleri

3065 sayılı Kanunun (17/4-1) maddesine göre, serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihrac amaçlı yük taşıma işleri KDV'den müstesnadır.

Söz konusu istisnanın kapsamına, yalnızca serbest bölgede ifa edilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihrac amaçlı yük taşıma işleri girmektedir.

İhrac amaçlı yük taşıma işleri dışında, yurtiçinden serbest bölgeye verilen hizmetler ile serbest bölgeden yurtiçine yönelik olarak verilen hizmetler KDV'ye tabidir.

Buna göre, serbest bölgeden bir limana veya bir gümrük çıkış kapısına ihrac malının taşınması işi KDV'den istisnadır.

Serbest bölgede üretilecek mamulün üretiminde kullanılacak malların yurtiçinden serbest bölgeye, serbest bölgeden bir başka serbest bölgeye taşınması da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Diğer taraftan serbest bölgeden yurtiçine yapılacak taşıma işleri ihrac amaçlı yük taşıma işi kapsamında değerlendirilmeyeceğinden KDV'ye tabi olacaktır.

1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.

Örnek : Serbest bölgede faaliyet gösteren (A) firmasına serbest bölgeye gelinerek makine bakım onarım hizmeti verilmesi 3065 sayılı Kanunun (17/4-1) maddesi kapsamında KDV'den istisna iken, (A) firmasının serbest bölge dışından araç kiralaması KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Örnek : Serbest bölgede faaliyet gösteren (A) A.Ş., serbest bölgede üreteceği mallara ilişkin yurtiçinden satın aldığı hammaddeleri (B) Nakliyat Ltd. Şti.'ne taşıttırıştır.

(A) A.Ş. bu hammaddeleri kullanarak ürettiği malların bir kısmını ihrac etmiş, ihrac edilen malların limana kadar taşınması işini de yine (B) Nakliyat Ltd. Şti.'ne yaptırmıştır.

Ürettiği malların kalan kısmını da yurtiçine satmış ve söz konusu malları (D) Nakliyat A.Ş.'ne taşıttırıştır.

Bu durumda, (B) Nakliyat Ltd. Şti. tarafından

yapılan taşıma işleri KDV'den istisna olacak, (D) Nakliyat A.Ş. tarafından yapılan taşıma işi ise ihrac amaçlı yük taşıma işi olmadığından KDV'ye tabi olacaktır.

Yurt Dışından Serbest Bölgeye Verilen Hizmetlerin Durumu

Serbest Bölgeler hizmet bakımından KDV Kanunu karşısında gümrük hattının içi bir başka deyişle yurt içi sayılmaktadır. Bu nedenle Yurt dışından serbest bölgeye verilen hizmetler kanununun 1. Maddesi gereğince hizmet ithali sayılmakta olup, hizmeti alan mükellefçe sorumlu sıfatıyla 2 No'lu KDV beyannamesi tam tevkiyat yapılmak suretiyle verginin beyanı gerekmektedir. Bu hususta aksi görüşte olanlar da bulunmaktadır. Aksi görüşlerin dayanağı olarak 6. Maddedeki yararlanma Türkiye'de ise yurt dışından hizmet alınımının verginin konusuna girdiği, ancak serbest bölgede yararlanma söz konusu olduğundan 17/4-1 gereği istisna olması gerektiği tezine dayanmaktadır.(K.OKTAR, KDV İSTISNA VE İADELER, Sayfa 1021,2022).

60 No'lu KDV Sirkülerininin 3.6.2. bölümü ve kanununun 17/4-1 maddesi hükmü dikkatle tetkik edildiğinde; serbest bölgelerde verilen hizmetler istisna kapsamına alınmış olup, hizmetin nereden ve/veya kim tarafından verildiği hususunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

Dolayısıyla nasıl ki Türkiye'den serbest bölgeye verilen fason hizmet dışındaki hizmetler vergiden istisna değil ise, yurt dışından serbest bölgeye gelmeksizin verilen hizmetlerin de vergiye tabi tutulması, 9. Madde gereğince de hizmeti alan serbest bölge mükellefince tam tevkiyat yapılmak suretiyle beyan edilmesi icap etmektedir.

Serbest bölgeye gelerek hizmet verilmesi halinde ise 17/4-1 maddesinde düzenlenen istisnanın uygulanacağı hususunda bir tereddüt bulunmamaktadır.

Yurt dışından alınan hizmet eğer fason hizmetse kanununun 11. Maddesi hükmü uyarınca istisna uygulanabileceği tabiidir.

Serbest Bölgeden Başka Bir Serbest Bölgeye Verilen Hizmetlerin Durumu

Serbest bölgeden başka bir serbest bölgeye verilen hizmetler kanununun 17/4-1 maddesi kapsamında kısmi istisnaya tabidir. Burada istisnayı belirleyen ana unsur hizmetin serbest bölgede verilmesidir.

Serbest Bölgelerden Yurt Dışına Verilen Hizmetlerin Durumu

Serbest bölgeden yurt dışına verilen hizmetler Kanununun 11. Ve 12. Maddeleri kapsamında hizmet ihracatı olup, serbest bölge mükellefi istisnadan vazgeçmişse iade hakkı da doğabilecektir.

Öte yandan serbest bölgeden yurt dışına giden mallar için serbest bölgede verilen gümrük müşavirliği hizmetleri kanununun 17/4-ı maddesi gereği kısmi istisna kapsamında değerlendirilecektir.

(60 Nolu KDV Sirk. 3.6.2. bölümü)

İstisnadan Vazgeçme

Vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tâbi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talebin dilekçede belirtilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edilen işlemlerin tamamını kapsamaması şarttır. Şu kadar ki, mükellefiyetin devam etmekte olan işlemlere şümulü yoktur. Kamu menfaatine yararlı dernekler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş amaçlarına uygun olarak işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri teslim ve hizmetlere ilişkin istisnalar hariç olmak üzere, 17 nci maddenin (1) ve (2) numaralı fıkralarıyla (3) numaralı fıkranın (a) ve (4) numaralı fıkranın (e) bentlerinde yazılı istisnalar

Hizmet bakımından KDV Durumu Özet Tablo:

Nereden	Nereye	İşlem/hizmet	Yüklenilen KDV İade/İndirim Vs. Durumu	Yasal Dayanak
Türkiye	Serbest Bölge	İstisna değil (İhracat sayılmaz)	(Sadece Fason Hizmetler Tam istisna olup, iade hakkı doğar)	KDV 1.,32. md./KDVGUT
Serbest Bölge	Türkiye	İstisna değil	-	KDV 1.md.
Serbest Bölge	Serbest Bölge	İstisna	-	KDV 17/4-ı md.
Serbest Bölge	Yurt dışı	Tam İstisna	İade hakkı doğar (KDV Mükellefiyeti olmak kaydıyla)	KDV 11,12, ve 32. md.
Yurt dışı	Serbest Bölge	İstisna değil	Hizmet ithali olarak vergiye tabi olduğundan sorumlu sıfatıyla Tam tevkifat yapılmak suretiyle vergilenir. İndirilemeyen vergi gider yazılır. İstisnadan vazgeçilmişse verginin indirimi de mümkündür. (Yurtdışından alınan <i>her türlü</i> hizmet bu kapsamdadır.)	KDV 1, 6, 9, 18, 30/a. ve 58.md.
Serbest bölge içi (Tüm Hizmetler)		İstisna	İstisnadan vazgeçilebilir, bu takdirde yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilir.	KDV 17/4-ı,18, 30/a, 58. md.
Serbest bölge (İhraç Malı Taşıma İşleri)	Türkiye (limana veya bir gümrük çıkış kapısına)	İstisna	İstisnadan vazgeçilebilir, bu takdirde yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilir. (Serbest bölgeden yurtiçine yapılacak taşıma işleri ihraç amaçlı yük taşıma işi kapsamında değerlendirilmeyeceğinden KDV'ye tabi olacaktır.)	KDV 17/4-ı,18, 30/a, 58. md.
Serbest Bölge (Serbest bölgede üretilecek mamulün üretiminde kullanılacak malların taşınması)	Serbest Bölge	İstisna	İstisnadan vazgeçilebilir, bu takdirde yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilir.	KDV 17/4-ı,18, 30/a, 58. md./KDVGUT
Türkiye (Serbest bölgede üretilecek mamulün üretiminde kullanılacak malların taşınması)	Serbest Bölge	İstisna	İstisnadan vazgeçilebilir, bu takdirde yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilir.	KDV 17/4-ı,18, 30/a, 58. md./KDVGUT

hakkında yukarıdaki (1) numaralı fıkra hükmü uygulanmaz.

İstisnadan vazgeçeceklerin talepleri üzerine, vergi dairesince, vergi mükellefiyetleri talep tarihinden itibaren tesis olunur. Bu şekilde mükellef olanlar üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamazlar. Mükellefler üç yıllık sürenin bitiminden önce mükellefiyetten çıkma talebinde bulunmadıkları takdirde mükellefiyet yeniden üç yıl süre ile uzatılmış sayılır.

Buna göre, serbest bölgede faaliyet gösteren mükellefler 17/4-ı maddesinde yer alan kısmi istisnadan vazgeçebilirler.

Hizmet İfası açısından serbest bölgeler gümrük hattının içi sayılmaktadır.

E-Özel Tüketim Vergisi Bakımından:

Türkiye'den Serbest Bölgelere Yapılan Teslimler

25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 7 12 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasındaki serbest bölgedeki alıcıya veya yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılan teslimlerin ihracat teslimi sayılacağına dair hükümler, Özel Tüketim Vergisi Kanununda yer almamaktadır. Buna göre serbest bölgelere veya yetkili gümrük antreposu işleticilerine yapılan teslimlerde ÖTV yönünden ihracat istisnası uygulanmaz.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasında, Kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimlerinde ÖTV istisnası uygulanabilmesi için;

- Teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması,
- Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm gereğince, yurt içinden serbest bölgelere yapılan teslimlerde, teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması şartı gerçekleşmediğinden, ihracat istisnası uygulanmaz.

Öte yandan, serbest bölgelerden yurt dışına yapılan teslimler ÖTV'den müstesnadır. Serbest bölgelerden yurt dışına yapılan teslimlerde, gümrük beyannamesi düzenlenmemesi nedeniyle, ÖTV'ye tabi malların serbest bölgeden ihracatı, serbest bölgeye giren mallar için düzenlenen gümrük beyannamesi ile birlikte gümrük idaresince onaylı serbest bölge işlem formları ile

tevsik edilir. Dolayısıyla, söz konusu belgeler de ihracatın tevsikinde veya iade talebinde, ibrazı gerekli diğer belgelerle birlikte KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilir.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci Maddesinin Birinci Fıkrasının (7) Numaralı Bendi Uygulaması Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi gereğince, Gümrük Kanununun transit, gümrük antrepo, dâhilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulan mallar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar ÖTV'den istisnadır.

Bu kapsamda, dâhilde işleme rejimi, ihracatı taahhüt edilen ürünlerin elde edilmesinde kullanılan malların, ithalat vergileri ödenmeksizin ithal edilmesine imkan sağlayan bir rejim olup, (II) sayılı listede yer alan malların dâhilde işleme rejimi kapsamında ithali, ÖTV'den istisnadır.

Ancak, dâhilde işleme rejimi kapsamında olsa dahi; imalatta kullanılan malların yurt içinden temin edilmesi ile fiilen ihraç edilmeyen malların imalinde kullanılan malların ithal edilmesi hallerinde bu kapsamda ÖTV istisnası uygulanmaz.

Ayrıca, Kanunun 16 ncı maddesinde; Gümrük Kanunu ve diğer kanunlar gereğince gümrük vergisi teminata bağlanarak işlem gören mallara ait ÖTV'nin de aynı usule tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, başta Gümrük Kanununun 118 inci maddesi olmak üzere ilgili mevzuat hükümleri gereğince, gümrük vergisi teminata bağlanarak ithal edilen mallara ait ÖTV de teminata bağlanmaz.

İhraç Kaydıyla Teslimlerde Verginin Tecili ve Terkini

Serbest bölgeye veya yetkili gümrük antreposu işleticisine ya da Türkiye'de ikamet etmeyen yollara yapılan teslimlerde ihracat istisnası uygulanmadığından, bunlara teslim edilecek malların ÖTV mükelleflerinden satın alınmasında, Özel Tüketim Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin (2) numaralı fıkrası kapsamında tecil-terkin uygulanmaz.

Serbest bölgeye yapılan teslimlerde ihracat istisnası uygulanmadığından, serbest bölgeye teslim edilecek taşıtların ÖTV mükelleflerinden satın alınmasında tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem tesis edilemez. Ancak, serbest böl-

gelerden yurt dışına yapılan ihracat teslimleri ÖTV'den müstesna olduğundan, ihraç kaydıyla teslim edilen malların serbest bölgeden ihraç edilmesi durumunda, serbest bölgedeki alıcıya yapılan teslimlerde tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılması mümkündür.

Tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınmakla birlikte, taşıtın sonraki aşamada tekrar teslimine konu edildikten sonra bu aşama tarafından ihracının yapılmış olması halinde, bu durum tecil-terkin şartlarının ihlal edilmesi sonucunu doğurduğundan buna göre işlem yapılır. Ancak, merkezi yurt içinde bulunan bir firma tarafından yurt içinden tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınıp serbest bölgedeki şubesi aracılığıyla ihraç edilen mallara ilişkin olarak mükellef tarafından beyan edilerek tecil edilen ÖTV, serbest bölgedeki şubenin merkezden ayrı mükellefiyetinin bulunmaması veya kendi adına müstakilen faaliyet göstermiyor olması kaydıyla, terkin edilir. Merkez tarafından serbest bölgedeki şubeye mal gönderimlerinin ilgili diğer mevzuat gereğince şube adına fatura düzenlenmek suretiyle yapılması bu yönde işlem tesisine engel teşkil etmez.

İhraç kaydıyla teslim edilen taşıtların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihracının gerçekleşmesi halinde, tecil edilen verginin, taşıtın serbest bölgeden ihracında ayrıca örneği Tebliğ ekinde (EK:3) olarak yer alan "Serbest Bölgelerden Yapılan İhracat Teslimlerine İlişkin Bildirim" ile giriş ve çıkışla ilgili serbest bölge işlem formlarının aslı veya ilgili gümrük idaresi, noter ya da YMM tarafından onaylanmış örneği vergi dairesine verilmek suretiyle terkinin sağlanır. Ancak bu terkin işleminden önce, ihraç edilen taşıtların serbest bölgeye girişi ve serbest bölgeden yurt dışına çıkışıyla ilgili serbest bölge işlem formlarındaki bilgiler, vergi dairelerince ilgili serbest bölge müdürlüğünden teyit edilir.

Türkiye'den Serbest Bölgeye Araç Teslimi

Türkiye'den serbest bölgelere yapılan kullanılmamış araç tesliminde KDV Kanununun 12. Maddesi gereğince teslim yurt dışı bir müşteriye yapılmış adledildiğinden ihracat istisnası uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Ancak ÖTV Kanununun 5. Maddesinde serbest bölgelere yapılan teslimler ihracat olarak sayılmadığından Türkiye'den serbest bölgelere yapılan kullanılmamış araç tesliminde ÖTV he-

saplanması gerekmektedir. Öte yandan bu durumda ÖTV üzerinden KDV hesaplanmayacağı da tabiidir.

Serbest Bölgelerden Türkiye'ye Yapılan Teslimler

Serbest bölgelerden Türkiye'ye yapılan ithalat işlemleri de Özel Tüketim Vergisi ile ilgili olarak hiçbir istisnaya tabi olmayıp, serbest bölgelerden Türkiye'ye getirilen mallar da Özel Tüketim Vergisi'ne tabi olacaktır.

Serbest bölgeler içerisinde gerçekleştirilen mal teslimleri Özel Tüketim Vergisi'ne tabidir.

F-Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu Bakımından

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 3. maddesine göre, motorlu taşıtlar vergisinin konusuna giren taşıtların yurt içinde veya yurt dışında kullanılması ayırımı yapılmaksızın, Türkiye'de bulunan trafik ve Ulaştırma Bakanlığı sivil hava araçları sicilinde kayıtlı taşıtlardır.

Kanunun "İstisnalar" başlıklı 4. Maddesinde ; *Motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili muaflik ve istisna hükümleri, bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Bu Kanunda yer almayan istisna ve muafliklar hükümsüzdür. Ancak, uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır."* Hükümüne yer verilmiştir.

Buna göre, serbest bölge mükelleflerine ait olup, trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde kayıtlı taşıtlar Motorlu taşıtlar vergisine tabi tutulmaktadır.

Serbest Bölgeler Kanunu geçici md. 3. maddenin birinci fıkrasının (c) bendi hükmünün MTV bakımından geçerliliği bulunmamaktadır.

G- Banka ve Sigorta Muamele Vergisi Bakımından

5084 sayılı Kanun öncesi, Serbest Bölgeler Kanunu md. 6'da yer alan, "vergi resim ve harç mükellefiyetlerine ait mevzuat hükümlerinin uygulanmamasına" ilişkin hükme göre, serbest bölgelerde yapılan işlemlere ilişkin Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi uygulanmamakta idi. 5084 Sayılı Kanun ile söz konusu hüküm kaldırıldığından, 06.02.2004 tarihinden itibaren serbest bölgelerde faaliyete başlayacak mükelleflerin Gider Vergileri Kanunu'nun konusuna giren işlemleri üzerinden Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi hesaplanması gerekecektir (Kaya, 2004: 3). Diğer taraftan, 06.02.2004 tari-

hi itibariyle faaliyet ruhsatlarının süresi devam eden mükelleflerin 31.12.2008 tarihine kadar yapacakları işlemler Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi'ne tabi olmayacaktır.

H-Kaynak Kullanımı Destek Fonu Bakımından

KKDF istisnası söz konusu değildir.

I-Harçlar ve Damga Vergisi Bakımından

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin bu bölgelerde gerçekleştirdiği faaliyetlerle ilgili olmak kaydıyla (01.01.2009 tarihinden itibaren) yapacakları işlemler ve bu işlemlere ilişkin düzenlenen kağıtlar, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar damga vergisi ve harçtan (Noter harcı, serbest bölgede bulunan banka şubeleri için düzenlenecek faaliyet izin belgesi harcı dahil) istisna tutulacaktır.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için

-üretim faaliyetinde bulunma zorunluluğu,

-06 Şubat 2004 tarihi itibariyle faaliyet ruhsatı almış olma zorunluluğu bulunmamaktadır.

İstisnasının uygulanabilmesi için, Serbest Bölgede faaliyet gösteren vergi mükellefi olunması gereklidir. Bu bağlamda;

-Serbest bölgelerde yer alan gayrimenkullerin ifraz veya taksim veya birleştirme işlemleri, söz konusu bölgelerde bulunan arsaların tahsisi nedeniyle şerhi gerektiren işlemleri ile bu arsa ve üzerine inşa edilen binaların tahsis edilene devir ve tescili işlemleri ve cins değişikliği işlemleri, 4. Bölümündeki Tapu ve Kadastro Harçlarından,

Noterde yapılan işlemler, 2. bölümündeki Noter Harçlarından,

İzin ve ruhsat işlemleri, 8. bölümdeki İmtiyazname, Ruhsatname ve Diploma Harçlarından istisna tutulabilecektir.

III- İLGİLİ ÖZELGELER

1-Konu: 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında Avrupa Serbest Bölgesinde ruj, krem, allık, kapatıcı, eyeliner, far, fondöten, dudak parlatici, maskara ve pudra gibi ürünlerin imalatı faaliyetinde bulunduğu, kilogram olarak imal edilen ürünlerin, daha sonra dolum makinalarından geçirilerek gr/adet, ml/adet olarak ambalajlanmak suretiyle ihracatının gerçekleştirildiği, mamul mal ihracatının yanında yurtdışı müşterilerin talebi doğrultusunda üretime sevk edilen hammaddelerin belirli bir imalat safha-

sından geçirildikten sonra şişeleme ve ambalajlama işlemi yapılmadan kilogram olarak sıvı yarı mamul halinde ihracatının da gerçekleştirildiği belirtilerek çeşitli üretim safhalarından geçtikten sonra kilogram olarak ihraç edilen yarı mamul malların da mamul mallarda olduğu gibi, toplam üretim hesabına dahil edilip bu imalatta istihdam edilen personele yapılan ücret ödemelerinin de 3218 sayılı Kanun kapsamında gelir vergisi stopaj teşvikine konu edilip edilemeyeceği.

Sonuç: Buna göre, bir ürünün üretim faaliyeti olarak değerlendirilmesindeki kriterin, söz konusu ürünün bir proses (girdileri alıp kaynak kullanarak bir çıktıya dönüştüren her bir aktivite, faaliyet veya operasyon) sonucu üretilmesi ve üretilen nihai ürünün Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP)'nin girdilerden farklı olması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle GTİP numarası değişen ürünün FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin gelir vergisi stopaj teşvikinden faydalanmaları mümkün bulunmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, yurtdışı müşterilerin talebi doğrultusunda üretime sevk edilen hammaddelerin, çeşitli üretim safhalarından geçirildikten sonra şişeleme ve ambalajlama işlemi yapılmadan farklı bir (GTİP) numarası almak suretiyle kilogram olarak sıvı yarı mamul halinde ihraç edilmesi halinde, söz konusu yarı mamul üretiminde çalışan personelin gelir vergisi stopaj teşvikinden yararlanması mümkün bulunmaktadır. (Tekirdağ Defterdarlığı Gelir, Kurumlar ve Diğer Vergiler Müdürlüğü'nün 22/10/2024 tarih ve E-75497510-125[6-2024-55]-102799 sayılı özelgesi)

2-Konu: Serbest bölgede faaliyet gösteren şirketin tam bölünmesi durumunda istisna uygulamasının devam edip etmeyeceği hakkında.

Sonuç: Bu hüküm ve açıklamalara göre, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.12.3.8.2." bölümünde yapılan açıklama ile Kurumlar Vergisi Kanununun; 18 inci maddesinde düzenlenen birleşme ve 19 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında düzenlenmiş bulunan ve kül halinde yapılan devir ve nev'i değişikliği hallerinde, infisah eden kurum adına düzenlenmiş bulunan faaliyet ruhsatının devralan şirket adına yenilenmesi durumunda, devralan şirketin bu ruhsat uyarınca 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi hükmünden yararlanabileceği

belirtilmiş, bölünme hallerinde söz konusu istisnadan yararlanılabileceğine ilişkin bir açıklama-ya yer verilmemiştir.

Buna göre, serbest bölgede faaliyet gösteren ve Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrası kapsamında tam bölünme yoluyla infisah edecek Şirketiniz adına düzenlenen faaliyet ruhsatını devralan şirket tarafından, söz konusu ruhsata istinaden 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi ile öngörülen istisnalardan yararlanılması mümkün değildir. (*Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı 26/12/2023 tarih ve E-16700543-125[23-515-61]-112719 sayılı özelgesi*)

3-Konu: İstanbul'da kurulu tesisinizde "Dizel motorlar veya gaz türbinleri ile çalışan işletici muharrik sistemlerin (jeneratör ve benzeri) ve bunların her türlü uygulamaları için elektronik ve yedek parçalarının üretimi, montajı, bakımı ve tamiri işleri" ile iştigal ettiğinizi, merkez tesisinize ilaveten Avrupa Serbest Bölgesinde kurulu montaj ruhsatını haiz şubenizin bulunduğu, yurt dışından serbest bölge şubenize fatura edilen ve serbest bölge tesisinize getirilen ürün bileşenlerinin burada montaj işlemine tabi tutularak bitmiş ve kullanıma hazır ürün haline getirildiği, bahsedilen ürünler için serbest bölge şubenizde test sahası bulunmadığından test edilmek amacıyla "Geçici İthalat Rejimi" kapsamında serbest bölge dışına çıkarılarak İstanbul'daki merkezimize getirildiği ve burada test edildikten sonra tekrar serbest bölge şubenize gönderilerek buradan yurt dışı mukimi kişi ve kuruluşlara satışının planlandığı belirterek, bu işlemler neticesinde serbest bölge şubenizde oluşan kârın ilgili mevzuat gereği istisna kapsamında olup olmadığı.

Sonuç: Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin serbest bölge şubesinde montajını yaptığı ürünlerin, test edilmesi amacıyla "Geçici İthalat Rejimi" kapsamında serbest bölge dışında bulunan merkez şubenize gönderilmesi ve burada test edildikten sonra tekrar serbest bölgede bulunan şubenize getirilmesi işlemi 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinde yer alan istisnaya ilişkin şartın ihlali sayılmadığından, şirketinizin serbest bölgedeki söz konusu işlemde elde ettiği kazançların, istisna uygulamasına ilişkin diğer şartların sağlanması kaydıyla, kurumlar vergisinden istisna olduğu tabiidir. (*İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü 04/10/2022 tarih ve 62030549-125[5-2019/248]-1123435 sayılı özelgesi*)

4-Konu: Serbest Bölgede üretim faaliyetinde

bulunan şirketin yangın nedeniyle zarar gören ATİK İçin alınan sigorta tazminatlarının istisna kapsamında olup olmadığı istisna olmaması durumunda "549 Özel Fonlar" hesabına alınıp alınmayacağı hakkında.

Sonuç: Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, yangın nedeniyle zarar gören makineleriniz nedeniyle sigorta şirketinden alınan tazminat tutarının, üretim faaliyeti dışında elde edilen kazançlar kapsamında olması nedeniyle, kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Buna göre, serbest bölgede faaliyet gösteren şirketiniz bünyesinde çıkan yangın nedeniyle kullanılamaz hale gelen amortismanına tabi iktisadi kıymetleriniz nedeniyle sigorta şirketinden tahsil ettiğinizi belirttiğiniz tazminatın, söz konusu iktisadi kıymetlerin net defter değerinden fazla olan kısmının, Kanunun 329 uncu maddesinde öngörülen usul ve esaslar dahilinde, yenileme fonu olarak "549.Özel Fonlar Hesabı"na alınması mümkün bulunmaktadır. (*Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü 15/12/2022 tarih ve E-18008620-125[2020-721-03]-210813 sayılı özelgesi*)

5-Konu: Serbest bölge dışında olan firma tarafından serbest bölgedeki firmaya temin edilen işçilerin ücretlerinde gelir vergisi ve damga vergisi yönünden kesinti uygulaması hakkında.

Sonuç: Buna göre, şirketinizin, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununa göre serbest bölgede faaliyette bulunmadığı ve işgücü temin hizmeti kapsamında temin edilen işçilerin, ücretli statüsünde hizmet akdiyle serbest bölgede faaliyet gösteren firmaya bağlı olmadığı anlaşıldığından, işçilerinize ödediğiniz ücretler ile bu ücretlere ilişkin düzenlediğiniz kağıtlara, gelir vergisi ve damga vergisi yönünden istisna uygulanması mümkün değildir. (*Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir, Kurumlar ve Diğer Vergiler Müdürlüğü 02/02/2022 tarih ve E-75497510-120[61-2020-120]-7696 sayılı özelgesi*)

6-Konu: Serbest bölgeye verilen yazılım hizmetinden elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi kapsamında indirim konusu yapılıp yapılamayacağı hakkında.

Sonuç: Bu hüküm ve açıklamalara göre, bilgisayar programlama faaliyetiniz kapsamında Ege Serbest Bölgesine tarafınızca verilen yazılım veya yazılım güncellemesi hizmeti nedeniyle elde ettiğiniz kazancınızın genel hükümlere

göre vergilendirilmesi gerekmekte olup, 193 sayılı Kanun uygulaması bakımından hizmetin Türkiye’de yerleşmiş olmayanlara, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlara verilmesi ve hizmetten münhasıran yurtdışında yararlanılması şartlarının sağlanmaması nedeniyle, söz konusu kazancın %50’sinin anılan Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi kapsamında beyanname üzerinden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. (*İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü 03/01/2024 tarih ve E-84098128-120[89-2022/16]-3211 sayılı özelgesi*)

7-Konu: İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesinde bilgisayar yazılımı faaliyetinde bulunduğunuzu, yapmış olduğunuz yazılım programlarının %85’nden fazlasının (esasen tamamı) yurt dışına satıldığını, şirket ortağı ve yetkilisi olan şahsın yazılım işini fiilen şirket adına yapmakta olduğunu ve bu işin karşılığında genel kurul kararı ile kendisine ücret ödemesi yapıldığını belirtilerek, söz konusu ücret ödemesinin 3218 sayılı Kanun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hakkında.

Sonuç: Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketiniz genel kurul kararı ile şirket ortağı ve yetkilisi olan şahsın şirketinizin serbest bölgedeki bilgisayar programı yazılım işini fiilen yürütmesi halinde bölgede üretmiş olduğunuz yazılımların en az % 85’inin yurt dışına ihraç edilmesi ve 3218 sayılı Kanun ve adı geçen Kanunun uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlendiği tebliğlerde belirtilen diğer şartların da sağlanması kaydıyla, şirket ortağınız ve yetkilisine bu kapsamda yapılan ücret ödemelerine ilişkin olarak gelir vergisi stopajı istisnasından faydalanılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, şirketinize genel kurul kararı ile seçilerek şirketinizde çalışan şirket ortağınız ve yetkilisinin görevlerinin, şirketin idaresi ve temsiline yönelik merkezi görevler olması halinde ise, bu sıfatları dolayısıyla şirket ortağınız ve yetkilisine yapılacak ücret ödemeleri dolayısıyla anılan istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. (*İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü 10/11/2021 tarih ve 62030549-120-946849 sayılı özelgesi*)

8-Konu: Serbest bölgede yer alan şubesinde bakım ve onarım faaliyetinde bulunan mükellefin

KV ve KDV istisnası ile defter kaydı hakkında.

Sonuç: Buna göre, Ege Serbest Bölgesinde yer alan şubenizde yürütülen söz konusu bakım onarım faaliyetlerinden, 6772 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle 3218 sayılı Kanunun Geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yapılan değişikliğin yürürlük tarihi olan 24/2/2017 tarihinden itibaren elde ettiğiniz kazançlarınızın, söz konusu hizmetlerin tamamını Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara vermeniz ve bu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye’ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla, kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak, söz konusu değişikliğin yürürlük tarihine kadar söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların (alacaklara ilişkin kur farkları dahil) kurumlar vergisinden istisna edilmesinin mümkün olmadığı tabiidir.

Firmanızın Ege Serbest Bölgesinde bulunan şubesi tarafından bilfiil serbest bölge içinde ifa edilen hizmetler KDV’ den istisna olup istisnai işlem matrahının 1 No.lu KDV Beyannamesinin “Kısmi İstisnalar” başlıklı bölümünde 212 (17/4-1 Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler) kod numarası ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Buna göre, Ege Serbest Bölgesinde faaliyette bulunan şubenize defter kayıtlarının Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde Türk para birimi ile tutulması ve başka bir yabancı para birimiyle yapılan işlemlerin, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla Türk Lirasına çevrilerek defter kayıtlarına geçirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, yabancı para ve yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacak ve borçların, yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlemeye tabi tutulması zorunlu olduğundan, bir teslim veya hizmetin karşılığı olmayan bu değerlendirme işlemi sonucu oluşan kur farkları için fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. (*Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 06/04/2021 tarih ve 27575268-105[215-2015-480]-124945 sayılı özelgesi*)

9-Konu: Serbest bölgeden yurt içine taşınan malların ihraç amaçlı olduğu taşıma firmalarının nasıl tespit ve tevsik edileceği hakkında.

Sonuç: Serbest bölgeden bir limana veya bir

gümrük kapısına yapılan ihraç malının taşınması işi KDV den istisna olup, serbest bölgeden yurtiçine yapılacak taşıma işleri istisna kapsamında değerlendirilmeyip KDV ye tabi olacaktır.

Organizatör (forwarder) firmalar adına alt taşıyıcı olarak serbest bölgelere veya bu bölgelerden yaptığınız ihraç amaçlı taşıma işleri de Kanununun 17/4-ı maddesi kapsamında KDV den istisnadır.

Öte yandan, Şirketinizce ihraç amaçlı malların TCDD nin yük sahasından Mersin Limanına taşıttırılması işi serbest bölgelerden yapılan taşıma işi kapsamında olmadığından istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. (Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı 28/01/2020 tarih ve 50426076-130[12-2016/20-1327]-8046 sayılı özelgesi)

10-Konu: Serbest Bölgede Ar-Ge İndirimi Uygulamaları hakkında.

Sonuç: Buna göre, serbest bölgede kurulan Ar-Ge merkezinde üretim faaliyetinizle ilgili araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunması halinde, Ar-Ge merkezinde çalışan personele ödenen ücretlerin de 3218 sayılı Kanununun Geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde düzenlenen istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer yandan, 5746 sayılı Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca da gelir vergisi istisnasından faydalanmanız mümkün olup, aynı anda her iki istisnadan faydalanılamayacağından, 3218 sayılı Kanununun Geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca gelir vergisi stopaj teşvikinden faydalanmak istemeniz halinde, başlangıçta bir tercihte bulunmanız ve bu tercihinize göre gelir vergisi istisnasından faydalanmanız gerekmektedir.

Serbest bölgede faaliyette bulunan şirketinizin anılan bölgede yürüttüğü faaliyetlerden doğan kazançlarının 3218 sayılı Kanununun geçici 3 üncü maddesi çerçevesinde istisna kapsamında değerlendirilmesi nedeniyle istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan harcamalar için Ar-Ge indiriminden yararlanılması mümkün değildir.

Ancak serbest bölgede yürütülen Ar-Ge faaliyetlerinizin şirketinizin kendi faaliyetiyle ilgili olması ve anılan Kanunda yer alan istisnalara konu olmaması durumunda, bu faaliyetinizle ilgili yaptığınız harcamaların Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmesi mümkündür.

Şirketinize ait ..02.2002 tarihli ve ...-57 sayılı ruhsat «üretim faaliyeti için» düzenlendiğinden söz konusu ruhsat kapsamında şirketinizce serbest bölgede elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeye birlikte şirketinizin Ar-Ge merkezinde ürettiği ve Ar-Ge harcaması olarak 263 Ar-Ge harcamaları hesabında aktifleştirdiği maddi olmayan varlıkları satması durumunda satıştan elde edilecek kazançlarla ilgili olarak 3218 sayılı Kanununun geçici 3 üncü maddesi çerçevesinde kurumlar vergisi istisnasından yararlanması mümkün değildir. (Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı 25/09/2020 tarih ve 17192610-125[ÖZG-17-55]-E.142965 sayılı özelgesi)

11-Konu:Serbest Bölgede maaş promosyon ödemeleri

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Şirketinizin özel bir banka ile yapmış olduğu maaş ödeme protokolü gereği, alacağı promosyon ödemesi ile ilgili olarak banka adına fatura kesmeniz gerektiği belirtilerek, düzenleyeceğimiz «Maaş ödeme promosyon bedeli» faturasının, serbest bölge mevzuatı gereği katma değer vergisinin (KDV) konusuna girip girmediği ile Kurumlar Vergisi Kanunu gereğince serbest bölgelerdeki üretim faaliyetine bağlı gelir sayılıp kurumlar vergisinden muaf tutulup tutulmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Serbest Bölgesinde üretim faaliyetinde bulunan Şirketiniz adına ödenen banka promosyon bedellerinin, üretim faaliyeti dışında elde edilen kazançlar kapsamında olması nedeniyle, kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Sonuç:- Şirketiniz personelinin maaşlarının bankaya yatırılması işlemine bağlı olarak banka tarafından personelinize yapılacak promosyon ödemeleri KDV'ye tabi bulunmamaktadır.

- Promosyon ödemeleri üzerinden Şirketiniz tarafından komisyon alınması veya promosyon ödemesinin tamamının veya bir kısmının Şirketinize yapılması halinde, Şirketinizce verilen hizmetin serbest bölgede verilen hizmetler kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, Şirketinize yapılacak promosyon ödemesi veya söz konusu komisyon tutarı üzerinden düzenlenecek faturada %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir. (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 04.02.2020 tarihli ve 84098128-125[5-2017/4]-50624 sayılı özelgesi)

12-Konu: Serbest bölgelerde ihrac amaçlı yük taşıma işlerinde KDV istisnası.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; yük taşımacılığı faaliyetinde bulunan firmanızın, ... A.Ş.'nin alt firması olarak serbest bölgede faaliyette bulunan firmaların liman-serbest bölge ve serbest bölge-liman arasındaki taşıma işlerini gerçekleştirdiğini belirterek, söz konusu taşıma işleri nedeniyle ... A.Ş.'ye düzenleyeceğiniz faturada KDV istisnası uygulanıp uygulanmayacağı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Sonuç: Serbest bölgeden bir limana veya bir gümrük çıkış kapısına ihrac malının taşınması işi KDV'den istisnadır. Serbest bölgede üretilecek mamulün üretiminde kullanılacak malların yurtiçinden serbest bölgeye, serbest bölgeden bir başka serbest bölgeye taşınması da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Diğer taraftan serbest bölgeden yurtiçine yapılacak taşıma işleri ihrac amaçlı yük taşıma işi kapsamında değerlendirilmeyeceğinden KDV'ye tabi olacaktır.

İhrac amaçlı olarak gerek serbest bölge ile liman arasında gerekse liman ile serbest bölge arasında yapılan taşımacılık işleri Kanununun 17/4-1 maddesi uyarınca KDV'den istisnadır.

Buna göre, alt taşıeron olarak yapmış olduğunuz serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihrac amaçlı yük taşıma işleri Kanununun 17/4-1 maddesi kapsamında KDV'den istisna olup, taşıma işini fiilen gerçekleştirmeyip aracılık eden ... A.Ş. adına düzenleyeceğiniz faturada KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 10.07.2019 tarihli ve 21152195-130[17-2018-1030]-E.262643 sayılı özelgesi.)

13-Konu: Serbest bölgeye verilen taşımacılık hizmetinde KDV istisnası

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzdan... Serbest Bölgede üretimde kullandığınız rulo sac hammaddesinin gemi ile boşaltma limanına geldiği ve buradan da ... Taşımacılık A.Ş. tarafından vagonlarla serbest bölgedeki şube işyerinize taşındığı belirtilerek, ... Taşımacılık A.Ş. tarafından Şirketinize verilen söz konusu taşımacılık hizmetinde 3065 sayılı KDV Kanununun 17/4-1 maddesinde bahsedilen istisna hükmünün uygulanıp uygulanmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

Sonuç: Buna göre, serbest bölgede boru üretiminde kullandığınız rulo sac hammaddesinin limandan serbest bölgedeki şubenize taşınması işlemi KDV'den istisna olacaktır. (Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının 08.03.2019 tarihli ve 63852321-130[17-2017/20-1344]-E.16135 sayılı özelgesi.)

14-Konu: Serbest bölge ile liman arasındaki koridorda yapılan taşımacılık hizmetinin ve serbest bölge koridoru uygulaması dahilindeki mallara ilişkin alınan terminal hizmetinin KDV den istisna olup olmadığı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Adana Yumurtalık Serbest Bölgesinde çimento ve klinker ihracatı faaliyetinde bulunduğunuz, serbest bölgede üretilip ihrac edilmek üzere limana sevk edilen çimento ve klinker için, serbest bölge ile liman arasındaki koridorda verilen taşıma hizmeti ile limanda verilen terminal hizmetinin KDV'den istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü istenilmektedir.

Sonuç: Şirketinizce Yumurtalık Serbest Bölgesi ile liman arasında yapılan ihrac amaçlı yük taşıma işleri 3065 sayılı KDV Kanununun 17/4-1 maddesine göre KDV'den istisna olup, bu mallara ilişkin terminal hizmetinin, liman sahasındaki gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrüklü sahalarda, ithalat ve ihracata konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilmesi halinde 17/4-ö maddesine göre katma değer vergisinden istisna olacaktır. (Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 01.03.2019 tarihli ve 45404237-130[I-15-180]-36537 sayılı özelgesi.)

15-Konu: Serbest bölge içinde bulunan firmaya yapılan hazır beton teslimlerinin KDV uygulaması karşısındaki durumu.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzdan; serbest bölgelere yapılan hazır beton teslimlerinin ihracat olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği

hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç: Yurt içinden serbest bölgelere hazır beton gönderilmesinin 3065 sayılı KDV Kanununun 11/1-a kapsamında ihracat teslimi olarak değerlendirilerek KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

(İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 17.01.2019 tarihli ve 21152195-130[17-2017-761]-26638 sayılı özelgesi.)

16-Konu: Serbest bölgelerde yapılan taşıma işlerinde istisna.

Şirketinizce organizatör olarak kiralık araçlarla serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işlerinin KDV den istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Sonuç: Buna göre, serbest bölgeden bir limana veya bir gümrük çıkış kapısına ihraç malının taşınması işi KDV'den istisnadır. Serbest bölgede üretilecek mamulün üretiminde kullanılacak malların yurtiçinden serbest bölgeye, serbest bölgeden bir başka serbest bölgeye taşınması da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Diğer taraftan serbest bölgeden yurtiçine yapılacak taşıma işleri ihraç amaçlı yük taşıma işi kapsamında değerlendirilmeyeceğinden KDV'ye tabi olacaktır.

Şirketinizce serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri Kanunun 17/4-ı maddesi kapsamında KDV den istisna olup söz konusu taşıma işlerinin kiralanan araçlarla yapılmasının istisna uygulamasına bir etkisi bulunmamaktadır. (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 04.10.2017 tarihli ve 21152195-130[17-2017-203]-71216 sayılı özelgesi.)

17-Konu: Serbest bölgede taşeron firmaya inşaat işi yaptırılması.

Şirketinizin Serbest Bölgesinde bulunan bir firmanın fabrika binasını inşa etmek üzere anahtar teslim sözleşme yaptığı, bu inşaata ait bütün malzemelerin tedariki, istihdam edilecek işçisi, hafriyat gibi inşaata ait bütün maliyetlerin tarafınızca karşılandığı, inşaatın yapımında gerekli olan hafriyat işleri, boya badana işleri, demir doğrama, çatı kaplama işlerinin alt yüklenici konumundaki taşeron firmalara yaptırıldığı belirtilerek, fabrika binası inşaatı için gerekli olan işlerin yaptırıldığı alt yüklenici konumundaki firmanın Şirketinize

düzenleyeceği faturaların KDV Kanununun 17/4-ı maddesi kapsamında KDV den müstesna olup olmayacağı hususunda bilgi verilmesi istenilmektedir.

Sonuç: Serbest Bölgesi içerisinde fabrika binasına ilişkin Şirketinizce verilen inşaat taahhüt hizmeti ile söz konusu inşaat taahhüt işine yönelik alt taşeronlarca Şirketinize verilen ve fiilen serbest bölgede ifa edilen hafriyat, boya-badana, demir doğrama ve çatı kaplama işleri gibi hizmetler KDV Kanununun 17/4-ı maddesi gereğince KDV den istisnadır. . (Manisa Vergi Dairesi Başkanlığının 02.10.2017 tarihli ve 85373914-130[53.01.191]-109385 sayılı özelgesi.)

18-Konu: Serbest Bölge ile Havaalanı Arasındaki Taşımacılıkta KDV.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda nakliyecilik faaliyetinde bulunduğunuzu belirterek havaalanı ile serbest bölge arasında yaptığınız taşımacılık işinin KDV ye tabi olup olmadığı sorulmaktadır.

Sonuç: Buna göre, 3065 sayılı KDV Kanununun 17/4-ı maddesindeki istisna ihraç amaçlı yük taşıma işlerini kapsadığından, gerek Türkiye'den serbest bölgeye, gerekse bu bölgelerden yapacağınız ihraç amaçlı yük taşıma işleri KDV den istisna olup, ihraç amaçlı yük taşıma işi dışındaki diğer taşıma işlerinin ise bu kapsamda KDV den istisna tutulması mümkün bulunmamaktadır. (Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 15.08.2017 tarihli ve 76464994-130[KDV.2017.5] – 121232 sayılı özelgesi.)

19-Konu: Serbest bölge koridoru uygulaması dahilindeki gayrimilli mallara gümrüklü sahada verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetlerinde KDV.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eki dilekçenizde, ... <da bulunan limanda liman hizmetlerinin yanısıra gümrük hizmetlerinin de verildiği belirtilerek, komşunuz ... Serbest Bölgesinde faaliyette bulunan firmalardan, liman sahanıza gelip gemiye yüklenerek yurt dışı edilen veya yurt dışından limana gelip serbest bölgedeki firmalara giden, serbest bölge koridoru uygulaması dahilindeki gayrimilli mallara, gümrüklü sahada verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetlerinin katma değer vergisine (KDV) tabi olup olmadığı hususunda bilgi istenilmektedir.

Sonuç: Buna göre, 3065 sayılı KDV Kanununun

17/4-ı maddesinde yer alan istisna hükmü, münhasıran serbest bölge içinde gerçekleşen hizmetleri kapsamaktadır. Aynı Kanununun 17/4-o maddesi ise, gümrük antrepoları ve geçici depolama 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 hizmetlerini kapsamaktadır.

Öte yandan, bir serbest bölge ile liman sahası arasındaki koridor serbest bölge olarak değerlendirilmemektedir.

Bu çerçevede, Şirketinizce serbest bölge koridoru uygulaması çerçevesinde, serbest bölge ve liman arasında verilen terminal hizmetlerinin 3065 sayılı KDV Kanununun 17/4-ı ve 17/4-o maddeleri kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayıp, bu hizmetlerin genel hükümlere göre KDV ye tabi tutulması gerekmektedir. (*Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 03/06/2016 tarihli ve 64597866-130[17/4-ı-2016]-10555 sayılı özelgesi.*)

20-Konu: Serbest bölgede düzenlenecek iade faturalarında KDV.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; serbest bölgede faaliyet gösterdiğiniz ve katma değer vergisi mükellefiyetinizin bulunmadığı belirtilerek, KDV'li olarak aldığınız malların iade edilmesinde e-faturanın nasıl düzenleneceği ile KDV beyannamesi verilmesi gerekip gerekmediği hususlarında Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

Sonuç: -Münhasıran serbest bölgede faaliyet gösteren ve dolayısıyla işlemleri katma değer vergisinden istisna olan işletmenizin fatura ve benzeri belge karşılığında temin ettiği malların kısmen veya tamamen iade edilmesi halinde, iade amaçlı bir belge (fatura vb.) düzenlenerek bu belgede; malın alış faturasının tarih ve numarasının belirtilerek, iade edilen kısma ilişkin tutarın KDV dâhil olarak gösterilmesi ve '% ... KDV dâhildir' açıklamasına yer verilmesi,

-Malın iadesine ilişkin bu belgede toplam bedel içerisinde gösterilen KDV'nin firmanız tarafından KDV beyannamesi ile beyan edilmemesi,

-Malın iade edildiği firma tarafından ise mal bedeli içindeki KDV tutarının iç yüzde yoluyla hesaplanarak genel hükümler çerçevesinde «İndirilecek KDV» olarak dikkate alınması

gerekmektedir.

(*İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 17/07/2014 tarihli ve 21152195-35-02-430 sayılı özelgesi.*)

21-Konu: Serbest bölgede kurulacak kolektif şirketin ana sözleşmesine damga vergisi istisnası uygulaması.

Sonuç: Şirketin kuruluşuna ilişkin olarak düzenlenen ana sözleşme serbest bölge faaliyeti ile ilgili olmaması nedeniyle damga vergisi istisnasından yararlanamayacaktır.

(Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 23.12.2020 tarihli ve 50426076-155[1-2019/20-585]-117758 sayılı özelge)

22-Konu: şirketin serbest bölge şubesinin yurt içinden veya yurt dışından temin ettiği malzemeleri, serbest bölgede hiçbir işleme tabi tutulmadan satışı durumunda damga vergisi istisnası uygulaması.

Sonuç: Anılan satış işleminin firmanın serbest bölgedeki faaliyet konusu kapsamında olması şartıyla, alınan ihale kararı ve düzenlenen sözleşme damga vergisinden istisna olacaktır. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 20.08.2020 tarihli ve 90792880-155.15[6166]-E.219119 sayılı özelge).

23-Konu: Kati ihracata yönelik olarak işçilik işlemi amacıyla serbest bölgeye geçici olarak gönderilen mallara ilişkin olarak gümrük müdürlüğüne verilecek beyannamelerin damga vergisine tabi olup olmadığı hk.

Firmanızın jant üretimi yaptığı ve bu üretilen jantları otomobil üreticisi firmalara ihraç ettiği, söz konusu jantların ihraç edilmeden önce ileri işçilik (ısıtma işlem) görmesi için Ege Serbest Bölgesine geçici olarak gönderildiği ve işçilik işlemlerinin tamamlanmasından sonra firmanıza geri geldiği, sonrasında da bu jantların ihraç edildiği belirtilerek, bahsi geçen jantların ileri işçilik görmesi için Ege Serbest Bölgesine gönderilmesi esnasında ilgili gümrük müdürlüğüne verilen beyannamelerin 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun ek 2 nci maddesi kapsamında damga vergisinden istisna tutulup tutulmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün sorulduğu anlaşılmaktadır.

Sonuç: Buna göre, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun Ek 2 nci maddesinin 1 inci fıkrasında ihracat ve ihracata ilişkin işlemler sayılmış olup, söz konusu fıkrada daha sonra ihraç edilecek

ürünlerin işçilik amacıyla serbest bölgeye gönderilmesinin bu işlemler kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, firmanızca üretilen jantların ileri işçilik görmesi için Ege Serbest Bölgesine geçici olarak gönderilmesi esnasında ilgili gümrük müdürlüğüne tarafınızca verilen beyannamelerin maktu damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir. (*İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 10.11.2017 tarihli ve 66813766-155[Ek-2-2016/54]-121038 sayılı özelgesi.*)

24- Konu : Serbest Bölgede harç ve damga vergisi istisnası.

Şirketinizin Adana Yumurtalık Serbest Bölgesinde faaliyette bulunmak üzere ruhsat aldığı ve halen bu bölgede çimento üretimi ve ihracatı yaptığınız, faaliyet ruhsatı kapsamında yapacağınız işlemlerden ve düzenlenen sözleşmelerden noterlerce harç ve damga vergisi istenildiği belirtilerek, şirketinizin faaliyet ruhsatı kapsamında inşa ettireceği liman yapımıyla ilgili olarak yüklenici firma ile yapacağınız sözleşmenin noter harcından ve damga vergisinden istisna olup olmadığı hususlarında görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

Sonuç: Buna göre, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununa göre kurulan serbest bölgede faaliyet gösteren firmaların, bu bölgede gerçekleştirdikleri faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemlerin ve düzenlenen kağıtların damga vergisi ve harçlardan istisna tutulması amaçlanmıştır. Bu kapsamda, 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendi uyarınca, 01.01.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler harçtan istisnadır. (*Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 25/07/2016 tarih ve 45404237-140[16-28]-186 sayılı özelgesi.*)

IV-SONUÇ

Serbest bölgelerde vergi uygulamaları fazlaca içtihat içeren alanlardan olup, çeşitli mevzuatta birbirinin aksi hükümlere dayalı olarak yorum ve uygulama farklılıkları ortaya çıkmaktadır.

Bu hususta mevzuatın birleştirilmesi ve sadeleştirilmesi uygulayıcılar ve denetim mercilerinin işini kolaylaştıracaktır.

Öte yandan serbest bölgelere tanınan kazanç istisnasının 01.01.2025 tarihi itibarıyla yeni bir kısıtlamaya tabi tutulması başlı başına mükellefle idare arasında uyumsuzluk konusu olabilme potansiyeli taşımaktadır.

Gerek bu bölgelerden beklenen faydanın sağlanması, gerek mezkur bölgelerin daha etkin imalat ve istihdam alanlarına dönüştürülmesi gerekse ihracatta paylarının artması ve yabancı sermaye girişinin önündeki engellerin ortadan kaldırılması bakımından mevcut durumun ilgili taraflarca tekrar değerlendirilmesi ve doğru bir yol haritasının belirlenmesinin yerinde olacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu
- 4458 Sayılı Gümrük Kanunu
- Serbest Bölge Uygulama Yönetmeliği
- Gümrük Yönetmeliği
- 1 No.lu KVK Genel tebliği
- KDVGUT
- 345 ve 348 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği
- Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği
- Serbest Bölge Genelgesi
- gib.gov.tr

HAKEMSİZ YAZILAR / OPINION PAPERS

2023 HESAP DÖNEMİ YAPILAN ENFLASYON DÜZELTMESİ SONUCU DOĞAN ZARARIN 2024 YILI MALİ TABLOSUNA ETKİSİ ÜZERİNE DEĞERLENDİRME

Gülay Sezen

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

Uzun bir aradan sonra yeniden 2023 hesap dönemine ait bilançolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuştur. 2023 hesap dönemi bilançosunda yapılacak düzeltme işlemleri 2023 yılında vergilendirilmemiştir. Ancak, vergi etkisi 2024 yılına yansımaktadır. 2023 hesap dönemi sonunda çıkarılan bilançoda yapılan enflasyon düzeltmesi kayıtları nedeniyle doğan kar ya da zarar 2024 ve sonraki yıllarda düzeltilmiş değerleri üzerinden gider veya gelir unsuru olarak dikkate alınacaklardır. Enflasyon düzeltmesi işlemleri sonucu oluşan enflasyon düzeltme farkları gelir tablosuna aktarılacak ve cari dönemin vergi matrahını doğrudan etkileyecektir. Dolayısıyla, 31/12/2023 yılı bilançosunun düzeltilmesi sonucunda enflasyon düzeltmesi zararı doğması halinde; bu zarar tutarı da 2024 yılında enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak ve bu zarar nedeniyle hesaplanan enflasyon düzeltme farkı gelir tablosuna gelir olarak yansımaktadır. Neticede vergi matrahını artıran bir unsur olacaktır. Bu yazımızda 31/12/2023 yılı bilançosunun düzeltilmesi sonucu enflasyon düzeltme zararı doğması halinde bu zararın 2024 yılı mali tablosuna etkisini değerlendireceğiz.

Enflasyon düzeltmesi: paranın satın alma gücündeki değişimler nedeniyle gerçek durumu ifade edemeyen mali tabloların, gerçek durumu ifade eder hale gelmelerini sağlamak üzere düzeltme işlemine tabi tutulmasıdır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının 2 numaralı bendinin c. alt bendi enflasyon düzeltmesini “mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması” şeklinde tanımlamıştır. Dolayısıyla, enflasyon düzeltmesinin amacı geçmişten gelen enflasyon etkilerinin ve vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesidir.

17/12/2003 tarihli ve 5024 sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi değiştirilerek yeniden düzenlenmiştir. Aynı kanunla Vergi Usul Kanununa Kanuna geçici 25 inci madde eklenmiştir. Bu düzenleme ile enflasyon düzeltmesi uygulaması 30/12/2003 tarihinden itibaren vergi sistemimizdeki yerini almıştır. 31/12/2003 tarihli bilançonun düzeltilmesine ilişkin hükümler aynı Kanunun geçici 25. maddesinde, 1/1/2004 tarihinden sonra düzenlenecek mali tabloların düzeltilmesine ilişkin süreklilik arz eden ve düzeltme işlemine ilişkin ana esasların belirlendiği hükümlere ise 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında yer verilmiştir. Uygulamaya ilişkin olarak ise 338 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde ve 333, 337, 345 ve 348 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde de düzenlemeler ve açıklamalar yapılmıştır.

2004 yılını takip eden takvim yıllarında ise 2020 takvim yılına kadar gerekli koşulların oluşmaması nedeniyle enflasyon muhasebesi yapılmamıştır. 2021 ve 2022 takvim yıllarında da Vergi Usul Kanununa 7352

Citation/Atf: SEZEN, G. (2024).2023 HESAP DÖNEMİ YAPILAN ENFLASYON DÜZELTMESİ SONUCU DOĞAN ZARARIN 2024 YILI MALİ TABLOSUNA ETKİSİ ÜZERİNE DEĞERLENDİRME. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(3): 433-441.

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.

sayılı kanunun 1 inci maddesiyle eklenen geçici 33. maddesiyle enflasyon düzeltmesi 2023 takvim yılı sonuna kadar ertelenmiştir. 2005 ila 2022 takvim yıllarında (18 yıl) enflasyon düzeltmesi yapılmamıştır. 2023 takvim yılı sonu itibarıyla ise, 213 sayılı Kanunun geçici 33 üncü maddesi gereğince, 2023 hesap dönemine ilişkin mali tabloların mezkûr madde ve aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası hükümleri çerçevesinde enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir. 30 Aralık 2023 Tarihli 555 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar ile 2023 hesap dönemi ve düzeltme şartlarının gerçekleşmesine/varlığına bağlı olarak (geçici vergi dönemleri dâhil) izleyen hesap dönemlerine ilişkin olarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak mali tabloların ve 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası ile geçici 33 üncü maddesine göre yapılacak düzeltme işlemlerinin usul ve esasları belirlenmiştir.

231 Sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının 7.alt bendinde "Enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılır. Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez. Ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır." hükmüne istinaden mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutan işletmelerin 2023 yılı enflasyon düzeltmesi neticesinde doğan kar vergilendirilmemiş, düzeltme sonucu zarar doğmuşsa da söz konusu zarar 2023 yılına ilişkin verilen yıllık beyannamelerde dikkate alınmamıştır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının 5.alt bendinin son paragrafında" *Matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malî zararları enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır.*" hükmü nedeniyle de 2024 takvim yılına ilişkin yapılan enflasyon düzeltme işlemi neticesinde zarar doğmuş ise bu zararında enflasyon düzeltme işlemine tabi tutularak 2024 takvim yılı sonuna taşınması ve enflasyon düzeltmesinden doğan farklarının ise 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının 5.alt bendinin ikinci paragrafında belirtildiği üzere enflasyon düzeltme hesabının alacağına kaydedilmesi gerekmektedir. Bu kayıt neticesinde 2023 takvim yılında yıllık beyannamelerde indirimine izin verilmeyen zarar tutarı nedeniyle 2024 yılında hesaplanan enflasyon düzeltme farkı kadar 698 Enflasyon Düzeltme Hesabında gelir etkisi yaratılmaktadır.

Konuyu örnekleyecek olursak; 2021 yılının ocak ayında 10.000 TL. sermaye ile kurulan ABC İşletmesi, 2022 yılının aralık ayında Sermayesini 340.000,00 TL artırmış ve 2023 Eylül ayında ise pazarlama faaliyetlerinde kullanmak üzere vadeli olarak 800.000,00 TL bedelle taşıt satın almıştır. ABC işletmesinin 2023 yılı düzeltilmiş bilançosu aşağıdaki gibidir. 2023 yılında maddi duran varlıkları üzerinden amortisman hesaplanmamıştır. İşletmenin aşağıdaki 31.12.2023 tarihli enflasyon düzeltmesi sonrası bilançosunda görüleceği üzere 2023 yılı enflasyon düzeltmesi kayıtları neticesinde 30.443,64 TL enflasyon düzeltmesi zararı oluşmuş ve bu zarar geçmiş yıllar zararı hesabına kaydedilmiştir.

ABC İŞLETMESİ 31.12.2023 DZ. SONRASI							
BİLANÇOSU							
1	DÖNEN VARLIKLAR		539.273,32	3	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		917.462,64
	KASA	4.708,32			TİCARİ BORÇLAR	780.000,00	
	BANKALAR	49.025,29			BORÇ SENETLERİ	130.000,00	
	ALICILAR	27.689,83			ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ. YÜKÜM.	7.462,64	
	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	4.250,00		4	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		0,00
	STOKLAR	440.760,53					
	STOKLAR ENF FARKI-2023	12.839,35		5	ÖZ KAYNAKLAR		509.882,26
2	DURAN VARLIKLAR		888.071,58		SERMAYE	350.000,00	
	MADDİ DURAN VARLIKLAR	888.071,58			Sermaye Dz. Olumlu farkı-2023	190.325,90	
	TAŞITLAR	800.000,00					
	Taşıtlar Enf.Farkı-2023	48.008,00			GEÇMİŞ YILLAR ZARARI	(30.443,64)	
	DEMİRBAŞLAR	6.198,06			2023 Yılı Enf.Düz. Zararı		
	Demirbaşlar Enf.Farkı-2023	33.865,52			(30.443,64)		
	AKTİF TOPLAMI		1.427.344,90		PASİF TOPLAMI		1.427.344,90

01/11/2024 tarihli 176 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde 31/12/2023 tarihli gelir tablosundaki brüt satışlar toplamı 50.000.000 TL'nin altında olan mükelleflerin **enflasyon düzeltmesi yapmaması** uygun bulunmuştur. Stokların düzeltilmesinde ise kullanılabilir basit ortalama yöntem katsayılarının hesaplanmasında enflasyon düzeltmesinin uygulandığı en son geçici vergi dönemi ya da hesap dönemi sonundaki fiyat endeksinin (Yİ-ÜFE) dikkate alınacağı açıklanmıştır.(3) Yukarıda örnek olarak verilen ABC işletmesinin 2024 yılı stokları enflasyon düzeltmesine tabi tutulurken basit ortalama yöntem uygulanmış olup, katsayılar 176 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri doğrultusunda önceki dönem Yİ-ÜFE olarak Aralık 2023 Yİ-ÜFE dikkate alınmıştır. ABC İşletmesinin 2023 Yılı enflasyon düzeltmesi kayıtları neticesinde **30.443,64 TL enflasyon düzeltmesi zararının**, 2024 yılı mali tablosuna etkisini net görebilmek açısından 2024 yılında hiçbir faaliyette bulunmadığını, tasfiyeye girmediğini ve bilanço değerlerinin aynı olduğunu kabul ederek 555 sayılı VUK Tebliği ve 176 No.lu VUK Sirküleri açıklamaları çerçevesinde 2024 yılına taşımamız halinde 2024 yılı düzeltilmiş bilançosu yukarıdaki gibi olacaktır.

Taşıma katsayısının hesabında 2024 Aralık Yİ-ÜFE: 3659,84 (*) değerini 2023 Aralık Yİ-ÜFE: 2915,02 değerlerine oranlamak suretiyle hesaplıyoruz.

$$\text{Taşıma Katsayısı: } \frac{\text{2024 Aralık Yİ-ÜFE}}{\text{2023 Aralık Yİ-ÜFE}} = \frac{3659,84}{2915,02} = 1,255511$$

(*) Endekslemenin yıl bazında yapılabilmesi için katsayıların belirlenmesinde henüz açıklanmayan 2024 Aralık Yİ-ÜFE yerine 2024 Eylül Yİ-ÜFE.si hesaplamalarda dikkate alınmıştır..

Stoklarda kullanılan dönem ortalama katsayısının belirlenmesinde 2024 yılı Aralık ayına ait Yİ-ÜFE'nin yine Aralık 2024 Yİ-ÜFE ile Aralık 2023 Yİ-ÜFE toplamının ikiye bölümüne oranlanmak suretiyle aşağıdaki gibi hesaplıyoruz.

Basit Ort. Yöntem =	2024 Yılı Aralık Ayına ait Yİ-ÜFE
	(2024 Aralık Yİ-ÜFE + 2023 Aralık Yİ-ÜFE)/2
3659,84	1,11328
(3659,84 +2915,02) / 2	

HESAP ADI	2023 DÜZELTİLMİŞ TUTAR	2024 TAŞIMA KATSAYISI	2024 DÜZELTİLEN TUTAR	2024 ENFLASYON FARKI
STOKLAR	453.599,88	1,11328	504.983,67	51.383,79
TAŞIT	848.008,00	1,25551	1.064.682,52	216.674,52
DEMİRBAŞLAR	40.063,58	1,25551	50.300,23	10.236,65
SERMAYE	540.325,90	1,25551	678.384,57	138.058,67
2023 ENF.DÜZ. ZARARI	30.443,64	1,25551	38.222,29	7.778,65

ABC İŞLETMESİ 31.12.2024 DZ. SONRASI BİLANÇOSU					
DÖNEN VARLIKLAR		590.657,11	3	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	917.462,64
KASA	4.708,32			TİCARİ BORÇLAR	780.000,00
BANKALAR	49.025,29			ORTAKLARA BORÇLAR	130.000,00
ALICILAR	27.689,83			BORÇ SENETLERİ	7.462,64
VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	4.250,00			ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ. YÜKÜM.	
STOKLAR	440.760,53		4	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	0,00
STOKLAR ENF FARKI-2023	12.839,35				
STOKLAR ENF FARKI-2024	51.383,79				
2 DURAN VARLIKLAR		1.114.982,75	5	ÖZ KAYNAKLAR	788.177,22
TAŞITLAR	800.000,00			SERMAYE	350.000,00
Taşıtlar Enf.Farkı-2023	48.008,00			Sermaye Dz. Olumlu farkı-2023	190.325,90
Taşıtlar Enf.Farkı-2024	216.674,52			Sermaye Dz. Olumlu farkı-2024	138.058,67
DEMİRBAŞLAR	6.198,06			DÖNEM KARI	148.014,94
Demirbaşlar Enf.Farkı-2023	33.865,52			GEÇMİŞ YILLAR ZARARI	(38.222,29)
Demirbaşlar Enf.Farkı-2024	10.236,65			2023 ENF DZ ZARARI (30.443,64)	
				2024 ENF DZ ZARARI ENF.FARKI (7.778,65)	
AKTİF TOPLAMI		1.705.639,86		PASİF TOPLAMI	1.705.639,86

Görüleceği üzere; ABC İşletmesinin 2024 yılı içerisinde faaliyetinde herhangi bir hareket olmasına rağmen, 2023 enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerleri 2024 yılında başlangıç değeri olacaktır. 2024 yılı bilançosu ise VUK mük.298 maddesi, 555 Seri no.lu VUK Tebliği ve 176 no. lu VUK Sirküleri gereği enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuştur. 2024 sonuna taşınan değerler sonucunda; 2023 yılında yapılan enflasyon düzeltmesi neticesinde oluşan 30.443,64 TL. zarar tutarı içinde enflasyon farkı hesaplanmıştır. Bu zarar üzerinden hesaplanan enflasyon düzeltmesi farkı vergi matrahının tespitinde dönem karını 7.778,65 TL artırmış, dolayısıyla 1.944,66 TL daha fazla verginin ödenecek olmasına sebep olmuştur.

Diğer taraftan ise 2024 yılı faaliyet döneminde hiçbir faaliyeti olmamasına rağmen enflasyon düzeltmesi neticesinde aktif tutarda yer alan parasal olmayan kıymet tutarının pasif karakterli parasal olmayan kıymet tutarından fazla olması nedeniyle de **enflasyon farklarından kaynaklanan toplamda 148.014,94 TL. kar oluşmuştur. Farklı bir bilançoda 2023 yılı zararının 2024 yılına taşınması nedeniyle oluşan enflasyon farkının yarattığı etki daha büyük rakamlarda olabilecektir.** Bu durum ise enflasyonist ortamda gelir elde etmekte sıkıntı çeken işletmelerin elde etmedikleri kazançta vergi yükü getirmesi kaçınılmaz olacaktır. Ancak, dikkat edileceği üzere işletmenin faaliyeti (hasılatı, giderleri) yokken dahi enflasyon düzeltmesi nedeniyle vergi matrahı oluşmuştur. ABC şirketi 2024 yılında (148.014,94 x %25) 37.003,73 TL vergi yükü ile karşı karşıya kalacaktır.. Oysa ki, kurumlar vergisi matrahını oluşturan bu tutar faaliyet sonucu olmayıp enflasyon düzeltme işlemlerinden kaynaklanan farktır. Daha net ifadeyle reelde işletmenin gerçekleşen bir kazancı yoktur.

2023 yılı enflasyon düzeltmesi neticesinde doğan zararların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması nedeniyle yarattığı gelir/Kar etkisinin nasıl yorumlanması gerektiği, enflasyon düzeltmesi uygulamasının amaçlarına uygun olup olmadığı hususlarının değerlendirilmesi;

1.2023 Takvim Yılı Enflasyon Düzeltmesi neticesinde doğan ve "580 Geçmiş Yıllar Zararı Hesabı"nda izlenen tutarların 2024 yılı ve sonraki yıllardaki mali tablolara Etkisi ve değerlendirmelerimiz: 2024 Takvim yılında enflasyon düzeltme uygulamasından kaynaklanan enflasyon düzeltme farkları netice itibarıyla vergilendiril-

mektedir. Enflasyon farkları vergi matrahlarının artması veya azalması sonucunu doğurmaktadır. Yukarıda belirttiğimiz üzere enflasyon muhasebe kayıtları düzenlenirken 2023 takvim yılı enflasyon düzeltmesi neticesinde doğan ve geçmiş yıllar zararı hesabında izlenen tutarlar da düzeltme işlemine tabi tutulacak ve vergi matrahına gelir arttırıcı unsur olarak yansıtacaktır.

- Ancak, **2023 enflasyon düzeltmesinden doğan zarar üzerinden hesaplanan enflasyon düzeltme farkı vergi kanunlarımıza göre gelir midir?**

- 2023 Enflasyon düzeltme zararı nedeniyle 2024 yılında hesaplanan düzeltme farkları vergi matrahına dahil olmalı mıdır?

Enflasyon düzeltme işlemleri her ne kadar Vergi Usul Kanununda kendine has kuralları olan bir düzenleme de olsa vergi kanunlarının vergiye tabi kazancı nasıl tanımladığını değerlendirmek önem arz etmektedir.

2. Vergi kanunlarına göre vergiye tabi kar veya zarar: 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1.maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu ve gelirin bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iratların safi tutarı olduğu hüküm altına alınmıştır.(6) 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6.maddesine göre ise; kurumlar vergisi mükelleflerinin ödemeleri gereken kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanmaktadır. Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanmakta olup, zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 59. maddesinin son fıkraya hükmü de dikkate alınması gerekmektedir. (5) Yine, 193 Sayılı Gelir vergisi Kanununda ticari kazanç bilanço ve işletme hesabı esaslı olmak üzere iki farklı şekilde tespit edildiği, 38.maddesinde bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu belirtilmiştir. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce; işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı öngörülmüştür. Ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tespitinde indirecek giderler ile gider kabul edilmeyen ödemelere ilişkin hükümlerine de uyulacağı hüküm

altına alınmıştır. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da safi kazancın belirlenmesinde temel ölçü öz sermaye kıyaslamasıdır. Öz sermayenin tespiti sırasında indirilecek giderler ile indirimi kabul edilmeyen giderlerin de dikkate alınması gerekmektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin indirilecek giderler uygulamasında, Gelir Vergisi Kanunu'nda indirimi kabul edilen giderlerin yanı sıra Kurumlar Vergisi Kanununda belirtilen giderlerin de ayrıca hasıllattan indirileceği kanun maddesinde belirtilmiştir. Ancak, indirimi kabul edilmeyen gider uygulamasında, Kurumlar Vergisi Kanunu Gelir Vergisi Kanunundan ayrılarak indirimi kabul edilmeyen giderleri kendisi düzenlemiştir. Mevzuattaki hükümlerden de anlaşılacağı üzere Gelirin ya da kazancın vergilendirilebilmesi için **elde edilmiş olması** gerekmektedir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 3.maddesinde **“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.”** açıklaması bu anlayışı desteklemektedir. Dolayısıyla, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş 2023 yılı zararının enflasyon düzeltme farkı vergi kanunlarımızda açıklanan gelir tanımıyla uyusmamaktadır. Gerçek bir kazanç ya da gelirin elde edilmesi söz konusu değildir. Elde edilmeyen gelirin vergilendirilmesi ise vergi mevzuatımızda yer alan safi kazanç tanımına uygun değildir.

Yine, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 192.maddesinde ise” *Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hulasasıdır. Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder. Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir. Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (Öz sermayeyi) teşkil eder. Öz sermaye pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamaları denkleştir. İhtiyatlar ve kar ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin cüzileri sayılırlar.”* Tanımlardan anlaşılacağı üzere; bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin ticari kazançlarının belirlenmesi öz sermayenin tespitine bağlıdır. Tek düzen hesap planına göre geçmiş yıl zararları öz sermayenin içinde yer almaktadır. Fiyatların sürekli artması anlamını taşıyan enflasyon işletmelerin yapısını ve işleyişlerini olumsuz etkilemektedir. İlk enflasyon düzeltmesi ile ilgili yayınlanan **5024 Sayılı kanun gerekçesinde** *“Fiyatlar genel seviyesindeki sürekli ve önemli artışlar, vergi matrahının oluşmasında bazı mükelleflerin lehine, bazı mükelleflerin de aleyhine sonuçlar doğurmaktadır. Daha açık bir ifade ile*

*borçlanarak çalışanların vergi matrahı suni olarak azalırken, öz sermayesi ile çalışanların vergi matrahı suni olarak artmaktadır. Bu da vergi adaletini ve ticaret hayatındaki rekabet ortamını zedelemektedir. Bunun sonucu olarak da işletmeler öz sermaye ile çalışmaktan uzaklaşıp, borçlanmaya yönelmekte, bu durum, ülkemizin kaynak dağılımını ve işletmelerin malî dengelerini bozmakta ve malî yapının zayıflamasına yol açmaktadır. Bu nedenle katlanılan finansman maliyeti, vergi matrahlarının büyük ölçüde azalmasına sebebiyet vermektedir. Öz sermayesi ile çalışmak zorunda olan veya böyle çalışmayı tercih eden işletmeler kazanç vergisi olmaktan çıkıp seroet vergisine dönüşen haksız vergilendirme ile karşılaşmaktadır. Bu husus işletmelerin öz sermayelerini azaltmakta, yatırım ve istihdam politikalarını olumsuz yönde etkilemektedir”*Yine, 5024 Sayılı kanun gerekçesinde *“enflasyon düzeltmesiyle gerçekleştirilmek istenen amaçlardan birisi olan işletmelerin öz sermayeleri ile çalışmaya teşvik edilmesi ve sermaye birikiminin sağlanarak uzun vadede istihdamın artırılması hedeflenmektedir”* açıklaması ve *“31.12.2003 tarihli bilançonun aktif toplamından, düzeltilmiş sermaye, düzeltilmiş hisse senetleri ihraç primleri ve düzeltilmiş hisse senedi iptal kârları ile borç toplamının çıkarılması sonucu bulunan tutarın geçmiş yıl kâr zararı olarak kaydedilmesiyle, bilanço dengesi sağlanacaktır. Bu şekilde geçmiş dönemlerde yaşanan enflasyonun yarattığı kümülatif etki de malî tablolara yansıtılmış olacaktır”* açıklamaları ile enflasyon düzeltme işlemleri ile hedeflenen sonuç ifade edilmiştir.(4)

Günümüz yasal düzenlemelerine baktığımızda; enflasyon düzeltmesi işlemi ile ilgili olarak süreklilik arz eden ve düzeltme işlemine ilişkin ana esasların belirlendiği hükümler 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298 inci maddesinde yer almaktadır. İlgili maddenin (A-5) bölümünde enflasyon düzeltmelerinin ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedileceği, düzeltme sonucu bulunan tutarların izleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapıp yapılmadığına bakılmaksızın izleyen dönemin başlangıç değeri olarak dikkate alınacağı, matrahın tespitinde kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl mali zararlarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınacağı belirtilmiştir. Yine, 213 Sayılı VUK'nun mükerrer 298. maddesinin A/2-j bendinde, « Taşıma; malî tablolardaki parasal ve parasal olmayan tutarların, taşıma katsayısı kullanılarak ilgili dönemin sonundaki yeni değerlerinin hesaplanması işlemi”, A/2-k bendinde ise «Taşıma katsayısı; mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki

dönemin sonundaki (yıl içinde işe başlayanlarda, işe başlanılan aya ilişkin) fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıyı ifade eder” denilmektedir. 213 Sayılı VUK mükerrer 298/A-7.maddesinde “Enflasyon düzeltilmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılır. Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez. Ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır. Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz.” hükmüne yer verilmiştir. (1)

Anılan Yasa hükümlerinin uygulanmasına esas olacak ayrıntılar 555 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile düzenlenmiş olup, Tebliğin 16.maddesinde “Enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı, diğer bir ifade ile düzeltme sonrası hesaplanan geçmiş yıl kâr veya zararı düzeltilmiş bilançoda öz kaynaklar içinde, Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları hesabının alt hesabında izlenir. 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklanan (düzeltme sonrası tespit edilen) geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmez” denilmiştir. 555 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 41.maddesinde “Geçmiş Yıl Kar ve Zararları” başlıklı bölümünde “geçmiş yıl kar ve zararları ile ilgili açıklamalara yer verilmiş, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârı veya zararı, kaydedildiği Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları Hesabının alt hesabında izlenmeye devam edilecek ve sonraki dönemlerde 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası ve bu Tebliğde yer alan esaslara göre düzeltme işlemine tabi tutulacaktır. 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinde yer alan hükme istinaden, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları, düzeltme sonucu oluşan söz konusu geçmiş yıl zararlarına mahsup veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilecek ve bu işlemler kâr dağıtımı sayılmayacaktır” açıklaması bulun-

maktadır.(2)

Yukarıda belirtilen Yasa ve Tebliğ hükümleri birlikte dikkate alındığında, geçmiş yıllar kar veya zararının enflasyon düzeltmesi uygulamasında “parasal olmayan bir kıymet” olduğu ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 298.maddesi uyarınca enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerektiğine kuşku yoktur. Bu düzeltme sonucu ortaya çıkan farkların ise anılan madde hükmü gereği sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir. Bu durumda, geçmiş yıllar kar veya zararının taşıma katsayısı kullanılarak düzeltilmesine ilişkin 555 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin “31.12.2024 tarihli bilançoda görünen ve 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıllar kar/zararı da taşıma katsayısı kullanılarak düzeltililecektir.” şeklindeki belirlemede, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 298.maddesinin (A/5) inci fıkrasında yer alan “matrahın tespitinde geçmiş yıl zararları enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır.” hükmüne ve yukarıda belirtilen maddede yer alan diğer düzenlemelere aykırılık söz konusu değildir. Yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında, geçmiş yıllar kar/zararı hesabında gösterilen tutarın enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasında ve doğan farkın sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde de hukuka aykırılık bulunmamaktadır. **2023 yılı hesap dönemine ait beyannamede yer alan indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları ile cari dönem mali zararları matrahın tespitinde mukayyet değerleri ile dikkate alınır.” hükmü ile geçiş dönemi koşullarının, süreklilik arz eden ilk uygulama dönemine uyumunun sağlanması için konulduğu açıkça anlaşılmaktadır.** Ayrıca, bu şekilde tespit edilen zararın, zarar olarak kabul edilmeyeceği ve **bu zarar tutarının hiçbir zaman matrahtan indirilemeyeceği** açıktır. Fakat 555 nolu VUK Genel Tebliğinin 40.maddesinin 2.fıkrasının a) bent hükmünde “bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri; 2024 hesap dönemi başından itibaren verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, (düzeltilmiş 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço dayanan) **2024 ve sonraki hesap dönemlerine ait geçmiş yıl mali zararlarını, enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının varlığına/devamına bağlı olarak, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alacaklardır**” açıklaması mevcuttur. Oysa Yukarıda belirtilen Kanun hükümleri uyarınca, 1.1.2024 tarihinden itibaren yapılacak düzeltme işlemler-

rinde, 31.12.2023 tarihli düzeltilmiş bilançoda yer alan geçmiş yıllar kar veya zararı da diğer parasal olmayan kıymetler gibi düzeltmeye tabi tutulacak, düzeltme sonucu oluşan fark ise gelir tablosuna intikal ettirilecektir. 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan geçmiş yıllar zarar tutarının **aslı indirim konusu yapılamayacaktır**. Fakat 2023 yılına ait enflasyon düzeltmesi sonucu doğan zarara 2024 yılında taşıma katsayısı uygulanarak düzeltilmesi neticesinde düzeltme sonucu hesaplanan Enflasyon farkı, ilgili dönemde indirilecek geçmiş yıl zararı olarak matrahın tespitinde ayrıca dikkate alınabilmesi gerekir. Bu durum, enflasyon düzeltmesi uygulamasının amacının ve mükerrer 298 inci maddenin A/5 inci fıkrasında yer alan “matrahın tespitinde geçmiş yıl mali zararlarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınacağı” yolundaki hükmün doğal bir sonucudur. Aksi taktirde, bir yandan 31.12.2023 tarihli bilançoda yapılan düzeltme sonucu ortaya çıkan geçmiş yıllar zararının taşıma katsayısı uygulanıp düzeltmeye tabi tutularak önce enflasyon fark hesaplarına, oradan da gelir tablosuna kar olarak ilave edilmesi suretiyle matrahın artması gelir etkisi sonucunu doğururken, diğer yandan 2023 yılı enflasyon düzeltmesi neticesinde oluşan zararlardan doğan farkın hiçbir şekilde indirilemeyeceğini kabul etmek, enflasyon düzeltmesi ile ulaşılmak istenilen amaca aykırı bir durum oluşturmaktadır. 31.12.2023 tarihli bilançoda tespit edilen ve esasen geçmiş yıllarda enflasyon nedeniyle haksız yere vergi ödendiğini gösteren ve düzeltme sonucu oluşan bu zarar üzerinden (reel olmayan vergi matrahından) ilerleyen dönemlerde yeniden vergi alınması sonucu doğacaktır. Bu durumun da hukuka uygunluğundan söz edilemez. Bu konuda verilen Danıştay Kararlarına baktığımızda Danıştay Dördüncü Dairesi 29.05.2007 tarih ve Esas No: 2005/1831 Karar No: 2006/1784 sayılı kararında; davacının “enflasyon düzeltmesi” sonucu oluşan geçmiş yıl zararının sonraki yıla taşınması sonucu oluşan karın vergilendirilmeyeceği ihtirazı kaydıyla verdiği 2004/10–12 dönemi geçici vergi beyannamesi üzerinden tahakkuk eden geçici verginin kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararını bozmuştur.(7)

Nitekim, 4. Daire 2006/4523 E., 2008/6227 K. Danıştay kararı da bu yöndedir.”1.1.2004 tarihinden itibaren yapılacak düzeltme işlemlerinde 31.12.2003 tarihli düzeltilmiş bilançoda yer alan geçmiş yıllar kar veya zararının düzeltmeye tabi

tutulması, düzeltme sonucu oluşan farkın gelir tablosuna intikal ettirilmesi, bunun yanında varsa 31.12.2003 tarihli düzeltilmiş bilançoda yer alan geçmiş yıllar zararının aslının değil; ancak, taşıma katsayısı ile düzeltilmesi sonucu bulunan farka isabet eden kısmının ayrıca, mukayyet değerle dikkate alınan geçmiş yıllar mali zararı bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, ilgili dönemde geçmiş yıl zararı olarak dikkate alınması gerekmektedir. Davacının ilgili dönem beyannamesi incelendiğinde, 31.12.2003 tarihli düzeltme sonucu doğan geçmiş yıllar zararının ilgili dönemde taşıma katsayısı ile düzeltilmesinden kaynaklanan kısmının indirim imkanı olmasına rağmen geçmiş yıllar zararı olarak indirilmediği ve indirim olarak dikkate alınması halinde ise fazladan vergilendirilecek bir matrahın kalmadığı görülmektedir.”şeklinde karar vermiştir.(8)

SONUÇ

18 Yıl aradan sonra 2023 yılında yapılan Enflasyondan doğan farkın, geçmiş yıl kar ya da zarar olarak bilançoda yer alması bilanço denliğini sağlamak için aranmıştır. 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sonucu ortaya çıkar zarar miktarına, 2024 yılı için belirlenen taşıma katsayısı uygulanarak oluşan ve gerçek bir kazanç niteliği taşımayan tutarın kar olarak nitelendirilerek vergilendirilmesi hukuka aykırıdır. Kurumlar vergisi yönünden vergiye tabi kardan bahsedebilmek için Kanunun vergilendirilmesini öngördüğü anlamda gerçek bir gelirin elde edilmesi şarttır.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 298.maddesinin 7.fıkrasında “Enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılır. Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez. Ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır” hükmü nedeniyle 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan geçmiş yıllar zararının aslı indirim konusu yapılamayacaktır. Ancak, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298.maddesinin A/5 inci fıkrasında yer alan “matrahın tespitinde geçmiş yıl mali zararlarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınacağı” yolundaki hüküm dikkate alındığında 2024 hesap döneminde taşıma kat-

sayısı uygulanarak düzeltilen 2023 Yılı zararına ait enflasyon farkı, düzeltme öncesi geçmiş yıllar mali zararı bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, ilgili dönemde indirilecek geçmiş yıl zararı olarak gösterilip, matrahın tespitinde ayrıca dikkate alınması gerekmektedir. Danıştay 4. Daire 2006/4523 E., 2008/6227 K. Sayılı kararında “31.12.2003 tarihli bilançoda yapılan düzeltme sonucu ortaya çıkan geçmiş yıllar zararının taşıma katsayısı uygulanıp düzeltmeye tabi tutularak önce enflasyon fark hesaplarına, oradan da gelir tablosuna kar olarak ilave edilmesi suretiyle matrahın artması sonucu doğarken, diğer yandan bu zararlardan doğan farkın hiçbir şekilde indirilemeyeceğini kabul etmek, enflasyon düzeltmesi ile ulaşılmak istenilen amaca tamamıyla aykırı bir durum oluşturarak, 31.12.2003 tarihli bilançoda tespit edilen ve esasen geçmiş yıllarda enflasyon nedeniyle haksız yere vergi ödendiğini gösteren ve düzeltme sonucu oluşan zarar üzerinden ilerleyen dönemlerde yeniden vergi alınması sonucu doğacaktır. Bu durumun da hukuka uygunluğundan söz edilemez.” şeklinde yorumlamıştır.(8)

Anayasa'nın 73.maddesi, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” hükmünü taşımaktadır. Dolayısıyla, yukarıda açıkladığımız üzere; vergi kanunlarımızda vergiye tabi kazancın tanımı yapılmıştır. Diğer taraftan ise; 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 3.Maddesinde “Vergilendirilmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” hükmü birlikte değerlendirildiğinde Kurumlar /Gelir vergisi matrahı artıran **2023 yılı zararının 2024 yılına taşınmasından kaynaklanan enflasyon farkı** faaliyet sonucu olmayıp reel olmayan fiktif bir tutarı ifade etmektedir. Bu taşıma işlemi sonucunda işletmenin gerçekleşen reel bir kazancı yoktur. Gerçek olmayan kazancın vergilendirilmesi ise Anayasamızın mali güc ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.(6)

Enflasyon muhasebesi 2004 yılından bu yana 18 yıl uygulanmamış olsa da 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Mükerrer 298.maddesi hükümlerinde değişiklik bulunmamaktadır. 2003 yılı enflasyon düzeltme kayıtları 213 Sayılı VUK geçici 25.maddeye göre yapılmıştır. 2023 yılı geçiş yılı ise 555 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar doğrultusunda gerçekleştirilmiştir. 2023 yılı enflasyon düzeltmesi neticesinde zararlar sonuçlanan ve 2024 yılında bu zarar tutarının düzeltilmesi nedeniyle kazanç elde etmemesine rağmen reel olmayan vergi matrahı ile

karşılaşan mükelleflerin ihtirazı kayıtlı beyan-namelerini verip yargı yolunu seçmeleri halinde, yargı kararlarından kendileri lehine sonuç çıkabileceğini söylemek mümkün. Maliye İdaresinin bu konuyu yeniden değerlendirmesinde fayda olduğunu düşünüyorum.

KAYNAKÇA

- 1-Vergi Usul Kanunu,
- 2-Vergi Usul Kanunu 555 Nolu Genel Tebliğ,
- 3-Vergi Usul Kanunu 176 Nolu Sirküler,
- 4-5024 Sayılı Kanun Gerekçesi,
- 5-5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,
- 6-193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
- 7- <https://www.vergi.tc/gundem/Enflasyon-Duzeltmesiyle-Ilgili-yargi-Kararları-ve-Onerileri-muz/> Ergun Şenlik Makalesi-05.12.2024
- 8-D.4, Esas No : 2006/4523 Karar No : 2008/6227 nolu karar



MALİ MÜŞAVİRLİKTE MESLEKİ ASGARİ ÜCRET TARİFESİ: SORUNLAR VE ÇÖZÜMLER

Şerif Yıldız

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

Öz

Bu makale, mali müşavirler için belirlenen mesleki asgari ücret tarifesinin güncel ekonomik koşulları yansıtmakta yetersiz kaldığını ve kamu vesayetinin bir aracı olarak kullanıldığını savunmaktadır. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığınca her yıl yayımlanan mesleki asgari ücret tarifesinin hayattan kopuk, içeriği ve kurgusu itibariyle anlamsız rutin bir yayına dönüştüğünü ortaya koymaktadır. Bu makalede, mesleki asgari ücret tarifesine yönelik mevcut eleştiriler ve bu konudaki düzenlemeler için öneriler detaylı bir şekilde ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: TÜRMOB, Muhasebe, Mali Müşavirlik, Asgari Ücret Tarifesi, Kamu Vesayeti, Dijital Dönüşüm, Mesleki Özerklik

1. GİRİŞ

Mali müşavirlik mesleği, ekonomi yönetiminin en kritik unsurlarından biridir. Ancak, meslek mensuplarının hizmet bedellerini belirleyen asgari ücret tarifesi, ne yazık ki günümüz ekonomik dinamiklerinden uzak bir yapıda şekillenmektedir. TÜRMOB tarafından hazırlanan ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın onayı ile Resmi Gazete'de yayımlanan bu tarife, 3568 sayılı yasadaki vesayet sisteminin bir yansımasıdır.

Mali müşavirlik mesleğinin temel yapıtaşı olan asgari ücret tarifesi, yalnızca meslek mensuplarının emeğinin ekonomik karşılığını belirlemekle kalmaz, aynı zamanda mesleğin itibarını, bağımsızlığını ve sürdürülebilirliğini de doğrudan etkiler. Ancak son dönemde bu tarifenin belirlenme süreçleri ve algısı, meslektaşlarımız için ciddi sorunlar yaratmaktadır.

Mesleki asgari ücret tarifesi, mali müşavirlerin mesleki faaliyetlerinden elde edeceği minimum ücretleri düzenlemeyi amaçlamaktadır. Ancak, mevcut tarifede yer alan kriterlerin çağın gerekliliklerine uyumlu olmadığı sıkça dile getirilmektedir. Bu makale, mevcut sorunları ve çözüm önerilerini detaylı bir şekilde irdelemeyi amaçlamaktadır.

Citation/Atf: YILDIZ, Ş. (2024). MALİ MÜŞAVİRLİKTE MESLEKİ ASGARİ ÜCRET TARİFESİ: SORUNLAR VE ÇÖZÜMLER. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(3): 442-445.

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:

Şerif Yıldız

E-mail: serifyildiz@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.

2. MESLEKİ ASGARİ ÜCRET İÇİN YASAL ÇERÇEVE

3568 sayılı Kanun'un 46. maddesi, ücret tarifelerinin belirlenme ve onaylanma süreçlerini detaylandırmaktadır:

- ❖ Oda yönetim kurulları, her yıl için öneri niteliğinde tarife hazırlayarak TÜRMOB'a sunar.
- ❖ TÜRMOB, odalardan gelen teklifleri değerlendirerek bir taslak oluşturur ve Maliye Bakanlığına gönderir.
- ❖ Nihai tarifeler, Maliye Bakanlığı tarafından aynen veya değişikliklerle onaylanır ve Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girer.

Bu süreçte, meslek örgütleri yerine Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın nihai karar merci olması, meslek mensuplarının ekonomik bağımsızlığını ciddi şekilde kısıtlamaktadır. Meslektaşlarımızın emeğinin karşılığını belirlemesi gereken yapı, bürokratik vesayet altında işlemez hale gelmektedir.

3. MESLEK ÖRGÜTÜMÜZ ÜZERİNDEKİ VESAYET ARACI OLARAK ASGARİ ÜCRET TARİFESİ

Mali müşavirlik mesleği, ekonomik sistemin temel direklerinden biridir ve meslek mensuplarının emeklerinin karşılığını alması, mesleğin sürdürülebilirliği açısından hayati öneme sahiptir. Ancak 3568 sayılı yasa çerçevesinde düzenlenen ücret tarifesi uygulaması, meslek örgütlerinin bağımsız karar alma yeteneğini sınırlayan vesayetçi bir yapıyı barındırmaktadır.

Bu vesayet sistemi, meslek mensuplarının ekonomik çıkarlarını savunmakta güçlük çekmesine neden olmakla kalmıyor, aynı zamanda asgari ücret tarifesinin güncel ekonomik gerçeklerden kopmasına yol açıyor.

3568 sayılı yasa, mali müşavirlik mesleğini düzenlerken, meslek mensuplarının öz-yönetim mekanizmalarını yeterince tanımamış; bunun yerine daha çok devletin gözetimi ve onayına dayalı bir model öngörmüştür. Asgari ücret tarifesinin Resmi Gazete'de yayımlanma zorunluluğu, bu vesayetin en somut örneklerinden biridir. Bu süreç, meslek örgütümüzün bağımsız karar alma yeteneğini sınırlamakta ve ekonomik koşullara hızla adapte olma kabiliyetini zayıflatmaktadır.

Vesayet sisteminin geçmişten bugüne asgari ücret

tarifemiz üzerindeki etkisini üç temel başlıkta ortaya koyabiliriz.

a) Ekonomik Koşullardan Kopukluk: Bakanlık tarafından tasdik edilen tarifeler, meslek mensuplarının ihtiyaçlarını ve piyasa gerçeklerini tam anlamıyla yansıtamamaktadır. Örneğin, son yıllarda belirlenen tarifeler, enflasyon oranlarını bile karşılayamayan artışlarla sınırlı kalmıştır.

Ekonomik dalgalanmalar, enflasyon ve yeniden değerlendirme oranları gibi parametreler, tarifelerin yetersiz kalmasına neden oluyor. Eldeki veriler çerçevesinde bakıldığında, mevcut tarife uygulamalarında meslek mensuplarının gelirlerinde ciddi bir erozyon yaşandığı görülecektir. Enflasyon oranları baz alınarak yapılan artışlara rağmen, tarifelerin birçok genç meslektaş için bir "asgari geçim standardı" değil, "ayakta kalma mücadelesi" olduğu ifade görülecektir.

Bu bağlamda, tarifenin sadece enflasyon oranlarına bağlı olarak değil, mesleki dijital dönüşüm, sorumluluk kapsamı ve iş yükündeki artış gibi kriterler doğrultusunda güncellenmesi gerekiyor.

2023 yılı için belirlenen asgari ücret tarifesi, beklentilerin çok altında kalmış, enflasyonist ortamda meslek mensuplarının emeğini koruyamamıştır. Bu durum, meslektaşlarımızın hem ekonomik hem de mesleki motivasyonunu olumsuz etkilemiştir.

b) Özerklik Sorunu: Meslek örgütlerinin kendi üyelerinin çıkarlarını koruma ve düzenleme yetkisi kısıtlanmaktadır. Bu durum, mesleğin itibarını ve bağımsızlığını zedelemektedir. Bu bakış açımız kamunun gözetim ve denetim yetkisini asla yadsımamaktadır.

c) Bürokratik Gecikmeler: Tarifelerin onay ve yürürlük süreçleri, meslek mensuplarının hızla değişen ekonomik şartlara uyum sağlamasını engellemektedir.

4. ÖNERİLER

Asgari ücret tarifesi, mali müşavirlik mesleğinin sürdürülebilirliği açısından hayati bir öneme sahiptir. Ancak, mevcut vesayet sistemi ve ekonomik gerçeklerle uyumsuz yapı, meslek mensuplarının itibarını ve gelir seviyesini tehdit etmektedir.

TÜRMOB'un bağımsız karar alma yetkisi artırılmalı, asgari ücret tarifesi meslek örgütü tarafından belirlenip doğrudan uygulamaya konul-

malıdır. Devletin vesayetçi yaklaşımının yerini, meslek mensuplarının ekonomik ve profesyonel ihtiyaçlarını dikkate alan bir yapı almalıdır. Bu değişim, sadece meslek mensuplarının değil, aynı zamanda hizmet sundukları işletmelerin ve ekonominin genel işleyişinin faydasına olacaktır.

Bu vesayetin kalkması için meslek örgütümüzün tüm platformlarda güçlü bir savunuculuk yapması ve kamuoyunda farkındalık yaratması elzemdir. Mali müşavirler, kendi geleceğini şekillendirebilecek bir pozisyona erişmeli ve mesleğin hak ettiği itibarı sağlamalıdır.

Tüm bu öneriler, mali müşavirlik hizmetlerinin ekonomik karşılığının hakkaniyetli bir şekilde sağlanması açısından önemlidir.

a) Tarifelerin Vesayet Altından Çıkarılması

TÜRMOB'un hazırladığı tarifelerin doğrudan yürürlüğe girmesi sağlanmalıdır. Hazine ve Maliye Bakanlığı onayı gerekliliği kaldırılarak, meslek örgütlerine tam özerklik tanınmalıdır. Mesleki asgari ücret tarifesinin vesayetten kurtarılması ve TÜRMOB'un bağımsız karar mekanizmasına sahip olması sağlanmalıdır.

TÜRMOB'un bağımsız olarak tarifeyi belirleyip yayımlaması elzemdir. Meslek örgütümüzün vesayet altında hareket etmesi, mesleğin geleceğini tehdit eden bir sorundur.

b) Güncel ve Dinamik Bir Tarife Yapısı,

Aşağıda özetle belirtilen nedenlerden ötürü tarihe dinamik ve güncel değildir. Tarifenin baştan sona yeniden ele alınması ve daha dinamik bir yapı kazandırılması gereklidir. Çünkü tarife artık içeriği ve kurgusu itibarıyla güncel hayattan kopuktur.

- İşçi Sayısı ve Şirket Türü Kriteri hizmetin niteliğini yeterince yansıtmamaktadır. Bu durum, adil bir ücretlendirme mekanizmasını engellemektedir.

- Şehirlerin 4 gruba ayrılması yerel ekonomik farklılıkları göz önüne almakla birlikte, uygulamada yersiz bulunmaktadır.

- Hizmet ücretlerinin KDV dahil şekilde belirtilmesi, fiyat şeffaflığını azaltmakta ve kullanıcılar açısından kafa karışıklığına yol açmaktadır.

- Tarifenin, ekonomik dalgalanmalara ve enflasyona uygun şekilde güncellenmemesi ciddi sorunlar doğurmaktadır.

- Defter tutma faaliyetlerinde işçi sayısı yerine

ciro ve aktif büyüklük baz alınmalıdır.

- Mükellefin inceleme ve denetim kapsamına alınması sürecine nezaret edilmesi ayrı bir ücret kalemi olarak tarifede yer alması sağlanmalıdır.

- Defter tutma faaliyeti dışındaki profesyonel hizmetlere daha adil bir tevkifat oranı belirlenmesi gerekmektedir.

- Hizmet akdi ile çalışan özellikle yeni meslektaşları kapsamalıdır.

c) Meslektaşların Emeğinin Korunması, emek/fiyat dengesizliği

Tarife altı çalışmayı önlemek amacıyla disiplin hükümleri daha etkin uygulanmalı ve bu konuda farkındalık artırılmalıdır. Meslek mensuplarının haklarını korumaya yönelik eğitimler ve bilgilendirme çalışmaları yapılmalıdır. Asgari ücret tarifesinin ekonomik göstergelere endekslenmesi, ücretlerin enflasyona karşı korunmasını sağlayabilir.

Tarifedeki ücretler, mali müşavirlerin emeğini ve bilgi birikimini yeterince yansıtmamaktadır.

d) Mesleki ve dijital gelişmelerin göz ardı edilmemesi

Dijitalleşme maliyetlerinin tarife kapsamında açıkça belirtilmesi ve desteklenmesi önem arz etmektedir.

Ücret kalemlerinin mesleki dijital dönüşüm ve ekonomik değişim ve gelişmelere uyumlu şekilde güncellenmesi, mesleğin modern ihtiyaçlara cevap verebilirliğini artıracaktır. Dijital dönüşüm, mali müşavirlik mesleğinde büyük bir değişim yaratmıştır. Ancak, tarifede dijital dönüşüm kaynaklı giderler, yazılım ve ekipman yatırımları yeterince dikkate alınmamaktadır.

5. SONUÇ

Mesleki asgari ücret tarifesi, mali müşavirlik mesleğinin itibarını ve sürdürülebilirliğini doğrudan etkileyen bir unsurdur. Mevcut vesayet sisteminin kalkması ve TÜRMOB'un bağımsız bir tarife yapısı oluşturması hem meslek mensuplarının haklarını koruyacak hem de mesleğin geleceğini garanti altına alacaktır. Bu bağlamda, meslektaşlarımızın dayanışma içinde bu değişim için mücadele etmesi gerekmektedir.

3568 sayılı yasa, meslek mensuplarını devlet vesayeti altına alarak meslek örgütlerinin özerkliğini ve etkinliğini sınırlandırmaktadır. Bu durum, sadece mali müşavirler açısından değil,

hizmet sundukları iş dünyası için de sorun teşkil etmektedir. Meslek örgütlerimizin kendi üyelerinin ekonomik ve mesleki çıkarlarını koruyacak şekilde yetkilendirilmesi hem mesleğin itibarını hem de ülke ekonomisinin sağlıklı işleyişini destekleyecektir.

TÜRMOB'un vesayetten bağımsız, dinamik ve çağdaş bir ücret tarifesi sistemi geliştirmesi ve bu konuda güçlü bir savunuculuk yapması, meslektaşlarımızın geleceği açısından hayati önemdedir.

Mali müşavirler için mesleki asgari ücret tarifesi, mesleğin sürdürülebilirliği ve kaliteli hizmet sunumu açısından hayati öneme sahiptir. Bu bağlamda, önerilen revizyonların hayata geçirilmesi mesleğin itibarını artıracak ve ekonomik şartlara uyum sağlamasına olanak tanıyacaktır.

Bugün karşılaştığımız sorunlar, mesleki mücadelenin doğal bir parçasıdır. Ancak bu zorlukları aşmak, daha güçlü bir meslek örgütü ve hak ettiği itibara sahip bir meslek için hepimizin sorumluluğudur. Mesleki itibarımızı korumak ve geleceğimizi garanti altına almak adına vesayetten bağımsız, ekonomik gerçeklerle uyumlu bir mesleki asgari ücret tarifesi için mücadeleye devam etmeliyiz.

Meslektaşlarımızın hak ettiği saygınlığı ve ekonomik güvenliği sağlamak için birlikte hareket etmeli ve çağın gerekliliklerine uyumlu bir tarife sistemi oluşturmalıyız.



HAKEMSİZ YAZILAR / OPINION PAPERS

EMİSYON PRİMLİ HİSSE SENEDİ İHRACATININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ III

Erol Sönmezocak

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

Özet

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

Bu yazımda ise emisyon primli hisse senedi ihracatının muhasebeleştirilmesi, ihraç edilen paylar için fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması konularını inceleyeceğim.

GİRİŞ

Emisyon primli sermaye artışının muhasebe işlemleri için basit bir örnek;

Örneğin; (X) A.Ş. sermaye artırımına gitmiş ve itibari değeri 200 TL olan 1000 adet hisseyi 250 TL'den ihraç etmiştir. Bu durumda;

102 BANKALAR	250.000
500 SERMAYE	200.000
520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ	50.000

İlişkilendirilmeyen "Öz Kaynaklar" bölümüne yazılan ve gelir tablosu hesaplarıyla ilişkilendirilmeyen emisyon primi kazancı öncelikle beyannamenin "KKEG" satırına yazılmalı ve daha sonra istisnalar bölümüne dahil ederek vergiden istisna edilmelidir.

Citation/Atf: SÖNMEZOCAK, E. (2024). TÜREMİSYON PRİMLİ HİSSE SENEDİ İHRACATININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ III. *İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ*. 7(3): 446-449.

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:

Erol Sönmezocak

E-mail: erol@umutmuhasebe.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, A.Ş. portföylerinde bulunan başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançları kapsamaz.

J- İHRAÇ EDİLEN PAYLAR İÇİN FATURA DÜZENLENMESİ VE KDV HESAPLANMASI

Primli/primsiz hisse senetleri ihracının KDVK'nın 17/4-g maddesi gereği istisna olduğuna dair görüşler de mevcuttur. Ancak VUK'un 3. maddesi gereği "*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır*" söz konusu istisnanın farklı amaçlarla elde tutulan başka şirketlerin hisse senetleri teslimi için geçerli olduğunu göstermektedir. Zira KDV'nin konusuna girmeyen bir işlemin istisna olmadığı düşünülemez.

Bu ifadelerden primli/primsiz pay arzı için fatura düzenlenmemesi ve KDV hesaplanmaması gerektiği anlaşılmalıdır. Aksi yorum şirket nev'i ve payların primli olup olmadığına, hisse senedi bastırılıp bastırılmadığına bakılmaksızın tüm şirket kuruluşu ve sermaye artırımları için fatura düzenlemek ve KDV hesaplamak gerektiği sonucunu doğurur ki bu uygulamanın yasal dayanağı olmadığı gibi özellikle kuruluşlarda teknik olarak (henüz tüzel kişilik dahil bulunmadığından) uygulanabilir de değildir.

Ayrıca emisyon primine ilişkin masrafların KDV'si, Kanunun 30/1 ve 33. maddeleri gereği indirim konusu yapılamayacağı hususunu hatırlatmamız yerinde olur. * 08.12.2020 tarihli Alomaliye. Doğan Çengel-YMM. Bağımsız Denetçi

K. EMİSYON PRİMİNİN DAĞITILMASI

Emisyon primlerinin şirket ortaklarına hisseleri oranında dağıtılması meselesini hem Vergi Hukuku hem de Ticaret Hukuku bakımından ele almak gerekmektedir.

Emisyon primlerinin sermayeye eklenmeden, yedek akçelerde dururken, ortaklara dağıtılmasında, vergi hukuku açısından bir sorun yoktur.

Yukarıda izah ettiğimiz üzere, KVK uyarınca emisyon primleri KV'den istisnadır. Bu istisna olmasaydı dahi bu kazanç yine vergiye tabi tutulamazdı. Zira, GVK'nun 38. maddesine göre ticari kazanç; teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerler arasında-

ki müspet farktır. Ancak kazanç hesaplanırken, dönem içinde işletmeye, işletme sahiplerince ilave edilen değerler dikkate alınmaz. Dolayısıyla emisyon primi de işletmeye ilave edilen bir değer olduğundan, nakit konulan bir sermaye gibi kabul edilecek ve kazanç hesaplamasında dikkate alınmayacaktır. * Bumin Doğrusöz' ün 3 Aralık 2015 tarihli Dünya Gazetesindeki makalesi.

TTK'na göre emisyon priminin bir tür kanuni yedek akçe olduğunu yukarıdaki bölümde izah etmiştik. TTK'nın 519/3. maddesi uyarınca, genel kanuni yedek akçe, 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. Buna göre şirket genel kurulu, sermayenin yarısını aşan genel kanuni yedek akçenin dağıtılmasına karar verebilecektir.

Ancak genel kanuni yedek akçelerin ödenmiş veya çıkarılmış sermayenin yarısını aşması dolayısıyla dağıtılacak veya önce sermayeye eklenip daha sonra sermaye azaltılması yoluyla dağıtılacak olursa, kâr dağıtımına bağlı stopajın yapıp yapılmayacağı da bir başka sorundur. Bize göre, ortaklar tarafından işletmeye konulan değer iade edildiğinden, stopaja gerek yoktur.

Mali İdare; "sermayeye eklenmemiş olan emisyon primlerinin Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca ortaklara dağıtılmasının mümkün olması halinde, bu işlemin kâr payı dağıtımı sayılacağı ve dağıtılan emisyon primi tutarları üzerinden kâr dağıtımına bağlı stopajın yapılması gerektiği" yönündedir. Ancak bu görüşe katılma olanağı yoktur, burada ortaklar tarafından işletmeye konulan değer iade edildiğinden, stopaja bence gerek yoktur. Hele sermayeye eklenir ve daha sonra sermaye azaltımı yolu ile bu eklenen değer sermayeden çıkartılıp ortaklara iade edilirse, bu durumda stopajın hiç olmaması gerekir.

Nitekim açılan bir davada, İstanbul 2. Vergi Mahkemesi "şirket sermayesine dahil edilmiş bulunan emisyon priminin şirketin ticari kazancına ilişkin bir unsur olmadığı, vergilendirilebilir bir değer olarak vergilendirilemeyeceği, sermaye azaltımına gitmek isteyen şirketin emisyon primi üzerinden sermaye azaltımına gitmesi durumunda bunun oransallık ilkesine göre zaten ortaklara ait olan bir değer olduğu düşünüldüğünde kâr dağıtımı olarak düşünülemeyeceği anlaşıldığından emisyon primi üzerinden he-

saplanan vergi kesintisine ilişkin tahakkukta hukuka uyarlılık bulunmadığına" karar vermiştir. (E.2017/581 K.2018/1368 T.28.3.2018). Bu karara karşı yapılan istinaf başvurusu da reddedilmiştir (İstanbul BİM. 1. Vergi Dava Dairesi E.2018/2214 K.2019/215) * Bumin Doğrusöz 03.08.2021 Dünya gazetesi

Yukarda belirtildiği üzere idari anlayış burada stopajın yapılması gerektiği yönündedir. Bu durumda tek yol, ihtirazi kayıtla beyanda bulunup, yargıya müracaat etmektir.

L- EMİSYON PRİMLİ SERMAYE ARTIRIMININ, ŞİRKETİN BORCA BATIKLIĞI HESAPLAMASINA ETKİSİ

Bu konuda Türk Ticaret Kanunu'nun amir hükmü aşağıdadır.

Şirketin yükümlülüklerini yerine getiremeyecek olması, 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nda «Sermayenin kaybı, borca batık olma durumu» başlığı altında düzenlenmiştir.

6102 Sayılı kanunun 376. maddesinde şirket mali durumunun bozulması halleriyle ilgili olarak;

a) Son yıllık bilançodan, **sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının** yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılıyorsa, yönetim kurulunun, genel kurulu hemen toplantıya çağıracağı ve bu genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunacağı,

a) Son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhâl toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer.

Açıkladığım üzere TTK hükümlerine göre emisyon primi "Kanuni Yedek Akçeler" kapsamında olduğundan ilgili şirketlerin sermaye kaybı hesaplanırken, emisyon primleri şirketlerin öz kaynakları içerisinde olumlu olarak dikkate alınacaktır.

M- UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Yukarıda E başlığı altında belirttiğimiz üzere, emisyon primlerinden karşılanması suretiyle sermaye artırımı yapılması mümkündür. Ancak uygulamada, bu tür sermaye artışı kararlarının ticaret sicil müdürlükleri nezdinde tescilinde sorunlar yaşandığı görülmektedir. Ticaret sicil

müdürlükleri, "emisyon primi" ni şirkete dışarıdan -ortakların haricinde- nakit gelmesi olarak değerlendirmekte ve tıpkı nakdi sermaye artırımında olduğu gibi, TTK'nın 344. maddesi uyarınca nakden taahhüt edilen payların itibarı değerlerinin en az ¼'ünün tescilden önce ödendiğine ilişkin dekontu görmek istemektedir. Ticaret sicil müdürlüklerinin bu görüş ve uygulaması hatalıdır. Emisyon primi, TTK'nın 519. maddesi uyarınca "kanuni yedek akçe" kapsamına girdiğinden ve TTK'nın 462. maddesine göre kanuni yedek akçenin serbestçe kullanılabilen kısımlarının sermayeye dönüştürülerek sermayenin iç kaynaklardan artırılması mümkün olduğundan; esasen emisyon primlerinden karşılanmak suretiyle sermaye artırımı yapılması, "iç kaynaklardan sermaye artırımı" yapılması niteliğindedir. Bu nedenle, sermaye artırımlarında düzenlenen mali müşavir raporlarında bu durumu belirten açıklamaların olması yeterlidir. Ticaret sicil müdürlükleri tarafından başkaca bir belge aranmasına gerek yoktur.

SONUÇ

Üç bölüm olarak anlatmaya gayret ettiğim yazılarımda, emisyon primi A.Ş' ler de ihtiyaç olunan fonların vergisiz bulunması dışında mevcut ortakların hakkaniyetini de koruyan bir uygulamadır. Hisse senetlerinin nominal fiyatı ile satış fiyatı arasındaki olumlu fark olarak tanımlayabileceğimiz emisyon primlerinin (hisse senedi ihraç primlerinin) GVK' nın 38. maddesi dikkate alındığında KV konusuna girip girmediği hususu tartışmalıdır. KVK'nın 5/1-ç maddesinde sadece A.Ş. için emisyon priminin istisna tutulması, söz konusu primin kazanç olarak görüldüğü ve A.Ş. dışında vergilendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmasına neden olmaktadır. Yukarıda olabildiğince detaylı izah etmeye çalıştığımız konuyu aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz.

TTK' ya göre emisyon primli hisse, A.Ş' lerin ana sözleşmelerinde hüküm bulunması veya genel kurul kararıyla ihraç edebilir. Emisyon primleri tescilden önce peşin ödenmelidir ve kalan kısım genel kanuni yedek akçe niteliğinde olup sermayenin yarısına ulaşmadığı sürece belirli haller dışında tasarrufu serbest değildir. SPK'ya tabi şirketler için **6362 Sayılı Kanun** ve alt düzenlemeleri dikkate alınmalıdır. * 08.12.2020 tarihli Alomaliye. Doğan Çengel-YMM. Bağımsız Denetçi

Son yıllarda hızla yaygınlaşan "Melek Yatırımcı" uygulamalarında ve başarılı şirketlerin yatırı-

rımlarını devamı veya yatırımlarını büyütme için şirkete fon sağlanması amacıyla “Emisyon Primli” hisse satarak sermaye artırdıkları görülmektedir. Bu konuda uygulamada karşımıza çıkan sorunlar ve sorunların yanıtlarını anlatmaya gayret ettim.

KAYNAKÇA

- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, - 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu,
- 5520 Sayılı KV Kanunu ve Genel Tebliği, - 193 Sayılı G.V.K., - 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, - 3065 Sayılı Kanun’u, - 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, - TÜRMOB, 2019 KV Beyanname Düzenleme Rehberi Nisan 2020, - Mehmet Maç, Yaklaşım Haziran 2015.
- Bumin Doğrusöz, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/emisyon-primleri-dagitilirsam/26285>.
- M. Vefa Toroslu SM, Emisyon Primleri www.archive.ismmmo.org.tr/docs...08-39_MVefaToroslu.doc.-Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, Güncelleştirilmiş 9. Basıdan 10. Tıpkı Basım, 2005.
- Doğan ÇENGEL YMM Alomaliye Yayınları,
- Bülent Döğer Muhasebe TR Yayınları



VERGİ İSTİSNASI, SORUNLARI VE ÖNERİLERİMİZ

Hüseyin Yörükoğlu

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

Bilindiği üzere ülkemizde 25 Aralık 2021 tarih, 31700 sayılı Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu gereği 193 sayılı Kanunu'nun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen 18. bent ile hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretinin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir.

Asgari ücretin üzerinde ücret alan hizmet erbabının da aynı uygulamadan faydalanması mümkün bulunmaktadır.

İlgili ayda yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerin toplamına anılan istisnanın bir kez uygulanması gerekmektedir.

Vergi istisnası sadece gelir vergisi için geçerli olmayıp 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun "IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün (34) numaralı fıkrasında yer alan "ücretlere ilişkin kâğıtlar" ibaresinden sonra gelmek üzere de (Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/18'inci maddesinde düzenlenen ücretlerde istisna, aylık brüt asgari ücrete isabet eden kısım için uygulanır) şeklindeki parantez içi hükmü eklendiğinden tüm ücretlerin asgari ücret kısmı kadar olan kısmı için damga vergisi istisnası da getirilmiştir.

Vergi istisnası, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının aynı kanunlar uyarınca vergilendirilmemesidir. Vergi istisnası bazı gelirlerin desteklenmesi amacıyla yapılan bir düzenlemedir. Bu bağlamda ülkemizde asgari ücret elde edenlerin desteklenmesi amacıyla da asgari ücret seviyesindeki ücretler gelir ve damga vergisinden istisna edilmiştir. Asgari miktarın üzerinde maaş alanların söz konusu ücrete isabet eden kazancı da asgari ücret tutarı kadar kısmı da gelir ve damga vergisinden istisna edilmiştir. Bu durumda da bize göre istisna indirim haline dönüşmüştür.

Vergi dilimi, vergi mükelleflerinin elde ettikleri gelirine göre ve farklı oranlarda vergilendirilmesi için belirlenen gelir aralıklarını ve bu aralıklara isabet eden vergi oranlarını ifade eder. Gelir vergisi dilimlerinin, kazançların adil bir şekilde vergilendirilmesini sağlamak amacıyla kademeli uygulanmayı adaletli bir şekilde sağlaması gerekmektedir. Bu nedenle de gelir arttıkça, gelir dilimine bağlı olarak ödenmesi gereken vergi oranının ve ödenecek verginin de artması gerekir.

Citation/Atıf: YÖRÜKOĞLU, H. (2024). VERGİ İSTİSNASI, SORUNLARI VE ÖNERİLERİMİZ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(3): 450-454.

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Hüseyin Yörükoğlu
E-mail: huseyinyorukoglu@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.

Vergi adaletini sağlamak ve yüksek gelir elde edenlerden daha yüksek oranda vergi alınması sosyal bir devletin amaçlarından birisi olmakla birlikte ülkemizde maalesef alt gelir grupları için hiç de adaletin sağladığından söz edemeyiz.

Bugün itibariyle, 20.002,50TL. olan brüt asgari ücretten işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan net tutarı 17.002,12 TL. olup, bu tutar Gelir Vergisi'nden istisnadır.

Normal Bir Çalışanın Asgari Ücretinin Netinin Hesabı aşağıdaki gibidir:

Brüt Asgari Ücret= 20.002,50

SGK İşçi Sigorta Primi (%14+1)= 3.000,38

Gelir vergisi matrahı= 17.002,13

Gelir Vergisi (Asg. Ücret. İstis. 17.002,12*15=2.550,32) - 2550,32= 0,00

Kesintiler Toplamı= 3.000,38

Net Ele Geçen Tutar= 17.002,12

Vergi İstisnasındaki Aksaklıklar

Vergi istisnası uygulamasında yaşanan aksaklıklar aşağıda belirtilmeye çalışılmıştır.

Asgari ücrete getirilen vergi istisnasının amacı alt gelir grubunda çalışanların ücretlerinde bir ölçüde de olsa bir artış sağlamaktır. Oysa asgari ücret bugün itibariyle 4 kişilik bir ailenin aylık sınırının altında olduğundan, vergi istisnası asgari ücretli için bir rahatlama da getirememiştir.

Bunun yanı sıra G.V.K.'nun 103. Maddesi ile ücretliler için belirlenen gelir vergisi tarifesindeki dilimler o kadar düşük kalmıştır ki, asgari ücretin biraz üstünde ücret elde eden hizmet erbabının ücretlerinin vergiye tabi olduktan başka üst vergi dilimlerinden vergiye tabi olması söz konusudur.

Bu bağlamda ücretliler için 2024 yılı vergi dilimleri aşağıda belirtilmiştir.

Vergiye tabi ücret gelirleri:

110.000 TL'ye kadar %15,

110.001 ile 230.000 TL. için %20,

230.001 TL. ile 870.000 TL. için %27,

870.0001 ile 3.000.000 TL. için %35,

3.000.001 ile fazlası için %40

Oranında vergilendirilecektir.

Yani asgari ücretin aşağıda da açıklanacağı üzere biraz üzerinde aylık elde eden bir kişinin beşinci veya altıncı aydan itibaren ikinci veya üçüncü vergi diliminden verilebilirilmesi işten bile değildir.

Zira, istisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranlarının belirlenmesinde kümülatif vergi matrahının esas alınması nedeniyle ücretler düşmektedir.

Yani, G.V. Kanunu'nun 23/18. maddesine göre istisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar dikkate alınarak belirlendiğinden, yani ücret sahibinin vergiye tabi olmayan matrahları dikkate alındığı için net ücreti düşmektedir.

Bu bağlamda, brüt 20.002,50TL, net 17.002,12 TL. ücret alan bir hizmet erbabı Gelir Vergisi ödemekle birlikte;

Asgari ücretin üzerinde, örneğin, brüt 20.500,00 TL. ücret elde eden bir hizmet erbabı asgari tutarı aşan ücretinden ilk 6 ay %15 oranında vergiye tabi olacakken 7. aydan itibaren %20 oranında vergiye tabi olacak, dolayısıyla eline 17.357,80 TL. geçerken, Temmuz ayından itibaren ortalama 17.315,17 TL. geçecek, ilk altı aya göre toplam 251,00 TL. kaybı olacaktır.

Bu duruma örnek olarak aylık 20.500,00 brüt ücreti olan normal bir çalışanın 7. Ay itibariyle net asgari ücretinin hesabı aşağıdadır:

Brüt Asgari Ücret	20.500,00
SGK İşçi Sigorta Primi (%14+1)	3.075,00
Gelir vergisi matrahı	121.975,00
Ödenecek Top. Vergi (Öden. Grk.:3.368,10 - İstis. Kapsamı:3152,88)=	215,22
Kesintiler Toplamı:	3.290,22
Net Ele Geçen Tutar=	17.209,78

Burada brüt ücreti 20.500,00 TL. olan bir ücretlinin kümülatif gelir vergisi matrahının Temmuz ayı itibariyle 110.000,00 TL.'yi geçmiş olması itibariyle vergi dilimi %20'lik vergi oranı kapsamında olacağından almış olduğu Haziran ayı maaşı 17.357,80 TL. olmasına karşın, Temmuz ayı maaşı 17.209,78 TL.'ye düşecektir.

Örneğin 25.000,00 brüt ücretle çalışan için bu kayıp daha fazla olacak, ilk beş ay 20.574,89 TL.

almakta olan çalışan o aya kadar %15 vergi oranına tabi iken Haziran ayından itibaren birden %20'lik vergi dilimine girecek, almakta olduğu ücreti aylık ortalama 613 TL. düşecek, yıllık kazanç kaybı ise 4.298,71 TL. olacaktır. Üstelik bir de Aralık ayında %27'lik vergi oranına göre vergi ödeyecektir.

Yine örneğin, 30.000,00 TL. brüt ücretle çalışılmış olursa idi, ücretliler Mayıs ayında %20, Ekim ayında ise %27 vergi oranına tabi olacak, ilk 4 ayda aldıkları ücretten Ekim – Aralık aylarında aylık 2.209,89 TL. daha az ücret alacaklardır.

Böylece asgari ücretin az da olsa üzerinde aylık alımlar zaten düşük ücretle çalıştıkları halde tabi oldukları vergi dilimleri ve vergi oranları yükseldiğinden artan vergileri nedeniyle yıl içinde ücretleri de azalmaktadır.

Bu azalmaya bir de enflasyon etkisi dahil edildiğinde ücretli çalışanın reel maaşında önemli bir azalma meydana gelmektedir. İçinde bulunduğunuz yılda ara zam yapılmadığı için asgari ücret ve biraz üstü çalışanların reel ücretleri oldukça düşmüştür. Asgari ücretin bugün itibariyle değerinin enflasyon nedeniyle 12.000,00 TL.'ye düştüğünden söz edilmektedir.

Bu nedenle en azından gelirin nominal azalmasını önlemek için istisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar, yani kümülatif matrah esas alınarak belirlenmemeli, mademki vergi istisnası söz konusu, ücretlerin vergi istisnası dışında kalan kısmı dikkate alınarak belirlenmelidir. Konu yazımızın öneriler kısmında bir örnekle açıklanacaktır.

Üstelik ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde kümülatif matrah olarak maaş ödemesinin yanı sıra aynı dönemde yapılan ve ücret olarak değerlendirilen prim, ikramiye, huzur hakkı, mesai ücreti, döner sermaye ücreti, ek ders ücreti gibi ödemeler de dikkate alınmak suretiyle vergilendirme yapıldığından çalışanların tabi oldukları vergi dilim ve oranları süratle yükselmektedir.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'nci maddesinin 3. fıkrasının 5. bendinde ve 319 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde sayılmaları nedeniyle yönetim ve denetim kurulu üyelerine ödenen huzur hakkı, bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine, sporculara yapılan ödemeler de ücret sayıldığı için bu ödemelerin aylık asgari ücreti aşmayan kısmı için de vergi istisnası söz konusudur.

Ancak buradaki önemli nokta bu kişilerin istisnadan faydalanmaları için bu faaliyetleri dışında başka bir işverenden ücret almamaları gerekmektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, 05.05.2022 tarihli ve 59387 sayılı yazısında bilirkişilerle ilgili olarak ve özetle;

Bir işverenin yanında ücretli olarak çalışmayan bilirkişilere yapılan ödemelerde vergi istisnasının uygulanacağı, bilirkişilerin bir işverene bağlı olarak çalışmaları ve ücret geliri elde etmeleri halinde ise, istisnanın sadece en yüksek ücret gelirine uygulanmasının gerektiği ve söz konusu işverene bu durumu bildirme yükümlülüğünün ise hizmet erbabına ait olduğu;

Bu çerçevede, istisnanın uygulanmasında kişi beyanının esas alınması öngörüldüğünden bu yöndeki beyanın ödeme birimlerine iletilmesi halinde adı geçen bilirkişiye vergi istisnasından faydalandırılarak ödeme yapılacağı bildirilmiştir.

Ancak, bilirkişiler vergi istisnasından çok geç yararlanmaya başlamışlar, Adalet Bakanlığı Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü ile Bilirkişilik Daire Başkanlığının birlikte yürüttükleri çalışma bir hayli uzun sürmüştü, 01.01.2022 tarihinde başlamış olan başka bir işverenden ücret alamayan bilirkişilere uygulanması gereken aylık vergi istisnası ancak 2024 yılı Temmuz ayı itibariyle UYAP'ta yapılan başvurular ile uygulanmaya başlanmış, fakat orada da sıkıntılar yaşanmıştır. Örneğin, başka bir işverenden ücret almadıkları halde bazı bilirkişiler başka bir işverenden ücret alıyor gördükleri için aylarca vergi istisnasından yararlanamamışlardır.

Diğer taraftan 01.01.2022 tarihinden istisna uygulandığı tarihe kadar olan dönemde gereksiz vergi kesintisi yapılmış ve gereksiz kesilen bu vergilerin iadesi de bu konuda hazırlıklı olmayan vergi dairelerini için oldukça sıkıntılara yol açmış, fazla kesilen bilirkişi ücretlerinin iadesi için oldukça zorlanmışlar ve gereksiz kesilen vergiler aylar sonra bilirkişilere iade edilebilmiştir.

Ücret istisnası yürürlüğe girdiği halde bilirkişi ücretlerinden 2,5 yıl gibi bir süre vergi kesintisi yapılmaya devam edilmesi ve haksız yere kesilen bu vergilerin bilirkişilere iadesi de iki yılı aşkın bir süre sonra gerçekleşmiştir. İki yıldan fazla bir süre sonra iade edilen bu vergilerin enflasyon karşısında erimeleri de işin cabası olmuştur.

Böylece G.V.K.'nın 23/18'inci maddesinin yürürlüğe girmesi ile birlikte içinde meslektaşlarımızın da bulunduğu özel ve kamu sektör yetkilileri söz konusu yasayı hemen uygulama kabiliyeti göstermelerine rağmen merkezi idare sınıfta kalmıştır.

Bizce bunun sebebi de çıkarılan yasanın teknolojik tabanın da hazır olmamasıdır.

Emekli Çalışanların Vergi İstisnasından Yararlanmaları

Bu konuda değineceğimiz bir konu da emekli olup da bir işverenin yanında çalışanların da vergi istisnasından yararlanmaları hususudur.

Burada da ilginç bir durum ortaya çıkmakta ve emekli olup da asgari ücretle çalışmakta olanlar normal çalışanlara göre daha fazla ücret almaktadırlar.

Bu durumda olan çalışanlar daha az SGK İşçi kesintisi ödemeleri nedeniyle daha fazla gelir vergisi ödemekte, ancak daha fazla ücret almaktadırlar.

Emekli Bir Asgari Ücretli Çalışanın Net Ücretinin Hesabı

Brüt Asgari Ücret = 20.002,50

SGK İşçi Sigorta Primi (%7,5) = 1.500,19

Gelir vergisi matrahı= 18.502,31

Gelir Vergisi (Asg. Ücret. İstis. 17.002,12x%15=2.550,32) – 2.775,35= 225,03

Kesintiler Toplamı= 1.725,22

Net Ele Geçen Tutar= 18.277,28

Yani normal bir asgari ücretli çalışanı aylık 17.002,12 TL. ücret alırken, emekli bir çalışanın aldığı aylık ücret 18.277,28 TL.'dir.

Diğer taraftan %22,5'lik SGK işveren payı ve % 2,5'lik kısa vadeli sigorta kolları prim oranları nedeniyle emekli bir çalışanın işverene maliyeti 24.953,08 TL iken normal bir çalışanın işverene maliyeti 23.502,94 liradır.

Aradaki 1.400,17 TL. tutarında fark umarız emekli çalışanlar aleyhine bir sorun yaratmaz.

Önerilerimiz

1- Her ne kadar Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/18. Maddesindeki uygulamaya asgari ücretliler için vergi istisnası dense de yukarıda belirtildiği üzere asgari ücret üzerinde ücret alanlar için bir vergi indirimidir. Zira, asgari ücretin üzerinde ücret alanların aldıkları ücret üzerinden tahakkuk eden vergiden bir indirim yapılmaktadır.

Bu durumu kısmen de olsa önlemek için istisnayı aşan ücret gelirin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar dikkate alınarak değil, kümülatif vergi tutarından istisna kapsamındaki toplam tutarlar düşülerek hesaplanmalıdır.

Örneğin brüt ücreti 25.000,00 TL. olan bir çalışanın vergi matrahı ilk ay için SSK işçi ve işsizlik işçi kesintilerinin düşülmesinden sonra kalan 21.250,00 TL. değil, 21.250 – 17002,12 =4.247,88 TL. olmalı; İkinci ay ise kümülatif matrah 42.500 TL değil, 42.500 – 34.004,26 = 8.495,74 TL. olmalıdır.

2-İkinci olarak ise vergi dilimleri özellikle ücretliler için yükseltilmeli veya vergi dilimleri yükseltmekle birlikte oranlar da düşürülmelidir.

2024 yılı esas alınarak örnek vermek gerekir ise ücretliler için vergiye tabi gelirler:

230.000 TL'ye kadar %10,

230.001 TL. ile 870.000 TL. için %15,

870.0001 ile 3.000.000 TL. için %20,

3.000.001 ile fazlası için %25

Oranında vergilendirilmelidir.

Öte yandan, vergi istisnasının uygulandığı bir ülkede düşük olarak belirlenen vergi dilimleri nedeniyle çalışanlar süratle üst vergi üst vergi dilimlerine yükselip yüksek vergi oranlarına tabi olup yüksek vergi ödemeleri bir paradokstur.

3-Vergi istisnası yöntemi ücretlilerin gelirlerini yükseltmek amacını taşımakla birlikte, ülkemizde çalışanların %50 civarının asgari ücret seviyesinde maaş aldıkları dikkate alındığında asıl olan 4 kişilik bir ailenin açlık sınırının 20 bin lirayı aştığı bu dönemde eğer asgari ücretle çalışan bir ücretlinin vergi istisnası uygulamasına rağmen aldığı aylık ücret 17.002,12 TL. ise burada yapılması gereken en önemli çözüm çalışanların ücretlerinin bütün bir yıl boyunca en azından açlık sınırı üzerinde belirlenmesidir.

Asgari ücretin enflasyonu arttırdığı gerekçesi ile asgari ücretin artırılmaması hiç de sosyal adalete uygun bir gerekçe değildir.

Yine Merkez Bankasının 2024 yılı enflasyon tahminini %38'den %44'e ve 2025 yılı enflasyon tahminini ise %14'den %21'e yükseltmesine ve

TÜİK'e göre yıllık enflasyonun halen %48,58, ENAG'a göre ise %89,77 olmasına karşın enflasyon oranının bu şartlar altında yüzde kaç olacağı bilinmezken asgari ücrete 2025 yılı için %25 civarında zam yapılacak olması ne derece doğrudur?

4-Ancak asıl olan enflasyonun düşürülmesidir. Enflasyon düşmedikçe ücretlere ne kadar zam yapılırsa yapılsın sonuç olarak ücret artışlarının enflasyonun altında kalacağı aşikardır.

5- Yönetim ve denetim kurulu üyelerine, bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere ve geliri düzenli olmayanlara yapılan ödemelerde istisna uygulamasında ödemenin yapıldığı ay esas alınarak değil bütün bir yılın dikkate alınması daha doğru olacaktır. Zira, örneğin bir bilirkişi veya arabulucu bir ayda asgari ücret tutarı kadar ücret elde edemeyebilir, ertesi ayda da asgari ücreti geçebilir. Bu nedenle bazı aylarda aylık geliri asgari ücretten düşük olması ihtimali olanlar için istisna uygulamasının yıllık olmasında yarar bulunmaktadır.

Zira, örneğin bir ay 14.500,00 TL. net ücret elde eden bir arabulucu o ay (17.002,12- 14.500,00=) 2.502,12 TL. TL.'lık istisna hakkından yararlanamayacak, ertesi ay 19.502,12 TL. net ücret elde edecek olsa bile bir ay öce yararlanamadığı 2.500,00 TL. tutarındaki vergi istisnası bu ayki vergi istisnasına dahil edilemeyecektir.

Sonuç olarak;

1- Vergi istisnasından yararlanan ve asgari ücretin üzerinde gelir elde eden ücret gelirlerinin azalmaması için ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranlarının, istisna kapsamındaki tutarlar dikkate alınarak, yani kümülatif matrahının esas alınarak belirlenmemesi, bunun yerine, gelir dilim tutarları ve oranlarının, kümülatif vergi tutarından istisna kapsamındaki toplam tutarlar düşülerek hesaplanması,

2- Ücretliler için vergi dilimlerinin yükseltilmesi,

3- Vergi dilimleri yükseltmekle birlikte vergi oranlarının düşürülmesi,

4- Çalışanların %50 civarının asgari ücret seviyesinde maaş aldıkları dikkate alındığında vergi istisnasının daha işe yarar hale gelmesi için asgari ücretin yükseltilmesi,

5- Aylık ücreti değişkenlik gösterip her ay asgari ücret tutarı kadar gelir edemeyecekler için (bilir-

kişi, arabulucu ve geliri düzenli olmayan kişiler) istisnanın aylık değil yıllık olarak uygulanması,

6- Ücret artışlarının yılda iki kere yapılması,

7- Hepsinden de önemlisi enflasyonun önlenmesi, eğer enflasyon önlenemiyorsa veya önlenese bile en hakkaniyetli çözüm, asgari ücretin her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılması olacaktır.

2024 YILI ARALIK AYI HATIRLATMALARI

Eda Kaya Bükülmez

İşletme Bilim Uzmanı, S.M.M.M., Türkiye, e-mail: edakayasmmm@gmail.com

- 1) Üretim işi ile uğraşan firmalarda 31 Aralık itibariyle envanter yapmak ve bu envanterin fiyatlandırılması da tamamlanarak fiili ve kaydi envanterler mukayese edilmelidir.
- 2) 31 Aralık tarih itibariyle müşterilerle cari hesap mutabakatları yapılarak cari hesapların kontrol edilmesi sağlanmalıdır. Hesaplar arasında farklılık varsa, bunun nedeni araştırılarak gerekli düzeltmeler yapılmalıdır.
- 3) Bilanço esasına tabi mükelleflerin 2025 takvim yılında kullanacakları yasal defterlerini 31.12.2024 tarihine kadar tasdik ettirmeleri gerekmektedir.
- 4) 31.12.2024 tarihi itibari ile kasa sayılmalıdır. TL ve döviz hesapları ayrı ayrı tespit edilmelidir. Fiili ve kaydi durum arasında farklar varsa, bu farklar tespit edilmeli ve giderilmelidir.
- 5) E-Fatura, E-Arşiv Fatura ve E-Defter kullanma kapsamında olan mükelleflerin 31.12.2024 tarihine kadar başvurularını elektronik ortamda yapabilirler.
- 6) Bilanço esasına göre tutulacak defterlere ilişkin sınıf değiştirme hadlerinin Aralık ayında yayımlanan tebliğlerde baz alınan rakamlar dikkate alınmalıdır.
- 7) 01.01.2025 tarihinden itibaren kullanmakla yükümlü bulunan işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin defter beyan sistemine 31.12.2024 tarihine kadar başvuruları zorunludur.
- 8) Çek, senet, değerli evrakların sayımı yapılmalı, muhasebe ile kayıt farkları tespit edilip giderilmelidir.
- 9) Şüpheli alacaklar ile ilgili çalışmalar yapılarak tahsil edilmeyen veya tahsil edilmeyeceği anlaşılan alacaklarla ilgili davalar açılmalıdır. Limiti aşmayan alacaklar için, dava veya icra takibi olmadan şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir.
- 10) Kredili satışlarda (POS) satışlar kontrol edilmeli banka ile mutabakatlar yapılarak defter kayıtlarıyla uyumlu hale getirilmelidir.
- 11) Sene içerisinde satın alınan sabit kıymetlerin 333, 339, 365, 389 ve 399 seri nolu VUK genel tebliğine göre yaşamları belirlenerek, yıl içinde alınan binek araçların kıst amortismanına tabi tutulması gerektiği hususu unutulmamalıdır.
- 12) İthalat yapan firmaların ithalatla ilgili işlemlerini dosyalar bazında takip ederek verilen avansların neticelendirilmesini sağlamalıdır. Bu konuda 159 nolu hesapta bulunan ithalatların izlenmesi ile ilgili gelecek aylardaki durumlar, satın almalar ve ithalat servislerinin dikkatlerinin çekilmesi muhasebe servisi ile paralel olarak yürütülmelidir.

Citation/Atf: KAYA BÜKÜLMEZ, E. (2024).2024 YILI ARALIK AYI HATIRLATMALARI. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(3): 455-457.

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Eda Kaya Bükülmez
E-mail: edakayasmmm@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.

- 13) İşletmenin peşin ödemiş olmasına rağmen dönemsellik ilkesi gereği kullanıldığı dönemler de gider hesaplarına aktırılacak giderlerin izlendiği 180 hesaplar gider hesaplarına aktarılmalıdır.
- 14) Sene içerisinde alınan sabit kıymetler ile sene içerisinde satılan sabit kıymetler ile ilgili gerekli karşılıklar, yenileme fonu vb. hesaplar dikkatle incelenmeli buna göre kayıtlar yapılmalıdır. 2021 yılında yapılan sabit kıymet satışından doğan kar yenileme fonunda takip ediliyorsa en geç 31.12.2024 tarihinde 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar hesaba virmanlanmalıdır.
- 15) Firmanızın sene içerisinde yabancı kaynak ile aldığı sabit varlıklara ilişkin finansal giderlerini, diğer giderler ile ayrıştırılarak sabit varlıkların üzerine eklenmesi için gerekli çalışmaların yapılması ve reel finansman masraflarının ayrı ayrı hesaplanması gerekir.
- 16) Şirketin ortaklar cari hesaplarının incelenmesi ve ortaya çıkan duruma göre adaptlandırma yapılması, örtülü sermaye, örtülü kazanç ve adaptlandırma gibi işlemler dikkatle izlenmeli buna göre yapılması gerekli işlemler ve politikalar gözden geçirilmelidir.
- 17) Şirketimizin kısa veya uzun vadeli borç veya alacakları ilgili hesaplarda yer alan masrafların 1 yıldan kısa veya 1 yıldan uzun olarak değerlendirilmesinin yapılması ve bunun ışığında gerekli düzeltmeler yapılarak bilançoya aktarılmalıdır.
- 18) Bankalardan kullanılan kredi, leasing ve benzeri dış finansman hesapları tetkik edilmeli banka mutabakatı ile muhasebe kayıtları güncel hale getirilmelidir.
- 19) Verilen ve alınan iş avansları var ise hesaplar gözden geçirilmeli ve güncel hale getirilmelidir.
- 20) Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinden geçici kabulü yapılanlar gelir hesaplarına aktarılmalıdır.
- 21) KDV hesapları kontrol edilmelidir, tahakkuk kayıtları yapılmalıdır.
- 22) İşçi ücret bordrolarının ve kira tahakkuklarının ve esas tahakkuku dayalı diğer giderlerin tahakkuk kayıtları muhasebede yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.
- 23) Grup şirketlerimiz varsa bünyede üretim firması, pazarlama firması vb. birden çok firmaların mevcut olması halinde bu şirketlerin kendi aralarında ilişkilerinin de var olması durumunda gerekli vergisel planlamaların yapılması sırasında 5520 sayılı yeni KVK'na göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına dikkat edilerek buna göre kar veya paylaşım oranlarının dikkate alınarak buna göre bir politika geliştirilmelidir.
- 24) Şirketin muhtasar, KDV, kurumlar vergisi ve varsa SGK prim borçlarının ödenmemesi durumunda muhtelif teşviklerden yararlanmama gibi neticeler olduğundan dolayı bu borçların ödenmesi veya mahsup sisteminin çalıştırılması gerekir. Aksi halde, şirketimiz çeşitli indirimlerden ve teşviklerden yararlanamayacak veya SGK %5 indirim olanağından da mahrum kalacaktır. Gerekirse, maliye, SGK ve diğer kurumlarda borç döküm çizelgelerinin alınması yararlı olacaktır.
- 25) Aralık ayı bağ-kur primlerinin gider yazılabilmesi için 2024 aralık ayında ödenmesi gerekmektedir.
- 26) Geçmiş dönem kar ve zararları kontrol edilmeli, kar mahsubunda kullanılacak olanlar nazım hesaplarda izlenmelidir.
- 27) Şirketimizin yıl sonuna kadar gerçekleşen hedefleri, planları dikkate alınarak fiili neticelere göre bütçe defteri üzerinde düşünülmelidir. Gerçekleşen durumlara göre çıkarılan mizanlar ve bütçe hedefleri üzerinde değerlendirmeler yapılmalıdır.
- 28) Şirketimizin KDV ile ilgili iade dosyaları, indirimli orana tabi işlemler varsa bu konudaki yapılan hesaplamalar ve hazırlanan dosyalar gibi işlemleri incelenmelidir. Varsa mahsup veya "nakit iade" talep edilecekse bu konuda hazırlanacak dosyalar Ocak ayı içerisinde ilgili vergi dairesine müracaat edilerek "yüklenilen ve indirilecek KDV listeleri" için hazırlıklara başlanılmalıdır.
- 29) Şirketimizin varsa devam etmekte olan ihtilafları veya yıl içinde biten uyuşmazlıklarının olup / olmadığı dışarıdan hukuk müşavirleri ile görüşülerek bunların

aşamalarına göre dönem sonunda varsa bilançoda veya dipnot olarak süreçle ilgili uyarılara yer verilmelidir.

- 30) Üretim işletmelerinde dönem sonunda ayrılacak fire, zayıf, kesafet ve diğer karşılıklar oranları itibariyle tespit edilmeli ve bu konuda resmi mercilerden gerekirse yazı alınmalıdır.
- 31) Yıl içinde yapılması gerekli sermaye artışı işlemleri, şirket yetkililerin görev süreleri ile ilgili yetki belgeleri, huzur hakkı bordroları, personelle ilgili ikramiye, bayram, yılbaşı ikramiyesi vs. bordrolar düzenlenmelidir.
- 32) Yıl sonu mizanlar başından sonuna kadar incelenmeli ve bu mizanların doğru bir şekilde sene içi hareketleri yansıtmı / yansıtmadığı kontrol edilmelidir. Varsa hesaplar arasında virmanlar yapılmalıdır.



KAYDA ALINAN EMTİA KARŞILIĞI HESABININ MARJİNAL FAYDALARI VE NİTELİĞİ

Ahmet Yüksekol

SMMM, TÜRMOB İşyerleri Hizmet ve Kalite İzleme Kurulu Üyesi, Türkiye,
e-mail: ahmetyuksekol@deneyinsmmm.com

Özet

Muhasebe mesleğine 1992 yılında sınıf atlatan MSUGT-Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin, Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planında 525 hesap kodu yoktu. Fakat yakın tarihimize baktığımızda af kanunları ile bambaşka bir muhasebe ve vergi sisteminle de karşı karşıya kaldık. Burada stok affı kelimesinin marjinalliğinden bahsetmenin tam da sırası...

Af kanunları ülkede eşitliklessnessi getirmekte ve geleceğe güven konusunda vergi mükellefleri nezdinde telafi edilemeyecek düşünceler bırakmaktadır. Hemen akla gelen 5811, 6111, 6736, 7143, 7326, 7440 sayılı yasalar ile matrah artırımları ve stok afları alışkanlık haline gelmiş olup, yeni yasayı bekleme ümidi oluşturmaktadır.

İşletmede mevcut olduğu hâlde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar hakkında yapılacak düzeltme işlemlerinden kaynaklı marjinal faydaları kısaca; Emtia düzeltmesinin maliyet olarak brüt karlılığa etkisi, Karşılık hesabı pasif fonların ortaklara vergisiz dağıtılması, Özkaynak hesabı olmasından dolayı işletmenin finansman gider kısıtlaması oranına pozitif etkisi, Enflasyon muhasebesi uygulaması sonucu enflasyon düzeltme zararı oluşturması, İşletme içi fonların sermaye artırımında kullanılması, Beyan edilen emtiaya hesaplanarak ödenen KDV indirim ve iadesi başlıkları altında ele alarak ayrıca tekdüzen hesap planı niteliği çerçevesi de makalemizi oluşturacaktır.

Anahtar Kelimeler : Stok Affı, Kayda Alınan Emtia Karşılığı

GİRİŞ

"525. Kayda Alınan Emtia Karşılığı" tekdüzen hesap planında yoktur. 4369 sayılı Kanuna ilişkin 1 Seri numaralı tebliğ (15 Eylül 1998 tarih ve 23464 mükerrer sayılı Resmi Gazete ile yayımlanmıştır.)[1] ile verilen örneklerde kullanılmıştır. Gelir Vergisi Kanuna eklenen geçici 48. madde ile faturasız mal beyanının kayıtlara alınması örneklenmiştir. Buna göre işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar bu hesaba alacak, ilgili hesaba (örneğin 153 Ticari Mallar hesabına) borç yazılarak kayıtlara alınacaktır. Af kanunlarının bu maddesi gereği mükelleflerin yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

Citation/Atf: YÜKSEKOL, A. (2024). KAYDA ALINAN EMTİA KARŞILIĞI HESABININ MARJİNAL FAYDALARI VE NİTELİĞİ . İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(3): 458-462.

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:

Ahmet Yüksekol

E-mail: ahmetyuksekol@deneyinsmmm.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.

31.05.2023

153 TİCARİ MALLAR	5.000.000 TL
191 İNDİRİLECEK KDV	500.000 TL
525 KAYDA ALINAN EMTİA ÖZEL KARŞILIK HESABI	5.000.000 TL
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	500.000 TL

Kanun gerekçesinde, işletme kayıtlarının fiili durumlarına uygun hale getirilerek kayıtlı ekonomiye geçişin teşvik edilmesi, kayıt dışının önlenerek, kayıt altına alınması ve bu sayede gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin yasal kayıtlarının gerçek durumu yansıtır bir hale getirilmesi olarak ifade ediliyor. Alım satım işletmelerinde satışa hazır ticari mallar, imalatçı işletmelerde ise ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamul mallar stok affı kapsamında beyan edilebilecektir. İnşaat şirketleri (yıllara sari inşaa ve onarım işi, kat karşılığı veya kendi adlarına inşaat yapıp satanlar) varsa inşa edilen ve emtia niteliğindeki taşınmazları (daire, dükkan vb.) ile üretimde kullandıkları demir ve çimento gibi malzemelerini veya yarı mamullerini bildirebiliyorlardı.[1] Teslimleri KDV'den istisna olan emtia ile ilgili olarak stok beyanı/affından yararlanılması mümkün bulunmuyor.

1. EMTİA DÜZELTMESİNİN MALİYET OLARAK BRÜT KARLILIĞA ETKİSİ

Kayda alınan emtiaya ilişkin açık bir ifadeyle faturasız satın alınan malların kayda alınması diyebiliriz. Kayıtlara alınacak emtianın bedeli, bildirim yani kayıtlara alınma tarihindeki rayiç bedel üzerinden belirlenecektir. Rayiç bedel, varlığın değerlendirme günündeki normal alım satım bedeli olacaktır. Bu bedel, mükellefin kendisi tarafından saptanabileceği gibi, bağlı olduğu meslek kuruluşuna da tespit ettirilebilecektir. Son yayınlanan 7440 sayılı kanun metninde yer alan;

“(2) Kayıtlarda yer aldığı hâlde işletmede bulunmayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar hakkında aşağıdaki hükümler uygulanır: a) Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (adi, kollektif ve adi komandit şirketler dâhil), kayıtlarında yer aldığı hâlde işletmelerinde mevcut olmayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlarını, bu Kanununun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan sürede, emtialar bakımından aynı nev’iden emtialara ilişkin cari yıl kayıtlarına göre tespit edilen gayrisafi kâr oranını, makine, teçhizat ve demirbaşlar bakımından kendile-

rince veya bağlı oldukları meslek kuruluşunca tespit edilecek rayiç bedellerini dikkate alarak fatura düzenlemek ve her türlü vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek suretiyle kayıt ve beyanlarına intikal ettirebilirler. Gayrisafi kâr oranının cari yıl kayıtlarına göre tespit edilemediği hâllerde, mükellefin bağlı olduğu meslek odalarının belirleyeceği oranlar esas alınır. Bu hükme göre ödenmesi gereken katma değer vergisi, ilk taksit beyanname verme süresinde, diğerleri takip eden birinci ve ikinci ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenir.”[2]

ilgili maddeye göre işletmede bulunmayan emtiaları maliyet bedeliyle kayıtlarda yer alması gereken stokları, rayiç değerleriyle kayıtlara alabiliyorsunuz. Diğer bir deyişle, kayıt dışı stokları piyasa fiyatına rayiç bedelle güncellemiş oluyorsunuz. Böylelikle satışların maliyeti ve karlılığı etki ederek, satışlardan daha az kar etmiş olarak, daha az vergi ödeme imkanına kavuşuyorsunuz.

2. KARŞILIK HESABI PASİF FONLARIN ORTAKLARA VERGİSİZ DAĞITILMASI

a) 7440 sayılı kanununun 6.maddesinde işletme kayıtlarının düzeltilmesi başlığı diğer stok affını barındıran kanunlarda da benzer olarak yer almaktadır. Aşağıdaki bende göre;

“b) Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler aktiflerine kaydettikleri emtia için ayrı, makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı olmak üzere özel karşılık hesabı açarlar. Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez.”[2]

Kurumlar vergisi mükellefleri kayda alınan emtia tutarını ortaklarına dağıtması sermaye unsuru sayıldığından vergilendirilmeyeceği açıkça yer almaktadır. Şirketler bu işlemi alacakları yönetim kurulu/genel kurul kararı ile işlemi gerçekleştirebilirler. Örnek karar metni şu şekilde olabilir.

“7440 sayılı kanun kapsamında 31.05.2023 tarihinde beyan edilen ve işletmemizde mevcut olduğu halde ka-

yıtlarda yer almayan emtia tutarı olan 5.000.000,00 TL muhasebe kayıtlarımızda 525-Kayda Alınan Emtia Karşılığı hesabında yer almaktadır. 7440 sayılı kanunun kapsamında 525-Kayda Alınan Emtia Karşılığı hesabında yer alan 5.000.000,00 TL tutarın ortaklara temettü olarak hisseleri doğrultusunda aşağıdaki tablodaki gibi dağıtılmasına, nakdi olarak şirketin ödeme durumunun cevaz vermemesi halinde ortakların hesaben alacaklı olmalarına oy birliği ile karar verilmiştir.”

b) Stok affından yararlanan şirketin, ortak veya ortaklarının da şirket olması durumu

Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez. Kanun metni her ne şekilde net olsa da ortağın şirket olması hususuna ilişkin kanun ve tebliğde net yeri yoktur. Fakat, 6736 sayılı Kanun kapsamında, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 02/05/2018 tarihli ve 62030549-120[94-2018/124]-E.427752 sayılı özelgesi bulunmaktadır. Söz konusu özelgede verilen görüş şu şekildedir;

“İşletmesinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtiayı 6736 sayılı Kanununun 6.maddesi hükümleri kapsamında beyan eden X San. ve Tic. A.Ş.’nin söz konusu emtia için özel karşılık hesabında izlediği tutarlar sermayenin unsuru sayılacağından, özel karşılık hesabına kaydedilen bu tutarların ortağı olan şirketinize dağıtılması halinde vergi kesintisi yapılmayacak ve söz konusu ödeme şirketiniz tarafından da kurum kazancına dahil edilmeyecektir. Öte yandan, şirketinize aktarılan bu tutarların gerçek kişi ortaklarınıza dağıtılması durumunda da gelir vergisi kesintisi yapılmayacaktır.”[3]

Yukarıda özelgeye göre stok affından yararlanan tutarın ortak olan şirkete dağıtılması halinde vergi kesintisi yapılmayacak olup, ayrıca ortak olan şirket tarafından da kurum kazancına dahil edilmeyecektir. Bağlı ortaklığı veya iştirakinden kayda alınan emtia karşılığının dağıtılmasını ortak olan şirket kendi gerçek kişi ortaklarına dağıtması durumunda, yine vergi kesintisi yapılmayacaktır.

c) Enflasyon düzeltmesi sonucunda Kayda Alınan Emtia Karşılığının ortaklara dağıtılmasının vergisel durumu

İşletme kayıtlarında yer almayan emtia için ayrılan ve 525 numaralı hesapta izlenen karşılığın,

31.12.2023 tarihli düzeltme öncesi bilançolarında yer alan tutarın ortaklara vergisiz dağıtımı mümkün olup, enflasyon düzeltmesi neticesinde oluşan farkların ortaklara dağıtımı halinde dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin kâr payı dağıtımı olarak vergiye tabi tutulacağı aşikardır. Şirketlerin söz konusu hesabı alt hesaplarda önemlilik kavramı uyarınca da ayrı takip ederek enflasyon düzeltmesi farklarının ortaklara dağıtılmasının önüne geçilmesi sağlanabilir. Kayda alınan emtia karşılığı hesabının enflasyon farkları vergisel açıdan ortaklara dağıtılmayarak bu tutarlar, şirketin varsa geçmiş yıl zararlarından mahsup edilebilir.

3. ÖZKAYNAK HESABI OLMASINDAN DOLAYI İŞLETMENİN FİNANSMAN GİDER KISITLAMASINA POZİTİF ETKİSİ

Finansman gider kısıtlaması uygulaması; 15.06.2012 tarihinde yayımlanan Resmi Gazete 'de 6322 Sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu 11. madde 1.fıkra i bendi içerisine eklenen madde kapsamında yapılan değişiklik ile 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe konmak üzere yer almıştır. Maliyet-gider öğelerinin baz alınacak yüzdelik dilimi Cumhurbaşkanı yetkisine bırakılmış, bu kapsamdaki 03.02.2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı , 04.02.2021 tarihli ve 31385 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanarak bu oran %10 olarak belirlenmiştir. İlgili uygulama 01.01.2021 tarihi itibarıyla başlayan vergilendirme dönemlerine ait kazançlarda yürütülmek üzere düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile; finans kuruluşları, kredi kuruluşları, faktöring şirketleri, finansman şirketleri ve finansal kiralama kurumları dışındaki işletmelerde, kullanımda olan yabancı kaynaklar (Tek Düzen Hesap Planı'nda 3 ve 4lü grup hesapların toplam bakiyesi) öz kaynaklar bakiyesini aşmıyor ise, aşan kısım ile sınırlı olmak üzere (yatırım maliyeti-ne ilave edilenler kapsam dışındadır) oranlama yapılarak, komisyon, faiz, kur farkı, kar payı, vade farkı ve benzeri işlemlere ait maliyet-gider öğelerinin toplamının %10'u aşmayacak kısmı Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınacaktır.

525-Kayda alınan emtia karşılık hesabı özkaynak kalemlerinden biri olup, işletmelerin özkaynağını artıran bir hesaptır. İşletmeler stok affından faydalanarak, emtialarını kayda alırken karşı tarafta özkaynaklarını da yükseltmektedirler. Bu sayede finansman giderlerinin kısıtlanma

oranına pozitif katkı sağlamaktadır. Stok affı sonrası bazı durumlarda özkaynak işletmenin yabancı kaynaklarından fazla olması durumuna getirdiğinde işletmeler finansman gideri kısıtlaması yapmayacaklardır.

4. ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMASI SONUCU ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARI OLUŞTURMASI

Enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak mali tablolar ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılacak düzeltme işlemlerinin usul ve esasları 30/12/2023 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 555 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir. İlgili tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak pasifte oluşturulması gereken “525” numaralı karşılık hesabının, parasal olmayan kıymet olarak kabul edilerek enflasyon düzeltmesine tabi tutulması ve düzeltilmiş bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alması gerekmektedir.

7440 sayılı Kanun kapsamında, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak pasifte oluşturulan karşılık hesabı (525 Kayda Alınan Emtia Özel Karşılık Hesabı) ‘nın enflasyon düzeltmesi karşısındaki durumu hakkında İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü’nün 22/05/2024 tarihli ve E-67854564-105[1741-9476]-294972 sayılı özeldesi bulunmaktadır. Söz konusu özeldede verilen görüş şu şekildedir;

“ (1) Öz sermaye kalemlerinden; ...

g) Özel Fonlar (213 sayılı Kanununun 328 ve 329 uncu maddeleri kapsamında oluşturulan sabit kıymet yenileme fonu ile aynı Kanununun 325/A maddesi kapsamında ayrılan girişim sermayesi fonu; 5520 sayılı Kanununun 5/1-e, j ve k bentleri gereğince oluşturulan fonlar; 6111, 6736, 7143, 7326, 7440 sayılı Kanunlar kapsamında, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak oluşturulan karşılık hesapları; 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun ek 3 üncü maddesi ile 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanununun 3 üncü maddesi kapsamında oluşturulan fon hesapları gibi) bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alır.

Buna göre, 7440 sayılı Kanununun mezkûr fıkrası uygulamasına ilişkin olarak, bahse konu Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak pasifte oluşturulması gereken karşılık hesabı olarak kullanılan “525” no.lu hesabın, parasal olmayan kıymet olarak kabul edilerek enflasyon düzeltmesine tabi tutulması ve düzeltilmiş bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alması gerekmektedir.”[4]

Pasif hesapların enflasyon düzeltmesi hesabında zarar sonucu doğurması gelir ve kurumlar mükellefleri lehine vergisel avantaj sağlayacağı nettir. Dikkat edilmesi gereken konu makalenin 2/c paragrafında değinilen enflasyon farklarının ortaklara dağıtılmaması konusudur.

5. İŞLETME İÇİ FONLARIN SERMAYE ARTIRIMINDA KULLANILMASI

Sermaye artırımı yoluyla; yenileme fonunun ve geçmiş yıllar karlarının sermayeye ilave edilmesinin kar dağıtımı sayılmayacağı kurumlar vergisi mevzuatında, yapılandırma kanunları gereğince “Kayda Alınan Emtia Karşılığı” hesabının sermayeye ilave edilmesinin yine kar dağıtımı sayılmayacağı 6111, 7143, 7326 ve 7440 Sayılı Kanunlarda hüküm altına alınmış, bu hesaplar ile bu hesaplara ilişkin enflasyon düzeltmesi farklarının ve sermaye düzeltmesi olumlu farklarının sermayeye ilave edilmesinin yine kar dağıtımı ve işletmeden çekilme sayılmayacağı da 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 298/A-5 bendinde ve 555 sıra numaralı enflasyon düzeltmesine ilişkin VUK Genel Tebliğinde anlatılmıştır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun enflasyon düzeltmesine ilişkin mükerrer 298.maddesinin A/5 bendinde “.....öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz.”[5] hükmü kurulmuştur. Dolayısı ile söz konusu öz sermaye kalemleri sermaye artırımı sonucunda sermayenin bir unsuru olma mahiyetlerini kaybetmeyip ana kalem olan sermaye hesabı içerisinde varlıklarını sürdürmektedir.

Sermaye artırımına konu edilmesi sırasında 3568 sayılı yasaya göre yetki almış Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir tarafından hazırlanmış “Sermayeye Eklenebilir İşletme İçeri Fonların Tespiti” ne ait rapor ile tescili yapı-

labilir. 525 hesap muhasebe kaydının yapıldığı ilgili yılın defterlerine atıfta bulunarak örnek sermaye artırım raporu metni şu şekilde olabilir.

“Kayda Alınan Emtia Karşılığına İlişkin : Şirket, 7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun uyarınca 6.maddesine istinaden işletme kayıtlarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan 2023 yılına ait 5.000.000,00 TL sermaye unsuru sayılan KAYDA ALINAN EMTİA KARŞILIĞINI (525 Hesap) aşağıdaki tarih ve sayısı belirtilen yevmiye maddesi ile muhasebe kaydını yapmıştır. [Yevmiye Kayıt Tarihi / No]

X Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin 2023 yılı defter kayıt ve belgelerinin incelenmesi neticesinde, sermaye unsuru sayılan KAYDA ALINAN EMTİA KARŞILIĞI (525 Hesap) hesabının oluşturulması; Vergi Kanunları, Tek Düzen Hesap Planı ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kurallarına göre yapıldığı tespit edilmiştir.

X Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin, sermayesini 5.000.000,00 TL'den 10.000.000,00 TL'ye çıkarması nedeniyle oluşan 5.000.000,00 TL sermaye artışının sermaye unsuru sayılan KAYDA ALINAN EMTİA KARŞILIĞINDAN karşılanmasında yasal mevzuat açısından hiçbir sakınca olmadığı sonucuna varılmıştır.“

DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Ülkemizde vergide adalet ciddi bir sorun haline gelmişken, kayıt dışı işlemler çok daha önemli bir problemdir. Çünkü yürürlükteki vergi sistemimize neredeyse iki yılda bir getirilen vergi/stok afları ile birlikte kayıt dışı mücadele inandırıcılığını kaybetmiştir. Bu durumda vergi mükellefleri açısından lehine fayda sağlayan bu tip kanunları düzenli olarak bekleme sonucunu doğurmaktadır. Merkezin vergi gelirlerini artırma düşüncesi sonucu af kanunları ticari hayatımıza girse de, mükellefler arasında haksız rekabet konusunu oluşturmaktadır.

Stok affını, kayda alınan emtia olarak avantajlarını genelde maddi ve vergisel olarak beş başlık altında ele aldık. Fakat stok aflarıyla kayda alınan emtianın işletmelerin mükellefiyet sicilleri için de çok önemlidir. Faturasız emtia bulunduranlar, bir anlamda KDV'yi ödeyerek devlet elinden faturasını da almış oluyor. Böylece ileride fatura alınan kurumun özel esaslara girmesi gibi ciddi bir riski tümüyle ortadan kaldırıyor.

Sonuç olarak stok affı sermaye unsuru mu yoksa vergi mükelleflerine ödül mü?

KAYNAKÇA

[1] 15 Eylül 1998 tarih ve 23464 mükerrer sayılı Resmi Gazete,

[2] 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, 12.03.2023 tarih ve 32130 sayılı Resmi Gazete,

[3] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 02/05/2018 tarihli ve 62030549-120[94-2018/124]-E.427752 sayılı özeldesi,

[4] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü'nün 22/05/2024 tarihli ve E-67854564-105[1741-9476]-294972 sayılı özeldesi,

[5] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

C SERİSİ ÜNVANLAR...!

Ercan Kezer

SMMM / Chief Financial Officer, Türkiye, e-mail: e.kezer@mapei.com.tr

Şef'im hesap lütfen... Deriz genelde , restaurant da doyup da artık kalkma zamanı gelince. Hatta elimizde kalem varmış gibi, havaya birşeyler karalar gibi falan yaparız göz göze geldiysek , bazen sessizce.

Önce bu Şef'i C ile yazmaya başladık . Yıllarca garson bildiğimiz bizim şef oldu baş aşçı pardon Cheff hatta MasterCheff ..

Böyle C ile yazınca çok havalı durduğundan mıdır bilinmez, her ünvanın başına getirmek adet oldu tüm dünyada. Başta bir CEO furçası çıkmıştı çok uzun yıllar önce . Genel Müdürler de pek bir sevdi, yakıştırdı bu üç harfi birbirine . CEO denilmesi pek bir havalı geldi kendilerine . Göze de hoş geldi , bu üç büyük harf, herkes bizim üçüncü harfimizi "Si" olarak okur oldu .. Sonra Muhasebe Müdürlerine geldi sıra.. Bir CFO modası çıktı ki sormayın gitsin . Enflasyon da hortladı , hiper dönemi geri geldi ya, herşeyin hızla artmasına büyümesine alışiverdik cümleten , pek bir sevdik bu C harfini ve onu Si olarak okumayı, her ünvanın başına katar, sonra da salar, yayar olduk medyada...

COO, CMO, CIO, CTO, CRO,...

Oysaki bizim zamanlarda Şef, hesap isteyip ödediğimiz , %10 bahşış verdiğimiz kişiydi. Ya da mesleğe uyarlıysak , uzman veya görevliden hallice , biraz fazla tecrübe edilince , Muhasebe Şefi derdik biz O kişiye, mazide. Hatta Vergi Dairelerine , tahakkuk fişi kuyruklarında beklediğimiz zamanlar da servis Şef leri vardı . Tahakkuk Şefi, Yoklama Şefi... Bir memurla takıştık mı, ya da bir memura takılınca işlemler, Şef'e giderdik hep . Şef 'e takılınca da doğru Muavin'e.. O da olmadı son durak Müdür'e..

Şef'lik in en yaygın kullanıma mutfaklara , restaurantlarda rastlar olduk sonraları. Artık Kamu Kurumlarında kıdemli memurdan ziyade kaliteli restaurantların aranan konuşulan en değerli personeli oluverdi Şef'ler.

Aslında bu ithal yarışmalar furçasının büyük etkisi oldu sanırım şefliğin bu denli yaygın kullanıma, meslek olarak önem kazanmasına. Lakin yıllardır Aşçı, hadi en kıdemlisine Baş Aşçı veya Aşçıbaşı dediğimiz, öyle bildiğimiz yemek ustaları Şef oluverdi. Gurmelik diye bir kavram hatta yeni bir meslek ile de tanıştık bu sayede.. Onlarca "Master Chef " imiz oldu. Aşçılık çok değerli, popüler ve prestijli bir meslek haline geliverdi. Artık Türkçe olarak yazar olduk neredeyse . Chef 'li Restorant markaları , büyük zincirler türedi .

Citation/Atf: KEZER, E. (2024).C SERİSİ ÜNVANLAR...! İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(3): 463-469.

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Ercan Kezer
E-mail: e.kezer@mapei.com.tr



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

Şef'lik böyle popüler bir kavram, ünvan kendi başına bir meslek haline gelince işler biraz tersine dönüverdi. Sona değil de başa yazmaya başladık kendilerini. Mali İşler Şefi değilde Şef Mali İşler dedin mi mesela, arada Müdür falan kalmıyor , Mali İşler Direktörü demiş oluyorsun aslında.. Ama tabi bir de İngilizce yazmak lazım, "Chef " olarak .. İşte ne zaman ki bu Şef'i İngilizce olarak böyle yazmaya ve o C yi kısaca Si diye okumaya alıştık, bütün işler değişti. CFO oldu müdür üstü müdür... Tüm Mali İşlerin en ama an başı. Hele CEO u gene , hiç sormayın . O en müdür , tüm müdürlerin , direktörlerin müdürü.. En büyük , en master Şef , pardon Chef ..! Hal böyle olunca, hurra tüm müdürler saldırdı, merak sardı bu C'ye ve onu Si diye okumaya . Bir renk ve ahenk katkı bizim alıştık ünvanlara. "Si" ile okuyunca her ünvanı, kıdemlisi , üstatı, en iyisi , en süper i mükemmeli oluverdik hemen . Çok şık, çok Avrupai durdu isimlerin başında, sonunda, altında yazar geçer olduk hatta , üç harf olarak tek başına. Üç harfe tercih ettik, sıkıştırdık o eski uzun uzun, kartvizitleri dolduran paragraftan hallice cümle cümle ünvanları. C (EO, FO, OO,

MO, IO,...) yani mealen ; Şef / Chef bölüm adı ve Ofiscisi / Officer .. Yok ya Ofisci olmadı.. Sizinle ilk buluşmamda, 1. Sayı da benim Muhese'Ci yazımdaki "ci" takısına bağlandı konu. En iyisi bir bilene, üstada soralım bakalım.. Yok yok, Yap AL zekaya falan değil, o "çok" biliyor , pek aramız da yok kendileri ile zaten. 2 sayıdaki yazımı okuyan meslekdaşlarım iyi bilirler..

İşin aslı, bir mesleğin daha doğrusu ünvanın İngilizce dilinde yazılımdan başka birşey değil bu Chef'lik meselesi. Garsonluk la aşçılıkla ne işimiz olur bizim.. Hatta bırakalım şu diğer C 'leri Sİ leri de bizim mesleğe dönelim artık..

Zamanında benim yaptığım gibi, SMMM Ofisinden çıkıp da mesleğe "bağımlı çalışan" olarak devam etme kararı olunca, yıllar geçip kıdemler terfiler arttıkça iyi bir lisan ve bazen de şanssız varsa, o "üstad" dediğimiz bizim mesleki jargon da, bakalım neler oluyormuş şirket hayatında ;

Şu içleri bizim YMM üstadlarla dolu meşhur, marka " Top 5 Audit Firm " ler den Deloitte 'un daha on yıl önce başlattığı yayınlarından alınma ;

Kurumlarda Mali İşler (Finans) Fonksiyonu Tepe Yöneticisinin İsimlendirilmesi	
İngilizce	Türkçe
<ul style="list-style-type: none"> • CFO (Chief Financial Officer) • Head of Finance 	<ul style="list-style-type: none"> • Mali İşler Başkanı • Finans Başkanı • Finans Baş Sorumlusu
<ul style="list-style-type: none"> • Finance Vice President • Vice President of (for) Finance 	<ul style="list-style-type: none"> • Mali İşler Başkan Yardımcısı • Finans Başkan Yardımcısı
<ul style="list-style-type: none"> • Director of Financial Affairs / Finance • Finance Director • Chief Financial Director 	<ul style="list-style-type: none"> • Mali İşler Direktörü • Finans Direktörü
<ul style="list-style-type: none"> • Financial Affairs / Finance Coordinator 	<ul style="list-style-type: none"> • Mali İşler Koordinatörü • Finans Koordinatörü
<ul style="list-style-type: none"> • Assistant General Manager (Finance) • Deputy Chief Executive (Finance) • Deputy General Manager (Finance) 	<ul style="list-style-type: none"> • Mali İşler Genel Müdür Yardımcısı • Finans Genel Müdür Yardımcısı

Konu Yabancı dilden açılmışken, Bizler gibi C / Si takıntısı olmayan Ülkelerdeki karşılıklarına bakalım isterseniz, kulak dolgunluğu, genel kültür olsun. Gene Deloiete'tan ;

Dil	CFO'nun karşılığı
Fransızca	Directeur (Principal) Des Finances
	Directeur Financier
	Directeur Administratif et Financier
Almanca	Geschäftsführer
	Leiter Finanzwesen
	Finanzvorstand
İspanyolca	Jefe de Dirección Financiera
	Director de Finanzas Principal
	Jefe de Finanzas
	Director Financiero
İtalyanca	Capo Finanziario
	Amministratore Capo
	Direttore Finanziario

Tercümanlığı bırakıp da biraz da tanımlamaya gelecek olursak. Hazır işin üstadlarından söz ederken, bu tanımlama işini çok güzel özetlemiş, köklü bir Eğitim kurumundan yapalım sıradaki alıntımızı.

BMI Edication en kısa kelime anlamı ve görev tanımını şu şekilde yapıyor ;

<https://www.bmieducation.com/blogs/post/cfo-gorev-sorumluluklari-nelerdir>

“CFO kurumların finansal faaliyetlerini yönetmekten sorumlu üst düzey finans yöneticisidir. CFO'nun görev tanımı arasında kurumlardaki nakit akışını ve finansal planlamayı kontrol etmenin yanı sıra kurumun finansal açıdan güçlü ve zayıf yönlerini analiz etmek ve bu süreçleri düzenleyip güçlendiren eylem planları önermek yer alır.

CFO'nun kurumdaki rolü bir sayman ve denetçiye de benzemektedir. Çünkü finans ve muhasebe bölümlerini yönetmekten ve şirketin mali raporlarını zamanında ve doğru bir şekilde tamamlanmasından sorumludur.

Bir çok CFO'nun muhasebe ve finans departmanları için atadığı ve raporları aldığı sorumlu yöneticileri ekiplerinde yer almaktadır....”

Meslekte uzmanlaşarak bağımlı çalışmayı seçmeyi , büyük şirketlerde üst düzey yönetici olarak çalışmayı düşünen genç okurlarımız için biraz detaya girmekte, bu görev tanımlamalarını açarak bazı ana fonksiyonlarına değinmekte fayda görüyorum. Gene BMI'in çok güzel özetlediği şekliyle ;

❖ “ **Raporlama** , bir CFO'nun en çok iş yüküne sahip olduğu ve zamanın büyük bir bölümünü ayırdığı görevlerinden biridir. CFO'nun ekibinde yer

alan profesyoneller, çalışanlar, iş ortakları, araştırma analistleri, hükümetler, düzenleyici kurumlar ve hissedarlar için gerekli olan tüm mali tabloları ilgili mali dönemlerde raporlamalarını yapmaktadır. Bu grup tüm raporlamaları eksiksiz ve doğru zamanda hazırlamak zorundadır.

❖ **Likidite** ; CFO, kurumun nakit akışını ve finansal taahhütlerini en verimli şekilde yönetebilmesini sağlamaktan sorumludur. Likidite genelde hazine ekibi tarafından yürütülmektedir. Hazine ekibi, borç hesapları, nakit bakiyesi, alacak hesapları ve envanter gibi işletme sermayesini yönetmekle görevlidir. Bunun yanında CFO'lara yatırımları yönetmek ve likidite ile ilgili diğer kararlarda da destek olurlar.

❖ **Yatırım Getirisi** : CFO'nun yaptığı üçüncü şey ise, bir kurumun mümkün olan en yüksek riske göre ayarlanmış varlık getirisini ve sermaye (veya özsermaye) getirisini kazanmasına yardımcı olmaktır. FP&A (Finansal Planlama ve Analiz) ekibinin CFO'nun kurumun gelecekteki nakit akışını tahmin etmesine ve bu doğrultuda fiili sonuçları bütçelenen rapor ile karşılaştırabilmesine yardımcı olmak için geldiği yer burasıdır. Finansal planlama ve analiz ekibi karar vermede ve analitik faaliyetlerde kritik bir rol oynar. “

Bu ana fonksiyonların, asli görevlerin yanı sıra, CFO'nun diğer görevlerine değinilmiş yayında, gene çok özet olarak :

“... Bu maddelere ek, liderlik, tedarikçi ve satıcılar ile müzakere etme, yönetim kurulu ile iletişim kurma ve kurumun misyonunu, vizyonunu, değerlerini ve kültürünü destekleyip geliştirmeye yönelik faaliyetleri de bulunmaktadır.

CFO, icra kurulu başkanına (CEO) rapor verir. CFO'ların şirketin sermaye yapısı, gelir ve giderlerin yönetimi ve yatırımları ile ilgili sorumlulukları ve kritik katkıları vardır. CFO, diğer üst düzey yöneticiler ile beraber çalışır ve kurumların uzun vadeli başarısında önemli bir rol oynar.

CFO, CEO'ya **fayda-maliyet analizi**, gelecek tahminleri ve çeşitli girişimler için fon yaratmada yardımcı olabilir. CFO finans alanında en üst düzey yönetici pozisyonudur ve ileride CEO pozisyonu için en büyük adaylardan biridir....”

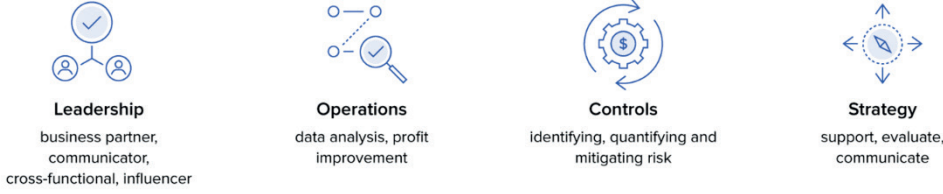
Amerika'nın köklü Danışmanlık Şirketlerinden,LLR Partners (<https://www.llrpartners.com/>) 'a kulak verelim birazda.. Resime sanata olan ilgimden olsa gerek, şemasal gösterimleri, grafikleri çok severim iş hayatında.. Lider bir CFO için Gerekli Temel Becerileri aşağıdaki gibi dört ana başlık altında (Liderlik, Operasyon,

Kontrol ve Strateji olarak) çok güzel özetlemiş LLR :

<https://www.llrpartners.com/growth-bit/cfo-role-becoming-change-agent/>

The Four Fundamental Pillars of the Role of the CFO

CFO Pillars

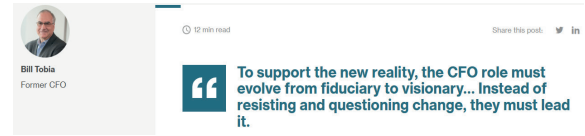


İş ortağı, iş toplayıcı, birleştirici, veri analisti, kar geliştirici, risk belirleyici, denetçi, destekçi, değerleyici, iletişimi geliştirici gibi gibi doldurmuş bu başlık altlarını.

LLR Partners'ın Stratejik Finans Genel Müdürü Bill Tobia, CFO 'luğun gün geçtikçe artan, değer kazanan önemine de şu şekilde dikkat çekiyor

"İnsanlar, CFO'nun bir şeye ihtiyacımız olduğunda size yeterli bütçe olmadığını söylemek için orada olduğunu veya basitçe finansal sonuçları olaydan sonra rapor etmek için orada olduğunu düşünürlerdi. Bugünün CFO'ları, rakamlara sıkışan klişeden uzaklaşmalı ve kendilerini şirkette daha stratejik bir oyuncu olarak görmelidir. Bugün CFO'ların yaratıcı olmaları, en iyi uygulamaları anlamaları ve şirket için nasıl daha fazla değer yaratacaklarını bilmeleri gerekiyor. Her zaman birisinin literatürü dengelemesi, rakamları hesaplaması ve kritik rutin görevleri yerine getirmesi gerekecek, fakat CFO rolü bugün hiç olmadığı kadar dinamik." -

Eski kurt CFO'lardan olan Bill Tobia'nın bu yaklaşımı da hoşuma gitti, aynen paylaşmadan geçemedim.



"Yeni gerçekliği desteklemek için CFO'nun görevi güvene dayalı olmaktan vizyon sahibi olmaya doğru evrilmeli... Değişime direnmek ve sorgulamak yerine, değişime liderlik etmeleri gerekiyor. Değişmeyen tek şey değişimdir.. " diyerek,

"İşletmeler kendilerini son derece duyarlı, müşteri odaklı, teknoloji odaklı organizasyondaki her rol üzerinde aşağı doğru bir etkiye sahiptir..." diye ekliyor Bill Tobia.

İzninizle tam bu noktada tekrar Deloitte'a dönerek, CFO yayınları serisinden daha 2010'lu yıllarda yayınlanan, " CFO'ların Değişen Rolü" başlıklı kapsamlı araştırma raporunda yer verdikleri bu "Şapka" ve "Rol" mevzularına da değinmek istedim birazda.

İşte dört "Şapka" mız (KATALİZÖR - STRATEJİST - BEKÇİ - OPERATÖR) ve akabinde " Rol " olarak da tanımlanmış başlıklar ve özetle içerikleri ;



CFO'nun Dört Şapkası

Modern CFO kimliği, artık aynı anda farklı rolleri üstlenebilen çok yönlü bir tarzı benimsemiş bir eksende olmayı gerektirmektedir. İşte bu yeni kimliği dört ana başlık altında topluyor ve bunları "CFO'nun Dört Şapkası" diye isimlendiriyoruz: Stratejist, Bekçi, Operatör ve Katalizör. Anketimiz sırasında sadece Bekçi, ve Stratejist rollerine yer verdik.

CFO'nun Dört Şapkası hakkında daha fazla bilgiye ulaşmak isterseniz Deloitte Webcast'leri takip etmeniz yeterli olacaktır. Webcast'e aşağıdaki belirtilmiş olduğumuz web adresinden ulaşabilirsiniz.

webcast.deloitte.com.tr

CFO'ların 4 rolünü hatırlamak isterseniz...

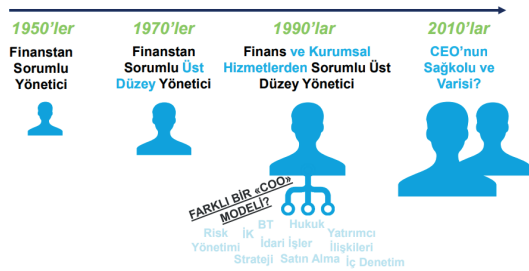
Rol	Odaklandığı Alan	Sorumluluğu	Yetkinlikleri	Kritik Konular	Başlıca Zorluklar
Muhafız	<ul style="list-style-type: none"> Muhasebe ve kontrol Risk yönetimi ve varlıkların korunması 	<ul style="list-style-type: none"> Raporlama ve denetim kurallarına uyumun sağlanması 	<ul style="list-style-type: none"> Muhasebe ve raporlama Uyum Muhakeme yeteneği 	<ul style="list-style-type: none"> Bilgi kalitesi Kontrollerin optimizasyonu UFRS dönüşümü 	<ul style="list-style-type: none"> Doğru bilgi Kontrol ve kurumsal hesap verilebilirlik
Operatör	<ul style="list-style-type: none"> Verimlilik Hizmet Seviyeleri 	<ul style="list-style-type: none"> Maliyet ve hizmet seviyesinin optimizasyonu Mali işler faaliyet modelinin tanımlanması 	<ul style="list-style-type: none"> Sistemsel yetkinliklerin yaygınlaştırılması Program yönetimi Problem çözme Sınır ötesi yönetim kabiliyeti 	<ul style="list-style-type: none"> Mali işler faaliyet modelinin tasarlanması ve geliştirilmesi Yetenek yönetimi Sınır ötesi iş ve kaynak optimizasyonu 	<ul style="list-style-type: none"> Yetenek yönetimi Değer maksimizasyonu ve maliyet düşürme Vergi optimizasyonu Sınır ötesi iş ve kaynak yönetimi
Stratejist	<ul style="list-style-type: none"> Kurum performansına ve değerine katkı 	<ul style="list-style-type: none"> Risk yönetiminin güçlendirilmesi Stratejik karar verme Performans yönetiminin sağlanması Strateji, yatırımlar ve kaynakların yönetimi 	<ul style="list-style-type: none"> Eleştirel düşünme Verinin analizi ve sunumu Global finansal bakış açısı Strateji geliştirme becerisi Bellirsizliklerin yönetimi 	<ul style="list-style-type: none"> Yenilikçilik Karlılık ve büyüme Sermaye piyasaları beklentilerine uyumlu faaliyet yönetimi 	<ul style="list-style-type: none"> Performans yönetimi için gerekli bilginin üretilmesi Doğru kontroller ile büyümenin desteklenmesi Sermaye ve fon artırımı
Katalizör	<ul style="list-style-type: none"> Alternatif stratejileri uygulama Organizasyonel davranışların değişimi Değer odaklı yaklaşım 	<ul style="list-style-type: none"> Stratejilerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve uygulanmasında diğer üst düzey yöneticiler ile ortak çalışma 	<ul style="list-style-type: none"> Faaliyet modeli bakış açısı Değişim ve anlaşmazlık yönetimi Organizasyonel çeviklik Kolaylaştırma ve destek olma 	<ul style="list-style-type: none"> Kurumsal hesap verilebilirliğin sağlanması Katalizör rolünün üst yönetim tarafından kabul edilmesinin sağlanması 	<ul style="list-style-type: none"> Değer oluşturma sürecine katkı Hız ve riskin optimizasyonu Diğer yöneticiler ile iletişim

Deloitte Türkiye CFO Serisi: 2015 / 2

13

“Departmandan İmparatorluğa mı... ?” şeklinde ilginç bir başlık atarak devam ediyor sunum ve güzel bir şematik gösterimle özetliyor bu gelişimi.

“20’şer sene aralıklarla geriye doğru dönüp CFO’nun sorumluluk alanlarının nasıl çarpıcı bir şekilde geliştiğini incelediğimizde karşılaştığımız resim, oldukça etkileyici. Öncelikle 90’lı yıllarla birlikte CFO’ların çalıştıkları şirketlerin diğer destek fonksiyonlarının da (en azından bir tanesinden, bazı durumlarda hepsinden) sorumlu olacak şekilde görevlendirildiklerini görmekteyiz. Dünyada «COO» pozisyonu gittikçe azalan bir trendde. Bu durum da akıllara «Acaba CFO’lar artık gizli COO’lar mı?» sorusunu getiriyor. Ancak en çarpıcı gelişme ise, son dönemlerde gittikçe daha fazla CEO’nun CFO’lar arasından çıkıyor olması.”



Deloitte Türkiye CFO Serisi: 2015 / 2

19

Sıradaki yirmi yılda 2030’lar da sizce neler olacak, neler getirecek gün gibi geçen, koşan zaman bizim mesleğe ? Aslında bir önce sayımızdaki

manşetim ; “YAP-AL zeka” sohbetimde cevabı var bu sorunun. Bu günden mesleğe kattıkları, kazandırdıklarına bakacak olursak, her konuda, iş kolunda ve meslekte olduğu gibi yaptığımız, ürettiğimiz bu yapay zeka “AI” nın daha neler getireceğini, bizleri, dünyamızı nerelere taşıyacağı ve bunun bizim C’ serisi ünvanlara etkilerini kestirmek gerçekte zor.

C serisi demiştik ama bizim mesleğe epeyce bir torpil geçtik. Başlığımıza aykırı düşmemek adına, gelin bir göz atalım diğer en gözde C ‘li Si’li ünvanlara. Hepsi bir kaynak’tan Allianz’tan yapılan tanımları ve en özet anlatımı ile ;

“ Üst düzey yöneticiler; şirketin stratejilerini kısa ve uzun vadeli olarak değerlendiriyor ve bağlı bulunduğu ekiplere liderlik yapıyor. CEO, CFO, COO, CIO, CTO ve CMO olmak üzere şirketin farklı birimlerinde üst düzey yöneticiler çeşitli görevler üstleniyor. Hedeflerin gerçekleşmesi, engellerin kaldırılması, ekiplerin motivasyonlarının sağlanması ve bütçenin yönetilmesi üst düzey yöneticilerin sorumluluğunda oluyor. “

Diyerek genel, ortak bir tanımlama yapıyor önce üst düzey yönetim için. Ardından da nedir, ne iş yapar anlatımlarına geçiyor bu şekilde.

“**CEO, Chief Executive Officer** : Şirketin önemli pozisyonlarından birini üstlenen CEO, en üst düzey yönetici olarak görev alıyor. CEO, bir şirket içerisinde bulunan tüm ekiplere liderlik eden kişi olarak öne

çıkıyor. CEO; pazarlama, insan kaynakları, satış, finans, bilgi teknolojileri ve hukuk gibi şirkette bulunan tüm departmanlardaki değişiklikleri yönetiyor. Bunun yanı sıra, şirketin kârını artırmak ve çalışanlara önderlik yapmak için yeni stratejiler planlayarak eyleme geçilmesini sağlıyor. “

Bizim mesleğe kıyağı, bu bütünlüğü bozmamak adına sürdürerek, aradan çıkartmadan bir de Allianz’ten kısa bir özet geçelim.

“CFO, Chief Financial Officer : Genel olarak CFO’lar ekonomi, finans, muhasebe, işletme veya mühendislik gibi bölümlerde eğitim alıyor. Bir şirketteki finans süreci ile ilgili en üst düzey yönetici CFO oluyor. CFO şirketin finansal konularındaki riskleri hesaplıyor, ortaya çıkan krizleri yönetiyor ve kısa ya da uzun vadede yeni ekonomik stratejiler belirliyor. Şirketin karar mekanizmasında önemli bir rol üstlenen CFO, belirli aralıklarla şirketin mali süreçleri hakkında üst düzey yöneticilere raporlama yapıyor. Aynı zamanda finans departmanında çalışan personellerin yönetimi ve önderlik edilmesi CFO’nun görevi oluyor.

COO, Chief Operating Officer: COO’lar şirket içerisindeki tüm operasyonların verimli bir şekilde yerine getirilmesinden sorumlu oluyor.COO; çalışanlar ile ilgili alınan kararları denetliyor, çalışma ortamlarının iş güvenliğini ve sağlık kurallarına uygunluğunu sağlıyor. Aynı zamanda, operasyonları daha verimli bir hale getirmeye çalışıyor. Özellikle üretim yapan şirketlerdeki tedarik zinciri ve lojistik departmanları COO’nun sorumluluğunda oluyor. COO, üretimin en az maliyetle en güvenli şekilde yapılması için yıllık iş planları hazırlıyor.

CIO, Chief Information Officer : şirketlerin bilgi teknolojileri departmanının en üst düzey yöneticisi oluyor. CIO; teknolojinin gelişmesi ve dijitalleşmenin yaygınlaşmasıyla birlikte şirketin dijital ihtiyaçlarını karşılayabilmek amacıyla yeni stratejiler geliştiriyor. Elektronik, yazılım, sistem, destek, altyapı, ağ, siber güvenlik, veri analizi ve iş zekası gibi pek çok alt dala ayrılan bilgi teknolojilerinin sorumluluğu CIO’ya ait oluyor. CIO aynı zamanda teknoloji trendlerini takip ederek şirkete inovatif çözümler sunuyor.

CMO, Chief Marketing Officer : CMO, satış ve pazarlama süreçlerinin yönetilmesinden sorumlu oluyor.

CMO; pazarlama ve reklamcılık stratejilerini denetliyor, pazar araştırmalarının yapılmasına destek oluyor ve marka bilinirliği üzerinde çalışıyor. Bunun yanı sıra hedef müşteri kitlesinin genişletilmesi ve özel kampanyaların yürütülmesi süreçlerinde de ilgili

ekiplere liderlik yapıp projelerini denetliyor.

CTO, Chief Technology Officer : CTO’lar teknoloji projelerinin geliştirilmesinden ve operasyonların verimli bir şekilde yürütülmesinden sorumlu oluyor. CTO, teknolojiden sorumlu en üst düzey yönetici olarak çalışmalarını sürdürüyor. Teknolojik gelişmeleri yakından takip ediyor, ilgili ekiplerin gereksinimlerini karşılıyor ve dijital çağdaki rekabete yönelik inovatif çözümler sunuyor.”

Sanmayın ki bu C’li ünvanların hepsi bu kadarla sınırlı ya da böyle kalacak. Biz de bu ünvan düşkünlüğü ve yaratıcılık oldukça, ve “Si” bir şekilde Üst Düzey Yöneticiliğin sembolü, ispatı gibi görüldükçe daha çok “Si” li ünvanlarımız olur. İşte hemen taze bir örnek mesela... Ülke’de doğal olarak şirketlerde riskler arttıkça ve / veya nihayet risk algısı, bilinci geliştikçe Risk Müdüleri hatta Üst Yöneticiler türeyiverdi son yıllarda . CRO (Chief Risk Officer)’lar görülmeye başlandı bazı organizasyon şemalarında.

Daha ilginç de var.. Yaşı kemale ermiş meslektaşlarımın hatırlayacağı gibi, zamanın bir çizgi filmde, daha iyi daha güçlü bir kahraman gerektiğinde hemen, “güçleri birleştirip voltran’ı oluşturmak” diye birşey vardı. Bizim “Si” li kahramanlar böyle yapar olmuş. Ünvan Merger ları da yapılmaya başlanmış bile. Ben demiyorum, henüz çok fazla rastladığım da söylenemez ama, Deloitte bu konuyu da böyle bir manşet yapmış güzel güzel de açıklamış, yorumlamış aşağıdaki gibi;

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/finance-transformation/turkey-tr-ceo-cfoserisi1-250510.pdf>

CFO – CRO – CFRO: Risk yöneticisi kimliği ile CFO

“Risk Yönetimi ile ilgili bağımsız yapılanmalarını çok daha önce tamamlayan bankacılık / finans sektörünü bir kenara koyarsak; risk yönetimi sürecinin sanayi ve hizmet sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlarda da önem kazanması ile CRO (Chief Risk Officer) pozisyonu artık karşımıza çıkıyor. Bununla birlikte kimi şirketlerde, CRO istihdam etmek için elverişli ortam oluşuncaya kadar ilgili sorumluluklar CFO tarafından üstlenilmekte ve yürütülmektedir. Zaten halihazırda kurumun mali risklerini yönetmekle sorumlu olan CFO’lar için bunun anlaşılır bir rol olduğu kabul edilmektedir.

Hatta son dönemlerde CFO yerine “CFRO” (Chief Financial Risk Officer) unvanı bile kullanılmaya başlandı. Ancak bu terminoloji de henüz çok yaygın değil. Ayrıca CFO ve CRO’nun görev tanımlarındaki farklılıklar ve kurumsal yönetim ilkeleri gereği finans dışı sektörlerde de CFO – CRO ayırımının benimseneceğini öngörebiliriz. Aslında CFO’ların risk yönetimi alanında yükledikleri misyon ve aldıkları sorumluluk bir banka CFO’su ve şirket CFO’su arasındaki tek belirgin fark değil. Bugün her iki tarafın da odaklandığı farklı alanlar mevcut”

Hazır bu kapsamlı araştırma raporuna geri dönmüşken, Deloitte ‘un, CFO kime raporlar? Sorusuna verdiği güzel cevaba, yoruma da bakalım.

“CFO’lar mali işler süreçlerinden birinci derece sorumlu üst düzey yönetici olarak kurumun tepe yöneticisi ve organlarına raporlarlar. Çalıştıkları yerin genel organizasyonel yapılanmasına bağlı olarak raporladıkları pozisyonların isimleri de farklı olabilir. Bu aynı zamanda CFO veya diğer hangi ismin kullanılacağını da belirler.

Grup – Holding vb. yapılanmalarda ise grup bünyesinde yer alan şirketlerin CFO’larının; kendi şirketlerindeki en üst düzey yöneticinin yanı sıra; matrix organizasyonun gereği olarak Grup veya Holding CFO’suna da raporlarlar. Kurumda CFO’lar karar alma mekanizmasının ayrılmaz ve önemli birer parçasıdır. Öyle ki; tıpkı CEO’lar gibi; bugün hatırı sayılır sayıda şirkette CFO’lar aynı zamanda birer Yönetim Kurulu Üyesidir.

CFO’lar salt geleneksel olarak “paranın emanet edildiği kişi” olarak değil; aynı zamanda nakdın nereden; nasıl bulunup nerede; nasıl değerlendirileceğine ilişkin stratejik kararların ayrılmaz bir parçası oldukları için de kendilerine böyle bir sorumluluk verilmiştir...”

Bizim “C” serisi malum hep üç harfli olarak yaygınlaşırken , yukarıdaki Risk merger ile ilk kez dört harfe de ulaşmış oldu derken, son dönemlerde yaygınlaşan CHRO ‘yu da atlamış olmamak adına kısaca değinelim.

Bu haliyle Türkçe kelime gibi okumaya çalışınca, biraz meşhur İspanyol tatlısı Churros ‘u andırıyor. Bu arada aman ha KRO falan gibi de okumayalım yanılıp. Artık hepimiz HR’ı nasıl (EYÇ AR diye) okuduğumuzu biliyor zaten. IK ‘ın yerini yaygın şekilde kullanılmaya almış durumunda olan HR a da yukarıda verdiğimiz klasik formülü uygula geç işte... Başına bir Şef, sonunu bir Ofis, tamam. Aynı bu türetme for-

mulü gibi, tanımın da ve açıklama yaparken de kural aynı. Bir dijital sözlük, (<https://www.datamarket.com.tr/dijital-sozluk/>) ‘ Officer’ ı da Başkan olarak çevirmiş bu arada.. O da olur elbette, yakışır bizim HR ‘a..

“CHRO, Chief Human Resources Officer kelimesinin kısaltmasıdır ve Türkçe karşılığı İnsan Kaynakları Başkanı olarak ifade edilebilir. CHRO, kurumların insan kaynakları yönetiminden sorumlu üst düzey yöneticisidir. Bu pozisyondaki kişi, kurumun insan kaynakları stratejilerini belirler ve uygular, çalışanlar arasındaki ilişkileri yönetir ve çalışanların iş tatmini, performansı ve verimliliği gibi faktörlere odaklanarak kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur. CHRO, Chief Human Resources Officer kelimesinin kısaltmasıdır ve Türkçe karşılığı İnsan Kaynakları Başkanı olarak ifade edilebilir. CHRO, kurumların insan kaynakları yönetiminden sorumlu üst düzey yöneticisidir. Bu pozisyondaki kişi, kurumun insan kaynakları stratejilerini belirler ve uygular, çalışanlar arasındaki ilişkileri yönetir ve çalışanların iş tatmini, performansı ve verimliliği gibi faktörlere odaklanarak kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur.”

Kimsenin ünvanında gözümüz, kimseye bir sözüme yok işin aslında. Şirket hayatına girmeyi, bizim mesleki jargon ile “bağımlı SMMM” olarak çalışmayı seçince malum hep kendini geliştirmek, ileri daha ileri, yukarı daha yukarı çıkmak ihtiyacı hissediyor insan. Bizim mesleğin “Üstad” ı “Yeminli “ si Şirketlerde, büyük organizasyon şemalarında Üst Düzey Yönetici ‘liğe tekabül ediyor. Üst Düzey dedin mi de işte bu meşhur olan, hızla yaygınlaşan, “Si” olarak okunan “C” serisi ünvanlar çıkıyor karşımıza. İşin, sözün özü, özeti bu aslında. Bu aylık da bu kadar diyelim, kalmı sağlıcakla.



HAKEMSİZ YAZILAR / OPINION PAPERS

ANAONİM ŞİRKETLERDE YÖNETİM KURULU ÜYESİ OLUP İMZA YETKİSİ BULUNMAYAN KİŞİLERİN VERGİSEL SORUMLULUĞU

Enver Çoban

SMMM-Bağımsız Denetçi-Vergi Hukuku Bilim Uzmanı, Türkiye, e mail: envercoban15@gmail.com

Özet

Vergi, devletin egemenlik hakkına dayanarak, kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılmak üzere, gerçek ve tüzel kişilerden, ödeme güçlerine göre, karşılıksız ve zorunlu olarak alınan, parasal değer olsa da vergi kanunlarının uygulayıcısı olan idarelerin egemenlik haklarını kullanırken, adaletli ve hukuka uygun davranmaları da önem arz etmektedir.

Ancak uygulamada ise, özellikle Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin kamu borçları açısından takibinde birçok ihtilaflara neden olduğu gözlemlenmektedir.

Bu makalede ise anonim şirketlerin Türk Ticaret Kanunu (TTK) Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) hükümleri doğrultusunda, yönetim kurulu ile kanuni temsilcilerin görev ve yetkileri ile vergi sorumlulukları ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Yönetim Kurulu, Kanuni Temsilci, Vergi Sorumlusu

Abstract

Although tax is a monetary value taken from real and legal persons, based on the state's sovereign right, in order to be used in the financing of public services, without consideration and as a requirement, it is also important for the administrations that are the implementers of tax laws to act fairly and in accordance with the law while exercising their sovereign rights.

However, in practice, many disputes are caused, especially in the monitoring of the board members of joint-stock companies in terms of public debts.

In this article, the duties and authorities of the board of directors and legal representatives and the tax responsibilities of joint-stock companies in accordance with the provisions of the Turkish Commercial Code (TTK), Tax Procedure Law (VUK) and Law on the Procedure of Collection of Public Receivables (AATUHK) will be discussed.

Keywords: Tax, Board of Directors, Legal Representative, Tax Responsible

Citation/Atıf: ÇOBAN. E. (2024). ANAONİM ŞİRKETLERDE YÖNETİM KURULU ÜYESİ OLUP İMZA YETKİSİ BULUNMAYAN KİŞİLERİN VERGİSEL SORUMLULUĞU. *İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ*. 7(3): 470-474.

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:

Enver Çoban

E-mail: envercoban15@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

Vergi hukuku bakımından yönetim kurulu ile kanuni temsilcilerinin vergisel sorumluluklarının daha iyi anlaşılması bakımından öncelikle Türk Ticaret Kanunu açısından Yönetim Kurulu ve kanuni temsilcilerin tanımını, görev ve sorumlulukları açıklandıktan sonra V.U.K. ve AATUHK hükümlerine göre yönetim ve kanuni temsilcilerin vergisel sorumlulukları ele alınacaktır.

2- 6102 SAYILI TTK GÖRE ANONİM ŞİRKETLERDE YÖNETİM VE KANUNİ TEMSİLCİLERİN HUKUKİ DURUMU

TTK' nun 329. Maddesinde Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirket olarak tanımlanmış ve pay sahiplerinin, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumlu oldukları belirtilmiştir.

Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir.

Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur.

Ayrıca Türk Ticaret Kanununun (TTK) 339 uncu maddesinin (g) fıkrasına göre yönetim kurulu üyelerinin sayıları, bunlardan şirket adına imza koymaya yetkili olanlar ana sözleşmede belirtilmek zorundadır.

Öte yandan TTK' nun 359 uncu maddesine göre anonim şirketin, esas sözleşmeyle atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş, bir veya daha fazla kişiden oluşan bir yönetim kurulu bulunaçağı belirtilmiştir.

Aynı kanunun 365 Maddede ise anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Kanundaki istisnai hükümler saklıdır.

367 maddesinde ise yönetim kurulu esas sözleşmeye konulacak bir hükümlerle, düzenleyeceği bir iç yönergeye göre, yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devretmeye yetkili kılınabilir. Bu iç yönerge şirketin yönetimini düzenler; bunun için gerekli olan görevleri, tanımlar, yerlerini gösterir, özellikle kimin kime bağlı ve bilgi sunmakla yükümlü olduğunu belirler. Yönetim kurulu, istem

üzerine pay sahiplerini ve korunmaya değer menfaatlerini ikna edici bir biçimde ortaya koyan alacaklıları, bu iç yönerge hakkında, yazılı olarak bilgilendirir.

Yönetim, devredilmediği takdirde, yönetim kurulunun tüm üyelerine aittir.

368 maddesinde ise yönetim kurulu, ticari mümessil ve ticari vekiller atayabilir.

Anonim şirketlerde temsil yetkisi ise 370 inci maddesinde:

"1-Esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisi çift imza ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna aittir.

2-Yönetim kurulu, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebilir. En az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması şarttır." hükümlerini içermektedir.

371 inci maddesinin 7 inci fıkrasında ise yönetim kurulu, yukarıda belirtilen temsilciler dışında, temsile yetkili olmayan yönetim kurulu üyelerini veya şirkete hizmet akdi ile bağlı olanları sınırlı yetkiye sahip ticari vekil veya diğer tacir yardımcıları olarak atayabilir. Bu şekilde atanacak olanların görev ve yetkileri, 367 inci maddeye göre hazırlanacak iç yönergede açıkça belirlenir.

Anonim şirketlerde tescil ve ilan ile ilgili 373 üncü maddesinde ise;

1-Yönetim kurulu, temsile yetkili kişileri ve bunların temsil şekillerini gösterir kararının noterce onaylanmış suretini, tescil ve ilan edilmek üzere ticaret siciline verir.

2-Temsil yetkisinin ticaret sicilinde tescilinden sonra, ilgili kişilerin seçimine veya atanmalarına ilişkin herhangi bir hukuki sakatlık, şirket tarafından üçüncü kişilere, ancak sakatlığın bunlar tarafından bilindiğinin ispat edilmesi şartıyla ileri sürülebilir.

3- Kamu kurum ve kuruluşları tarafından, ticaret siciline tescil olunan temsile yetkili kişiler ile bunların temsil şekilleri hakkında ticaret sicili kayıtları esas alınır.

Bu yasal hükümler birlikte değerlendirildiğinde, anonim şirketlerde yönetim hakkı ile temsil yetkisi birbirinden ayrılmıştır. Bu nedenle vergi dairelerince anonim şirketlerin ödenmeyen vergi borçlarının tahsil aşamasında gerek ödeme emri düzenlenirken gerekse e haciz uygulanırken

öncelikle Ticaret Sicil Gazetesindeki bilgilerden hareketle şirketin yönetim kurulunun kimlerden oluştuğu, yönetim kurulunun bu temsil yetkisini devredip etmediği, kanuni temsilcilerinin kim olduğunun net olarak ortaya konulması gerekmektedir.

Yukarıda kanun metninde de görüleceği üzere, anonim şirketlerde eğer yönetim kurulu yetkisini devretmediği, kanuni temsilci atamadığı durumlarda vergi borçlarından yönetim kurulunun tamamı sorumlu olacaktır.

Ancak, yönetim kurulu bu yetkisini, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devretmeye yetkili kılınmış ise o zaman yetkili kılınan kişiler vergi borçlarından sorumlu olacaklardır.

Nitekim Danıştay 11. Daire 24.02.2000 gün 1998/4697 E. 2000/745 K. sayılı kararında, "Yukarıda yer alan her iki maddenin birlikte incelenmesinden, esas olarak yönetim kuruluna ait olan şirketi temsil yetkisinin, esas sözleşme ile yönetim kurulu üyelerinden en az biri veya birden fazlasına veya esas sözleşmede genel kurula veya yönetim kuruluna verilecek yetki ile yönetim kurulu üyesi olmaları şartıyla murahhas üyelere veya şirkette pay sahibi olmayan müdürlere devredilebileceği anlaşılmaktadır.

Buna göre şirketi temsil yetkisinin murahhas üye veya üyeler ile şirkette pay sahibi olmayan müdürlere bırakıldığının anlaşılması halinde, kamu alacağının bunlardan takip ve tahsiline gidilmesi, diğer yönetim kurulu üyeleri hakkında işlem yapılmaması gerekir." şeklinde hüküm kurmuştur.¹

3-VERGİ HUKUKU AÇISINDAN YÖNETİM KURULU VE KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN SORUMLULUĞU

Vergi hukukunda kanuni temsilcilerin sorumluluğu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10.Maddesi ve 6183 Sayılı AATUHK. mükerrer 35 inci maddesi ile bu kanun hükümlerinin uygulamasına yönelik olarak yayınlanan Seri: A Sıra No: 1 nolu Tahsilat Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

3.1- 6183 Sayılı AATUHK Mükerrer 35. Maddesi Hükümlerine Göre Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

6183 Sayılı kanunun "Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu" başlıklı mükerrer 35 inci maddesin-

de;

"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz."

Hükümleri yer almaktadır.

Madde başlığında yer alan "kanuni temsilciler" ifadesi; tüzel kişilerin, küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcilerini, tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenleri, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessillerini kapsamaktadır. 6183 sayılı Kanununun 3'üncü maddesinde, Kanunun 1 ve 2 nci maddeleri kapsamına giren alacaklar amme alacağı olarak tanımlanmış, amme borçlusu veya borçlu teriminin, amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişileri ve bunların kanuni temsilcilerini veya mirasçıları ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ilgili mevzuatta belirlenen tüzel kişiliğe haiz kuruluşlar için ayrıca ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilen ana sözleşmelerinde ve bu sözleşmelerde aynı usulle yapılan değişikliklerde tayin edilen kanuni temsilciler, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesi ile amme alacağının ödenmesinden de sorumlu tutulmuşlardır.

3.2. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10 uncu Maddesinde Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğu

Kanuni Temsilcilerin Ödevi başlıklı 10 uncu maddesi; "Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşek-

¹ Danıştay 11. Daire 24.02.2000 gün 1998/4697 E. 2000/745 K. sayılı kararı

külleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.”

Hükümlerini içermektedir.

Görüleceği üzere 213 Sayılı 10 uncu maddesi ile 6183 Sayılı kanunun mükerrer 35 inci maddesi paralellik arz etmektedir.

Vergi borçlarının tahsili aşamasında her iki kanun hükümleri göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Ancak vergi ihtilaflarına sebebiyet verilmemesi için öncelikle;

- Şirket esas sözleşmesinde yönetim kurulu üyelerinden birinin veya birden fazlasının şirketi temsile yetkili kılınıp kılınmadığı,
- Şirketi temsile yetkili üye esas sözleşmede belirlenmemiş ise sözleşmede yönetim kurulu veya genel kurula, yönetim kurulu üyesi olması şartıyla murahhas üyeleri veya şirkette pay sahibi olmayan sorumlu müdürleri temsilci olarak belirleme konusunda yetki verilip verilmediği,
- Esas sözleşmede temsilci belirleme konusunda yetkisi bulunan organ tarafından bu yetki çerçevesinde temsil yetkisinin; yönetim kurulu üyelerinden biri veya birkaçına ya da yönetim kurulu üyelerinden en az biri ile birlikte şirketin sorumlu müdürü veya müdürlerine devredilip devredilmediği, hususlarına göre belirlenecektir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’na ilişkin yukarıda yer verilen açıklamalar dikkate alındığında anonim şirketlerde kanuni temsilcilerin tespitinde de aynı esaslar dikkate alınacak olup 6102 sayılı Kanunun yönetim kuruluna verdiği yetki çerçevesinde temsil yetkisinin devredilip devredilmediği konusu da araştırılacaktır.

- Bu hususların varlığı, ticaret sicili kayıtlarına ve ilanın yapıldığı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesine bakılarak tayin olunacaktır.

Ancak bu tespitler sonucu vergi sorumlusunun doğru bir şekilde tespit edildikten sonra ödeme emri veya haciz tatbik edilmelidir.

3.3. ANONİM ŞİRKETLERDE YÖNETİM KURULUNUN VERGİ BORÇLARINDAN SORUMLU OLDUĞU HALLER

6102 sayılı Kanunun 370 inci ve müteakip maddelerine göre temsil yetkisi murahhas azalara veya müdür olarak üçüncü kişilere bırakılmamış ise yönetim kurulu üyeleri kanuni temsilci sıfatını taşımaktadır.

Buna göre, amme alacağının anonim şirket şeklinde örgütlenmiş tüzel kişiliğin mal varlığından kısmen veya tamamen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde tüzel kişiliğin kanuni temsilcisi konumundaki yönetim kurulu üyelerinin şahsi malvarlıklarından takip ve tahsili cihetine gidilmeden önce, şirket esas sözleşmesinin ve ticaret sicili kayıtlarının tetkik olunması, temsil yetkisinin aynı zamanda yönetim kurulu üyesi olan murahhas bir veya birkaç üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere bırakılmış olup olmadığının tespit edilmesi gerekmektedir.

Şirket esas sözleşmesinde bu şekilde bir görevlendirmeye ilişkin herhangi bir kayıt bulunmaması halinde, 6762 sayılı Kanunun 317 inci maddesi, 6102 sayılı Kanunun 365 inci maddesi hükmü göz önüne alınacak, yönetimde bulunan tüm üyelerin müşterek ve müteselsil sorumlulukları dikkate alınarak haklarında 213 sayılı VUK nun 10 uncu maddesi ve 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesi uyarınca işlem yapılacaktır.

3.4 KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞUNDA 213 SAYILI KANUNUN 10 UNCU MADDESİ Mİ? YOKSA 6183 SAYILI AATUHK HÜKÜMLERİ Mİ UYGULANACAK?

5766 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesine “Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.” hükmü eklenmiştir. Bu hükme göre, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olması, Vergi

Usul Kanunu kapsamındaki amme alacaklarının takibinin 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesine göre yapılmasına engel teşkil etmeyecektir. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu kapsamına giren amme alacakları dahil olmak üzere tüm amme alacakları için mükerrer 35 inci madde uyarınca takip yapılması mümkün bulunmaktadır.

Diğer bir husus ise kanuni temsilcinin, temsilcisi olduğu tüzel kişinin vergi borcundan sorumlu tutulabilmesi için öncelikle, tüzel kişi hakkında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile belirlenen takip ve cebren tahsil yollarının tüketilmesi ve kamu alacağının tüzel kişinin mal varlığından tahsil olanağının bulunmadığının tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Nitekim yargı kararları da bu doğrultudadır.²

4- SONUÇ

Anonim şirketlerin ödenmeyen vergi borçlarının takip işlemlerinde vergi sorumlusunun doğru tespit edilmesi vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ihtilafları ortadan kaldıracığı gibi, mükelleflerin gönüllü uyumuna da katkı sayılacaktır.

Bu nedenle özellikle Anonim Şirketlerin vergi borçlarının takip ve tahsil işlemlerinde TTK'nun yukarıda açıklanan hükümleri ile 213 Sayılı VUK'nun 10 uncu ve 6183 Sayılı AATUHK'nun mükerrer 35 madde hükümlerinin göz önünde bulundurularak, gerçek vergi sorumlusunun yönetim kurulunun bütün üyelerini yoksa kanuni temsilcilerini olduğunun somut olarak ortaya konulduktan sonra takip işlemlerine başlanması bu konuda yaratılan vergi ihtilaflarını ortadan kaldıracaktır.

KAYNAKÇA

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Kanunu

Seri: A Sıra No :1 Tahsilat Genel Tebliği

<https://www.erdem-erdem.av.tr/bilgi-bankasi/anonim-sirket-kanuni-temsilcilerinin-ka->

[mu-borclarindan-sorumlulugu](https://www.erdem-erdem.av.tr/bilgi-bankasi/anonim-sirket-kanuni-temsilcilerinin-ka-) Erişim:28.11.2024

<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/270566> Erişim:28.11.2024

<https://www.alomaliye.com/2013/10/28/anonim-sirketlerde-kanuni-temsilciler-ve-sorumluluklari/> Erişim: 29.11.2024

https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2006-082-Anonim_Sirketlerde_Kanuni_Temsilcilerin_Kamu_Borclarindan_Dolayi_Sorumlulugu-Nadire_Ozgul-Halil_Karabekir Erişim:29.11.2024

<https://kulacoglu.av.tr/anonim-sirketlerde-yonetim-kurulu-uyelerinin-sorumlulugu/>Erişim:29.11.2024

² Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 18.05.2022 tarih ve E:2020/1580, K:2022/597 sayılı kararı

“ÖZEL HUKUK TÜZEL KİŞİLERİNİN BİLİRKİŞİLİK HİZMETİ VERMESİNE İLİŞKİN USUL VE ESASLAR” İLE DÜZENLENEN ANONİM ŞİRKETLERİN BİLİRKİŞİ OLARAK FAALİYET GÖSTERMELERİNİN BİLİRKİŞİLİK MÜESSESESİNE KATKI VE SAKINCALARI

Emin Yıldırım

SMMM, Bilirkişi, Türkiye, e-mail: eminyildirim59@yahoo.com

I-GİRİŞ

Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Bilirkişilik Hizmeti Vermesine İlişkin Usul ve Esaslar 23 Ağustos 2024 tarihinde T.C. Adalet Bakanlığı Bilirkişilik Daire Başkanlığının sitesinde yayınlanarak aynı tarihte yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu Usul ve Esaslarla yapılan düzenlemede bilirkişilik konusunun amacına uymayan düzenlemeler ve sakıncaları iş bu yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

II-DÜZENLEMELERİN İLGİLİ MADDELERİ

Tüzel Kişilerde ve Tüzel Kişilerin Yöneticileri, Temsilcileri ve Bünyelerinde Bilirkişi Olarak Çalışacak Gerçek Kişilerde Aranılan Nitelikler Tüzel kişilerde aranan nitelikler

“MADDE 6- (1) Tüzel kişilerde aşağıdaki nitelikler aranır:

a) Anonim şirket türünde olmak.

d) Tüzel kişilerin pay sahiplerinin tamamının yabancı olması hâlinde, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan ve yerleşim yeri Türkiye’de bulunan tam yetkili bir ticari temsilci atamak.

(2) Tüzel kişilerin bilirkişilik yapacağı temel ve alt uzmanlık alanı, bu alanda asgari faaliyet süreleri ile temel ve alt uzmanlık alanlarına göre sahip olacağı sermaye miktarı, bünyesinde bilirkişi olarak çalıştıracağı asgari kişi sayısı, disiplin yönünden taşıyacağı koşullar ve diğer yeterlilik şartları Daire Başkanlığınca yayımlanan başvuru ilanında belirtilir.”

Bu maddede yapılan düzenlemeye göre, tüzel kişiler Anonim Şirket olarak faaliyet gösterecekler, yabancılar bu şirkette pay sahibi olabilecekler.

Tüzel kişinin temel ve alt uzmanlık alanları olacak,

Temel ve alt uzmanlık alanlarına göre sermaye miktarı, bünyesinde bilirkişi olarak çalıştıracağı asgari kişi sayısı, Daire Başkanlığınca yayımlanan ilanda belirtilecek

Citation/Atf: YILDIRIM, E. (2024).“ÖZEL HUKUK TÜZEL KİŞİLERİNİN BİLİRKİŞİLİK HİZMETİ VERMESİNE İLİŞKİN USUL VE ESASLAR” İLE DÜZENLENEN ANONİM ŞİRKETLERİN BİLİRKİŞİ OLARAK FAALİYET GÖSTERMELERİNİN BİLİRKİŞİLİK MÜESSESESİNE KATKI VE SAKINCALARI. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(3):475-479.

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:

Emin Yıldırım

E-mail: eminyildirim59@yahoo.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.

Yöneticiler ve temsilcilerde aranan nitelikler

“MADDE 7- (1) Tüzel kişilerin yöneticileri ve temsilcilerinin Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a), (b), (c) ve (ç) bentlerinde yer alan şartları taşıması gerekir. Bu kişiler, bu Usul ve Esasların 8 inci maddesinin birinci fıkrası hükmü saklı kalmak üzere, bilirkişilik sicil ve listesine kayıt olamazlar.”

Bilirkişi olarak çalışacak gerçek kişilerde aranan nitelikler

“MADDE 8- (1) Tüzel kişilerin bünyesinde bilirkişi olarak çalışacak kişilerin Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan şartları taşımaları gerekir. Tüzel kişilerin sicile ve listeye kaydının yapılması hâlinde, bu kişiler de bilirkişilik siciline kaydedilir.”

Bu maddenin 1. Fıkrasında belirtilen Bilirkişilik Kanununun 10. Maddesi aşağıdadır.**“Bilirkişiliğe kabul şartları”^[4]**

MADDE 10- (1) Bilirkişilik faaliyetinde bulunacak gerçek kişilerde aşağıdaki şartlar aranır:

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

b) (Ek: 5/6/2017-KHK-691/10 md.; Aynen kabul: 31/1/2018-7069/10 md.) Terör örgütleriyle iltisaklı veya irtibatlı olmamak. ⁴

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

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

d) Başka bir bölge kurulunun listesine kayıtlı olmamak.

e) Bilirkişilik temel eğitimini tamamlamak.

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

g) Meslek mensubu olarak görev yapabilmek için mev-

zuat tarafından aranan şartları haiz olmak ve mesleğini yapabilmek için gerekli olan uzmanlık alanını gösteren diploma, mesleki yeterlilik belgesi, uzmanlık belgesi veya benzeri belgeye sahip olmak.

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

Bilirkişilik Kanunu ve burada ele aldığımız Usul ve Esaslar bir arada değerlendirildiğinde;

Anonim Şirket Yönetici ve Temsilcileri Gerçek Kişi Bilirkişilerde bulunması gereken nitelikleri taşımak zorunda değildirler. Böylece bilirkişi niteliğini taşımayanlar şirket yöneticiliği ve temsilciliği yapabilecekler.

Başvuru Usulü ile Sicil ve Liste Başvuru usulü

“MADDE 9- (1) Tüzel kişilerin bilirkişilik yapacağı temel ve alt uzmanlık alanları başvuru ilanında belirtilir.

(2) Bilirkişiliğe başvuru, tüzel kişilerin merkez veya şubelerinin bulunduğu yer bölge kuruluna aşağıdaki bilgi ve belgeler eklenmek suretiyle yapılır.

c) Tüzel kişilerin yöneticileri ve temsilcilerinin Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası, adli sicil kaydı, varsa tüzel kişi pay sahibinin vergi kimlik numarası, yabancılar için pasaport veya yabancı kimlik numarası bilgileri,

(3) Şubeler merkezden ayrı olarak başvuru yapamaz.”

Usul ve Esasların yukarıdaki 9. Maddesine göre Tüzel kişilerin yöneticileri ve temsilcileri yabancı uyruklu olabilecek.

Tüzel kişilik şube şeklinde faaliyet gösterebilecek.

Yukarıda “Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Bilirkişilik Hizmeti Vermesine İlişkin Usul ve Esaslar” in iş bu raporumuzun konusu ile ilişkili olan maddeleri ve söz konusu esasların Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Bilirkişilik Kanununa atıf yapılan maddeleri birlikte değerlendirildiğinde;

Özel Hukuk Tüzel Kişileri Anonim Şirket olarak faaliyet gösterecektir.

III-6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNUN İLGİLİ MADDELERİ**A) Ticari işletme 1. Bütünlük ilkesi**

MADDE 11- (1) Ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı

hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir.

C) Tacir olmanın hükümleri I - Genel olarak

MADDE 18- (1) *Tacir, her türlü borcu için iflasa tabidir; ayrıca kanuna uygun bir ticaret unvanı seçmek, ticari işletmesini ticaret siciline tescil ettirmek ve bu Kanun hükümleri uyarınca gerekli ticari defterleri tutmakla da yükümlüdür.*

3. Fatura ve teyit mektubu

MADDE 21- (1) *Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.*

DÖRDÜNCÜ KISIM Anonim Şirket BİRİNCİ BÖLÜM Genel Hükümler, Kuruluş ve Temel İlkeler A) Genel Hükümler

I - Tanım

MADDE 329- (1) *Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir.*

(2) *Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur.*

II - Özel kanunlara bağlı anonim şirketler

MADDE 330- (1) *Özel kanunlara tabi anonim şirketlere, özel hükümler dışında bu kısım hükümleri uygulanır.*

III- Amaç ve konu

MADDE 331- (1) *Anonim şirketler, kanunen yasaklanmamış her türlü ekonomik amaç ve konular için kurulabilir.*

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun yukarıda yer alan maddelerine göre; Anonim Şirketler ticari işletmedir ve "esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetleri" yürütür. (Madde 11)

Maddenin içeriğinden, Anonim Şirket esnaf faaliyetini aşan gelir elde etmeyi yani kar amaçlı çalışan şirket olması nedeniyle bilirkişilik faaliyetlerinin kar amaçlı faaliyet haline getirildiği açıktır.

IV-4857 SAYILI İŞ KANUNUNUN İLGİLİ MADDELERİ,

BİRİNCİ BÖLÜM Genel Hükümler

Amaç ve kapsam

Madde 1 - Bu Kanunun amacı işverenler ile bir

iş sözleşmesine dayanarak çalıştırılan işçilerin çalışma şartları ve çalışma ortamına ilişkin hak ve sorumluluklarını düzenlemektir...

.....

Tanımlar

Madde 2 - Bir iş sözleşmesine dayanarak çalışan gerçek kişiye işçi, işçi çalıştıran gerçek veya tüzel kişiye yahut tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluşlara işveren, işçi ile işveren arasında kurulan ilişkiye iş ilişkisi denir. İşveren tarafından mal veya hizmet üretmek amacıyla maddî olan ve olmayan unsurlar ile işçinin birlikte örgütlendiği birime işyeri denir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM Ücret

Ücret ve ücretin ödenmesi

Madde 32 - Genel anlamda ücret bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır.

4857 sayılı İş Kanununun yukarıda belirtilen maddeleri kapsamında bilirkişi A.Ş. bünyesinde çalışan gerçek kişi bilirkişiler işçi olarak istihdam edilecektir. Buna bağlı olarak da 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili maddesi uyarınca Gelir Vergisi Mükellefi olacaklardır. Kaynakta kesilen vergiler A.Ş. aracılığı ile ödenecektir.

V- 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNUN İLGİLİ MADDELERİ

BİRİNCİ KISIM Mükellefiyet BİRİNCİ BÖLÜM

Konu ve Mükellefler Verginin konusu MADDE 1-

(1) Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tâbidir: a) Sermaye şirketleri. b) Kooperatifler. c) İktisadî kamu kuruluşları. ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler. d) İş ortaklıkları. (2) Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.

Mükellefler

MADDE 2- (1) Sermaye şirketleri: 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında Anonim Şirketler Kurumlar vergisi mükellefi olacaktır.

VI-3065 SAYILI KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUN İLGİLİ MADDELERİ

BİRİNCİ KISIM Mükellefiyet BİRİNCİ BÖLÜM

Verginin Konusu Verginin konusunu teşkil eden işlemler: Madde 1 – Türkiye’de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir: 1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler.

3065 sayılı Katma Değer Kanunu kapsamında bilirkişi A.Ş. nin ürettiği hizmetler belirlenen oranda Katma Değer Vergisine tabi olacaktır.

VII-5510 SAYILI SOSYAL SİGORTALAR VE GENEL SAĞLIK SİGORTASI KANUNUNUN İLGİLİ MADDELERİ

İKİNCİ KISIM Sosyal Sigorta Hükümleri BİRİNCİ BÖLÜM Sigortalılara İlişkin Hükümler

Sigortalı sayılanlar

MADDE 4- (Değişik: 17/4/2008-5754/2 md.)

Bu Kanunun kısa ve uzun vadeli sigorta kolları uygulaması bakımından;

a) Hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanlar,

.....

5510 sayılı Kanun kapsamında A.Ş. ler bünyesinde çalışanı gerçek kişi bilirkişilerin ücretlerinden Prime Esas Kazanç beyan ederek tabi olduğu sigorta kollarına göre prim ödeyecekler, emekli olarak çalışanlar Sosyal Güvenlik Destek Primi (SGDP) ödeyecekler.

A.Ş. ler de çalıştırdıkları gerçek kişi bilirkişilerin İşveren Primlerini ödeyecekler. Böylece A.Ş. ler işçi ve işveren SGK primi mükellefi olarak giderlerinde artış meydana gelecektir.

VIII-SONUÇ

“Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Bilirkişilik Hizmeti Vermesine İlişkin Usul Ve Esaslar” adı altında yapılan düzenleme ile;

1-Anonim Şirket esnaf faaliyetini aşan gelir elde etmeyi yani kar amaçlı çalışan şirket olması nedeniyle bilirkişilik faaliyetlerinin *kar amaçlı faaliyet* haline getirildiği açıktır.

2-Bilirkişi A.Ş. bilirkişilik faaliyeti hizmeti nedeniyle Mahkemelere fatura düzenleyecek, Mahkemeler de bu faturalara göre işlem yapacaktır. **Bu faturalar, bilirkişi ücretleri, vergiler, sigorta primleri ve şirketin diğer giderlerinin toplamından oluşacağı için Yargılama Hizmetlerine ek yük olarak yansıyacaktır.** Bununla birlikte *gerçek kişi bilirkişi ücretleri ile A.Ş. bilirkişi ücretleri arasında farklılıklar oluşabilecektir.*

3-Bilirkişi A.Ş. lerin yöneticileri ve temsilcileri, gerçek kişi bilirkişi niteliklerini taşımadığı halde *gerçek kişi bilirkişileri istihdam ederek* bilirkişilik faaliyetlerinden gelir ve kar elde edebileceklerdir. Bu yönüyle de *bilirkişi müessesesi ve bilirkişiler kar amaçlı faaliyetlerin parçası haline gelecektir.*

4- Bilirkişi A.Ş. ler, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi mükellefi olarak vergi tahakkuku yapacak, çalıştırdığı gerçek kişi bilirkişinin işveren sigorta primi işveren payını ödeyecek, böylece **vergi ve sigorta giderleri de bilirkişilik hizmeti karşılığı düzenlenecek faturaya yansıyacaktır.**

5-Bilirkişi A.Ş. lerin bilirkişi faaliyetine başlamasıyla birlikte hak arama maliyetinin yükseleceği, bunun da *yargılamada usul ekonomisi ilkesi* ile uyuşmayacağı açıktır.

6-Bilirkişi A.Ş. lerin yöneticilerinin Gerçek Kişi Bilirkişilerin niteliklerini taşımamaları, bilirkişi raporlarından raporu düzenleyen gerçek kişilerle birlikte sorumlu olmaları ve raporun içeriğine müdahale edebilecekleri dikkate alındığında *A.Ş. bünyesinde çalışan Gerçek Kişi Bilirkişilerin* vicdan ve *hür* iradeleri ile bilirkişilik yapmaları imkanını ortadan kaldıracığı gibi A.Ş. çalışanı olmaları göz önüne alındığında *işini kaybetme endişesi ile de bağımsız ve tarafsız bilirkişilik yapmaları ortadan kalkacaktır.*

7-Bilirkişi A.Ş. lerin yöneticileri ve temsilcileri, yabancı uyruklulardan olabilecek, böylece Türk Yargı Sisteminin önemli bir parçası olan bilirkişilik müessesesi ve gerçek kişi bilirkişiler, yabancı sermayenin ve *yabancıların etkisi altına girebilecektir.*

8-Halihazırda Kamu kurumlarında çalışmakta olanların gerçek kişilerin bilirkişi olarak görev yaptıkları dikkate alındığında, Bilirkişi A.Ş. lerin kurulması ile şirket bünyesinde görev alamayacakları, çalışmalarına gerçek kişi bilirkişi olarak devam edecekleri anlaşılmaktadır.

9-Bilirkişi A.Ş. lerin bünyesinde çalışan gerçek

kişi bilirkişiler şirketten ayrı olarak bilirkişi listesine kaydolamayacak, A.Ş. bünyesinde çalışırken ayrılan gerçek kişi bilirkişiler bir yıl içinde başka bir tüzel kişilikte bilirkişilik yapamayacaktır. Gerçek kişi bilirkişi bağımsız olarak bilirkişi listesine kayıtlı olmadığından **1 yıl süreyle bilirkişilik yapması engellenmektedir**. Bu durum da Anayasanın temel haklarından olan çalışma özgürlüğünü ortadan kaldırılabilecektir.

10-Usul ve Esaslar ile yapılan düzenlemede şirketin işleyişi konusunda açıklık yer almamakla bu konudaki bilinmezlik devam etmektedir.

11-Belirtilen nedenlerle **Özel Hukuk Tüzel Kişi Şirketlerin Bilirkişilik müessesesine katkısının olmayacağı gibi yargılama maliyetini artıracak ve birçok yönden yeni sorunlar doğuracaktır.**



KARBON AYAK İZİ VERGİSİ GELİYOR MU?

Hüseyin Kaya

SMMM, Denizli Proje Danışmanlık, Türkiye, e-mail: hkaya@denizliproje.com.tr

Küresel ısınma ve buna bağlı olarak 2030 yılına kadar sıfır karbon hedefi bir çok sektörü etkiliyor. Paris İklim Anlaşması'nı T.B.M.M.7 Ekim 2021 tarihinde onaylayarak yürürlük kazandı. Buna göre Türkiye'nin 2030 yılına kadar sera gazı emisyonunu %21 azaltma taahhüdü var. AB'de ülkemizden ithal ettiği 6 sektör için 01/01/2026 tarihinden itibaren karbon vergisi alacağını beyan etti.

Peki bu nasıl olacak ?

Eğer ülkemiz bu 6 sektöre karbon vergisi uygulamaz ise ,AB kendi gümrüğünde otomatik karbon vergisi uygulayacak. Avrupa Birliği (AB) kurumları, üçüncü ülkelerden alınan demir, çelik, çimento, alüminyum, gübre, hidrojen ve elektrik gibi ürünlere sınırda karbon vergisi uygulanması konusunda anlaşma sağladı.

Dolayısı ile Türkiye bu 6 sektöre kendisi vergi uygulamaz ise gümrükte kaynağından AB tahsil edecektir.

Dünyada ilk karbon vergisini 1990 yılında Finlandiya uygulamış olup, akabinde ise ,1991 yılında Norveç ve İsveç uygulamaya başlamış.

Bireyler, şirketler, doğa ve hayvanlar küresel ısınmadan olumsuz etkileniyor.

Yeryüzünü en çok kirleten ülkeler ise;

1-ABD

2-Kanada

3-Çin

4-Rusya'dır.

Esasen aynı kirlilik uzayda da mevcuttur.

Araştırmalarımıza istinaden dünyanın ancak %1'ni Türkiye kirletmektedir. Türkiye'nin küresel mal ihracatından aldığı pay 2022 yılında %1,02 iken 2023 yılında 0,06 puan artışla %1,08'e yükselmiştir.

Diğer yandan inşaat sektörü dünyada tüketilen enerjinin %50'si, tüketilen suyun %42'si, sera gazlarının %50'si, içme sularındaki kirlenmenin %40'ı hava kirliliğinin %24'ü ile CFC ve HCFC salımlarının %50'sinden sorumludur. (Pazarlamanın yeni paradigması SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK sy.69-Prof.Dr.CE-MAL YÜKSELEN)

Diğer bir konu ise bankaların karbon ayak izi vergisi olarak hazırlık yaptıkları ve yakın zamanda (2030

Citation/Atıf: KAYA, H. (2024). KARBON AYAK İZİ VERGİSİ GELİYOR MU?. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(3): 480-481.

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.

yılına kadar)kredi kartlarında kullanım durumuna ve içeriklerine göre aylık karbon vergisi uygulama durumunun oldukları bilgisi gelmektedir.Bu konuda modül ekledikleri belirtilmektedir.

Şu ana kadar direk tüketiciye böyle bir vergi uygulaması yoktu. Ancak anlaşılan o ki orta vadede böyle bir uygulama hayata geçecek gözükmekte.

Peki bundaki amaç nedir ?

Kredi kartlarında bu modül uygulama geçtiğinde,anlaşılan her kullanıcı tüketim durumuna göre,ek vergi ödeyecektir.

Doğayı çok fazla kirleten daha mı çok vergi verecektir ?

Ya da bu kişilere aylık bir kota sınır gelecek midir ?

Kotayı geçersen ceza gelecek midir ?

Yurt dışında olduğu gibi,ülkemizde de sosyal kredi sistemi uygulanmaya başlanacak mıdır ?

Kota ve ya ceza gelirse almayı düşündüğümüz ürünlerin fiyatları artacak mıdır ?

Buna bağlı ülkemizde enflasyon artacak mıdır ?

En önemlisi sizin şu ürününüz doğayı çok fazla kirletiyor, bu ürünü ve ya ürünleri siz üretmeyen ithal edin denecek midir ?

Bu ve ya buna benzer soruları elbette çoğaltmak mümkündür.

Üretilen ürünler dışında İzmir Ekonomi Üniversitesi (İEÜ) tarafından dünyada ilk kez yaşam döngüsü değerlendirmesi yönetimiyle Bitcoin ve altının çevresel etkisi değerlendirildi. Yapılan analizlerde dijital para birimi Bitcoin'in karbon ayak izi, altına oranla ortalama 25 kat fazla çıkmıştır.

Buna göre tüm sektörlerin araştırılması gerekmektedir.

Kredi kartlarının hayata geçirmeye çalıştığı karbon ayak izi vergisine şu an engel olan durum,-bağımsız merkez bankaları ve nakit paralardır.

Sebebine gelince nakit para kullanımında kimin ne kadar tüketim yaptığını ve doğayı kirkettiğini ölçmek kolay değildir.

Bu sebep ile hem kredi kartlarına modül eklenmekte ,hem de tüm ülkelerin dijital paraya geçmesi için hazırlık yapılmaktadır.

Dijital paraya geçen ve hazırlık yapan ülkeler şöyledir;

1-Marshall Adaları

2-BAE,

3-Çin,

4-Venazüela,

5-Rusya,

6-İsviçre,

7-ABD Geçiyor.

Ülkemizde de karbon ayak izi vergisi çalışması olduğu geçen haftalarda belirtilmiştir.Ancak anlaşılan yukarıda bahsettiğimiz 6 sektör için geçerli olacaktır.

Diğer yandan,2030'a kadar karbon salınımını azaltmak küresel ısınma ve iklim krizi için önemlidir.

Ancak şu soruyu da sormak gerekir;

Sıfır karbonda canlı yaşar mı ?



HANGİ MÜKELLEFLER DÖVİZLİ DEFTER TUTABİLİR

Menderes Çetin

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Vergi Hizmetleri Müdürü, BSN Consultancy, Türkiye,
e-mail: menderescetin@hotmail.com

Ticari faaliyetinin büyük bölümünü yurt dışı ile yapan firmalarda; oluşan kur farklarından, döviz ihtiyacına binaen alım-satım arasındaki marj dolayısıyla oluşan maliyetin olumsuz etkilerinden korunabilmek için dövizli defter tutulması mümkündür. Ancak bu imkan ilgili kanunlarda belirtilen şartları sağlayan mükellefler tarafından kullanılabilir.

Konuyla ilgili detaylar aşağıdaki gibidir.

1. Vergi Usul Kanunu Düzenlemeleri

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 215 inci maddesinde,

“1. Bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir.

a) Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Şu kadar ki yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz.

b) İlgili dönem defter tasdik tarihi itibarıyla ödenmiş sermayesi (yurt dışında kurulan şirketlerin Türkiye'ye ayrılan ödenmiş sermayesi) en az 100 milyon ABD Doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az % 40'ı ikametgâhı, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait olan işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Cumhurbaşkanınca izin verilebilir. Cumhurbaşkanını, bu had ve nispeti sektörler itibarıyla ayrı ayrı yarısına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu şartların ihlâl edildiği hesap dönemini izleyen hesap döneminden itibaren Türk para birimine göre kayıt tutma zorunluluğu başlar.

2. İstanbul Finans Merkezi Kanunu Düzenlemesi

7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasında, katılımcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelerin yabancı para birimiyle tutulabilmesi ve düzenlenebilmesine ilişkin olarak, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 13.1.2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine bağlı olmaksızın düzenleme yapmaya Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Citation/Atıf: ÇETİN, M. (2024). HANGİ MÜKELLEFLER DÖVİZLİ DEFTER TUTABİLİR. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(3): 482-483.

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:

Menderes Çetin

E-mail: menderescetin@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.

Bakanlık bu yetkiye istinaden 26.09.2024 tarih 32674 Sayılı Resmi Gazete’ de yayımladığı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 569) İle İstanbul Finans Merkezinde yer alacak katılımcıların defter kayıtlarını Türk lirası dışında yabancı para biriminde tutabilmelerine ilişkin usul ve esasları belirlemiştir.

Tebliğde yapılan belirlemeye göre;

İstanbul Finans Merkezinde faaliyet gösteren ve faaliyetleri münhasıran 7412 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında sayılan indirim ve istisnalara esas teşkil eden faaliyetler (finansal hizmet ihracatı) veya 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi kapsamındaki kazanç indirimine esas teşkil eden faaliyetlerden oluşan katılımcılardan dileyenler defter kayıtlarını Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca (TCMB) günlük olarak kuru belirlenen herhangi bir yabancı para birimi ile yapabilirler.

Yukarıda belirtilen faaliyetlerden farklı olarak bu İstanbul Finans Merkezinde veya dışında başkaca faaliyetleri de bulunan katılımcıların İstanbul Finans Merkezi içerisindeki şubelerine münhasır olmak üzere defter kayıtlarını yabancı para birimi ile tutmaları mümkündür.

3. Serbest Bölgeler Kanunu Düzenlemeleri

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununun “Muafiyet ve teşvikler” başlıklı altıncı maddesinde “Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.” düzenlemesi yer almaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 345 Sıra No.lu Vergi Usul Genel Tebliği ile serbest bölgede yer alan firmalarında “VUK hükümleri çerçevesinde defter, belge ve kayıt düzenine uymak zorunda” olduklarına karar vermiştir.

Daha sonra yayımlanan 348. Sıra No.lu Vergi Usul Genel Tebliği’nin “4. Serbest Bölgelerde Defter Tutma” başlıklı bölümünde; “tam mükellefiyete tabi gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin (adi ortaklıklar, kolektif ve adi komandit şirketler dahil) serbest bölgede faaliyette bulunan şubeleri ile serbest bölgede faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişilerin serbest bölge dışında ancak Türkiye sınırları içerisinde faaliyette bulunan şubeleri hariç olmak üzere, serbest bölgede faaliyet gösteren gerçek veya tüzel

kişilerden isteyenlerin, defter kayıtlarını Türk para birimi dışında (Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca, kuru günlük olarak belirlenen) herhangi bir yabancı para birimi ile de yapabilmeleri Bakanlığımızca uygun bulunmuştur.” açıklaması yer almıştır.

4. Sonuç

Vergi Usul Kanununa göre yasal defterlerin Türkçe ve Türk para birimine göre tutulması gerekmektedir. Ancak bu durumun istisnası olarak;

1-Cumhurbaşkanı tarafından izin verilmiş olan, ödenmiş sermayesi (yurt dışında kurulan şirketlerin Türkiye’ye ayrılan ödenmiş sermayesi) en az 100 milyon ABD Doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az % 40’ı ikametgâhı, kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kişilere ait olan işletmeler,

2-İFM merkezinde faaliyette bulunan şirketler,

3-Serbest bölgede faaliyet gösteren şirketler (münferiden serbest bölgede faaliyette bulunan firmalar)

Defterlerini dövizli olarak tutabilmektedir.



YURT DIŞINDAN DÖVİZ OLARAK ELDE EDİLEN ÜCRETLERİN VERGİ MEVZUATIMIZ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Menderes Çetin

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Vergi Hizmetleri Müdürü, BSN Consultancy, Türkiye,
e-mail: menderescetin@hotmail.com

Covid-19 Pandemisi döneminde uzaktan çalışma modellerinin artması ile birlikte işçi-işveren arasında mesafe tanımaksızın ilişkiler kurulduğu görülmüştü. Bu çalışma modelinin sürdürülebilir olduğu iş alanlarında bir süre sonra global çapta bağlantılar hayat bulmaya başlamıştı.

Bunun bir sonucu olarak Türkiye’de mukim gerçek kişiler yurt dışında mukim işverenlere hizmet vermeye, Onlardan ücret geliri elde etmeye başlamışlardır.

Yurt dışında bulunan işverenlerden elde edilen (döviz cinsinden) ücret gelirlerinin ülke ekonomisine katkısı yadsınamaz. İhracat yapan bir firma ile bu kapsamda hizmet veren bir gerçek kişi aynı etkiyi yapmaktadır. O sebeple de bu kişilere bazı vergisel kolaylıklar sağlanmıştır.

Yazımımızın konusunu yurt dışından elde edilen ücret gelirlerinin vergi mevzuatımız açısından değerlendirmesi oluşturmaktadır.

1. Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun

- 3 üncü maddesinde; *Türkiye’de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri”*

- “Türkiye’de yerleşme” başlıklı 4 üncü maddesinde; *“Aşağıda yazılı kimseler Türkiye’de yerleşmiş sayılır.*

1. İkametgahı Türkiye’de bulunanlar (İkametgah, Kanunu Medeninin 19’uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir);

2. *Bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye’de oturma süresini kesmez.)”,*

- “Mükellefler ve mevzu” başlıklı 6 ncı maddesinde; *“Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.”*

- “Müteferrik İstisnalar” başlıklı altıncı bölümünde bulunan “Ücretlerde istisnalar”ın yer aldığı 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14/a) bendine göre, *kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretlerin gelir vergisinden istisna edileceği,*

Citation/Atf: ÇETİN, M. (2024). YURT DIŞINDAN DÖVİZ OLARAK ELDE EDİLEN ÜCRETLERİN VERGİ MEVZUATIMIZ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(3): 484-485.

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Menderes Çetin
E-mail: menderescetin@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.

- "Vergi Tevkifatı ve Muhtasar Beyanname" başlıklı üçüncü bölümünde yer alan "Tevkifata Tabi Olmayan Ücretler" alt başlıklı 95 inci maddesinde; Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenlerden doğrudan doğruya alan hizmet erbabına yapılan ödemelerde tevkifat usulünde vergilendirme yapılamayacağı,

hükümlerine yer verilmiştir.

2. Gelir Vergisi Genel Tebliği Açıklamaları

147 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Kanuni ve İş Merkezi Türkiye'de Olmayan Dar Mükellefiyete Tabi İşverenlerce Hizmet Erbabına Döviz Olarak Ödenen Ücretler" başlıklı (1-c) bölümünde konuyla ilgili açıklamalar yapılmış ve bu ücretlerin gelir vergisinden istisna olduğu ifade edilmiştir.

Buna göre, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tâbi kurumların bünyesinde çalışan hizmet erbabına ödenen ücretlere istisna uygulanabilmesi için;

- 1- Türkiye'de hizmet arzeden gerçek kişinin bağlı olduğu işverenin dar mükellef kurum olması, bu kurumun da Türkiye'de hiçbir şekilde kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunmaması,
- 2- Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbâbı ve yapılan ödemenin de ücret niteliğinde olması,
- 3- Dar mükellef kurumun Türkiye'deki personeline yapılacak ödemenin bu kurumun yurtdışı kazançlarından karşılanması,
- 4- Ücretin döviz olarak ödenmesi,
- 5- Ödenen ücretin dar mükellef kurumun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi şartlarının bir arada taşınması gerekmektedir.

3. Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları

Ülkeler, mukimlerinin kazançları üzerinden iki kez vergi alınmasının önüne geçmek için ikili ya da çok taraflı anlaşmalar yapma yoluna yönelmişlerdir. Bu sebeple Çifte vergiyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA) gibi uluslararası anlaşmalar yerel mevzuat hükümlerinin üzerinde bir değere ve dolayısıyla uygulamada önceliğe sahiptir.

Mevcut Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmalarının (genelde) dördüncü ve onbeşinci maddelerinde ücret gelirlerinin vergilendirme usulü belirlenmiştir.

Bu anlaşmalardaki düzenleme özetle aşağıdaki gibidir.

- Türkiye mukimi (yerleşik) kabul edilen bir kişinin bağımlı faaliyetlerden elde ettiği gelirleri vergileme hakkı, hizmet diğer ülkede ifa edilmeyecek şekilde yalnızca Türkiye'ye ait bulunmakta olup vergileme, iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacaktır.

- Hizmetlerin diğer ülkede ifa edilmesi durumunda hizmetler karşılığında elde ettiği ücret gelirini vergileme hakkı, düzenlemede yer alan üç koşulun bir arada gerçekleşmesi durumunda, yalnızca Türkiye'ye ait olacak; üç koşuldan en az birinin gerçekleşmemesi halinde ise diğer ülkenin de bu ücret gelirini vergileme hakkı olacaktır.

Böyle bir durumda ortaya çıkacak çifte vergilendirme ise, anlaşmalarının "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" düzenlemesine göre Türkiye'de mahsup yöntemi ile önlenecektir.

4. Sonuç

Türkiye'de yaşayan kişilerin elde ettiği ücretler Gelir Vergisi Kanunu 7/3-a maddesine göre verginin konusuna girmektedir. Kanunun 23/14-a maddesine göre de yurtdışında mukim işverenlerin personeli olarak elde edilen ücret gelirleri vergiden istisna tutulmuştur. Konuyla ilgili detaylı açıklamalar 147 no.lu Gelir Vergisi Tebliği'nde yer almıştır.

Öte yandan istisna şartlarının sağlanamaması durumunda (örneğin dar mükellef işverenin Türkiye'de kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunması halinde) elde edilen ücret gelirinin aynı kanunun 95 inci maddesi gereğince yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

İlaveten, işverenin yurt dışında iş görenin (hizmet erbabının) Türkiye'de olması sebebiyle bu tür iş sözleşmelerinde 4857 Sayılı İş Kanunu geçerli değildir.

Benzer şekilde işverenin yurt dışında olması sebebiyle bu tür iş sözleşmeleri kapsamında yapılan ödemeler (bir başka ifade ile Türkiye'de yaşayan kişilerin yurtdışındaki işverenlerden, işçi sıfatıyla elde ettikleri ücretler) SGK primlerine tabi değildir.



YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT PROJELERİNDE ENFLASYON DÜZELTMESİ UYGULAMA ÖRNEĞİ

Emre Özerçen

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Türkiye, e-mail: info@emreozercen.com

Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (GSYİH) içinde önemli bir paya sahip olan ve Türkiye ekonomisinin lokomotif sektörlerinden biri olarak öne çıkan inşaat sektörü dikkat çekmektedir. Özellikle büyük ölçekli ve birden fazla takvim yılına yayılan projeler, sektörün en kritik bileşenlerindedir. Bu projelerde enflasyon düzeltilmesinin nasıl uygulanacağı ve ticari kazanç üzerindeki etkileri ise en çok ilgiyi çeken konular arasında bulunmaktadır.

Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Projeleri Enflasyon Düzeltme Farkları Hangi Hesaplarda Takip Edilmektedir?

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltme farkları, “698-Enflasyon Düzeltme Hesabı” yerine “697-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı”nda takip edilmektedir. Bu hesap, alacak veya borç kalanı vermesi durumuna göre “178-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı” veya “358-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı”na devredilerek kapatılır.

“178” numaralı hesap, **işin bitirildiği yılda** «658-Enflasyon Düzeltme Zararları» hesabına aktarılacaktır. «358» numaralı hesabın alacak bakiyesi vermesi durumunda ise fark, «648-Enflasyon Düzeltme Kârları» hesabına aktarılacaktır. Bu iki hesap daha sonra «690» numaralı hesaba devredilerek kapatılacaktır.

Dönem İçinde Geçici Kabulü Yapılan Projeler Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulacak Mı?

Yıllara yaygın inşaat ve onarım projelerinde, geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarih, işin bitim tarihi olarak kabul edilir. Bu tarih itibarıyla, işin tamamlandığı kabul edilir ve sonrasında yapılan işlemler veya elde edilen gelirler, işin bittiği döneme ait olarak değerlendirilir.

Enflasyon düzeltilmesine ilişkin yayımlanan tebliğ ve sirkülerlerde bu konuyla ilgili özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, genel uygulamaya göre, geçici kabulü yapılan projeler, yılsonuna kadar bilançoda aktif ve pasif hesaplarda yer alır ve geçici vergiye tabi olmaz. Geçici kabul sonrasında, projeye ilgili yapılan işlemler, enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmaz. Bunun nedeni, işin bitiminden sonra bu işlemlerle ilgili ek bir enflasyon etkisinin dikkate alınmasına gerek kalmamasıdır.

Bu nedenle, geçici kabulü yapılmış projeler için enflasyon düzeltilmesi yapmaya gerek olmadığı yönündeki düşüncemiz, geçerli bir yaklaşımdır. Ancak, her zaman olduğu gibi, özel durumlar için Maliye Bakanlığı’ndan görüş almak faydalı olabilir.

Citation/Atf: ÖZERÇEN, E. (2024).YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT PROJELERİNDE ENFLASYON DÜZELTMESİ UYGULAMA ÖRNEĞİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(3): 486-489.

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Emre Özerçen
E-mail: info@emreozercen.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.

2024 ve İlerleyen Yıllarda Enflasyon Düzeltmesi Yapılması Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Kârlılığ Etkileri Mi?

Yıllara yaygın inşaat işlerine ait düzeltilmiş gelir ve maliyetler gelir tablosu hesabına devredileceği için, hem 31.12.2023 tarihi öncesinde hem de 2024 yılında elde edilen hakediş ve katlanılan maliyetlerin düzeltilmesi **ticari kazancı etkilemez.**

Örnek uygulama;

Demir inşaat projesi 2023 yılı Kasım ayında başlayıp, 2024 Temmuz ayında geçici kabulü yapılmıştır.

2023 yılsonunda yapılan enflasyon düzeltmesi;

Düzeltilme Katsayısı:

(Aralık 2023 ÜFE 2915,02 / Kasım 2023 ÜFE 2803,29) = 1.01144

Hesap Kodu	Dönem	Kayıtlı Maliyet/ Hakediş	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer	Fark Tutar
170	Kasım	8.000.000	1.01144	8.091.520	91.520
350	Kasım	9.000.000	1.01144	9.102.960	102.960

31/12/2023

-----/-----

170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı 91.520,00

697 Yıllara Yaygın İnşaat ve Enflasyon Düzeltme Hesabı 91.520,00

-----/-----

31/12/2023

-----/-----

697 Yıllara Yaygın İnşaat ve Enflasyon Düzeltme Hesabı 102.960,00

350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri Hes. 102.960,00

-----/-----

31/12/2023

-----/-----

178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı 11.440,00

697 Yıllara Yaygın İnşaat ve Enflasyon Düzeltme Hesabı 11.440,00

-----/-----

30.06.2024 tarihi itibariyle yapılan düzeltmede ise;

Düzeltilme Katsayısı:

Aralık 2023 Devir =

(Haziran 2024 ÜFE 3483,25 / Aralık 2023 ÜFE 2915,02) = **1,19493**

Ocak 2024 =

(Haziran 2024 ÜFE 3483,25 / Ocak 2024 ÜFE 3035,59) = **1,14747**

Maliyet kayıtları enflasyon düzeltmesi

Hesap Kodu	Dönem	Kayıtlı Maliyet	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer	Fark Tutar
170	2023 Devir	8.091.520	1.19493	9.668.800	1.577.280
170	2024 Ocak	1.500.000	1.14747	1.721.205	221.205
178	2023 Devir	11.440			

Hasılat kayıtları enflasyon düzeltmesi

Hesap Kodu	Dönem	Kayıtlı Maliyet	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer	Fark Tutar
350	2023 Devir	9.102.960	1.19493	10.877.400	1.774.440
350	2024 Ocak	1.900.000	1.14747	2.180.193	280.193

178 veya 358 hesaplardaki tutarlar, 2023 yılı enflasyon düzeltmesiyle oluşanlar dahil, izleyen yıllarda enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

30/06/2024

-----/-----

170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı 1.798.485

697 Yıllara Yaygın İnşaat ve Enflasyon Düzeltme Hesabı 1.798.485

-----/-----

30/06/2024

-----/-----

697 Yıllara Yaygın İnşaat ve Enflasyon Düzeltme Hesabı 2.054.633

350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri Hes. 2.054.633

-----/-----

30/06/2024

-----/-----

178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı 256.148

697 Yıllara Yaygın İnşaat ve Enflasyon Düzeltme Hesabı 256.148

-----/-----

31/12/2024

-----/-----

170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı xxx

622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı xxx

-----/-----

31/12/2024

-----/-----

350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri Hesabı xxx

600 Yurt İçi Satışlar Hesabı xxx

31/12/2024

658-Enflasyon Düzeltme Zararı Hesabı xxx

178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı xxx

Gelir Tablosu Hesapları	Enflasyon Düzeltmesi Yapılmamış	Enflasyon Düzeltmesi Yapılmış
600-Yurtiçi Satışlar	10.900.000	13.057.593
622-Hizmet Satış Maliyeti	9.500.000	11.390.005
Brüt Kâr veya Zarar	1.400.000	1.667.588
658-Enflasyon Düzeltme Zararı (11.440 + 256.148)	-	267.588
Kâr / Zarar	1.400.000	1.400.000

2023 Yılı Enflasyon Farkları Beyanlarda Nasıl Ele Alınacak?

2023 yılına ait enflasyon düzeltme farklarının mali kâr veya zarar hesaplamasına dahil edilmeyeceği ifade edilmiştir. Mali kâr, vergi kanunlarına göre belirlenen ve ödenecek matrahı oluşturan kârdır. Ticari kârdan mali kâra geçişte, 2023 yılına ait yıllara yaygın inşaat ve onarım projelerinin enflasyon düzeltmesi farkları beyannameye dikkate alınmayacaktır.

2023 Yılına Ait Düzeltme Sonucu Oluşan Farklar Mali Kâr veya Zararın Tespitinde Dikkate Alınmayacak Derken Ne Kastedilmektedir?

Enflasyon düzeltmesine ilişkin yayımlanan tebliğ ve sirkülerde bu konuda net bir açıklama yapılmamıştır. Ancak, 555 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre, yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve istihkak tutarları ile ilgili olarak, 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla oluşan düzeltme farkları, işin tamamlanması ile düzeltilmiş değerlere göre tespit edilerek beyan edilecektir.

Başka bir deyişle:

- 2023 yılına ait kazançlar düzeltme öncesi hükümlere göre,
- Sonraki dönemlere ait kazançlar ise düzeltilmiş

değerlere göre hesaplanacak ve toplam olarak beyan edilecektir.

Sonuç ve Öneriler

2023 yılsonu itibarıyla oluşan "170-178" ve "350-358" hesaplarındaki düzeltme farkları, işin tamamlanmasıyla birlikte,

- 570 Geçmiş Yıl Kârları veya 580 Geçmiş Yıl Zararları hesaplarına aktarılabilir.
- 2023 yıl sonu oluşan düzeltme farkları gelir ve gider hesaplarına yansıtılarak kapatılabilir.

Bu durumda:

- Giderler Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (KKEG) olarak gösterilir.
- Gelirler ise indirim olarak beyan edilebilir.

Her iki durumda da yıllara yaygın inşaat projelerine ait toplam kâr veya zarar değişmemektedir.



TÜRK VERGİ CEZA HUKUKUNDA KANUNİLİK İLKESİ

Hüseyin Büyükeçelebi

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Vergi Müfettişi Türkiye, e-mail: buyukcelebihuseyin02@gmail.com

1- Kavramsal Çerçeve Kanunilik İlkesi

Türk Dil Kurumuna göre kanunilik ilkesi, yasallık anlamına gelmekte olup, hukuk sistemimizde de yer edinmiştir. (www.tdk.gov.tr)

Kanunilik ilkesi kaynağını ceza hukukunda almakla birlikte, geçmişten günümüze ulusal ve uluslararası metinlerde hukukun bir temel ilkesi olarak kabul edilmiştir. Latince “*nullum crimen nulla poena sine lege*” olarak geçen bu terim, kanunsuz suç olmaz ilkesi olarak adlandırılmaktadır. (Onay, 2023, s. 75) Bir diğer ifadeyle kanunilik suçu işleyen kişinin yasada suç ve ceza olduğunun açık olması, uygulanacak yaptırımın açık ve net olması demektir. Buda tüm ceza kanunlarına suç ve cezanın kanuniliği ilkesi olarak geçmiştir. (Aslan, 2020, s.141)

Kanunilik ilkesi gereğince yasada suç olarak geçmeyen bir fiilden dolayı kimsenin cezalandırılmayacağını ve kanunda suç olarak düzenlenmiş olan fiil için öngörülen cezadan başka ceza veya da daha ağır bir ceza uygulanamaz. Kanunilik ilkesi hak ve özgürlükler için adeta bir güvence sunmaktadır. Zira işlenen suçlar yasada açıkça belirlenir ve bunlar haricinde kalan alanlar hür sayılmaktadır. Dolayısıyla kişiler belirlenen fiillere göre hareket alanı oluşturmaktadır. Kanunilik ilkesinin temel 3 adet işlevi olduğu söylenebilir. Birincisi kişilerin suç ve cezaları önceden bilmesi, ikincisi yargıçların olağan durum dışına çıkmasının önlenmesi, üçüncüsü, kanun koyucunun anayasaya uygun kanun yapmasını zorunlu kılmasıdır. Kanunilik ilkesi yasa olarak kabul edilmesi ve güç sahibi kimselere muhalif olması sebebiyle ceza hukukunda yer bulması yıllar sürmüştür. İlk olarak ne zaman çıktığını kestirmek zor olsa da genel kabul görmüş zamanı 1215 tarihli *Magna Carta Libertatum* (Büyük Özgürlük Fermanı) olarak kabul edilmiştir. Büyük Özgürlük Fermanı dönemin İngiliz kralının sahip olduğu mutlak gücü sınırlandırması önem arz etmektedir. Avrupa kıtasında kanunilik ilkesini Fransız Charles de Montesquieu ortaya atmıştır. Zira Montesquieu Büyük Özgürlük Fermanına dayanarak “kuvvetler ayrılığı” ilkesini kullanmış olup, bireylerin hür ve özgür olmasının teminini sağlamak için mutlak güçlere sınırlama getirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Sınırlamanın ancak kanun ile yapılmasının mümkün olduğu ve kanunda geçmeyen hiçbir şeyin yasak olmaması gerektiği ifade etmiştir. Kanunilik ilkesi Avrupa’da Becceria ve Voltaire tarafında geliştirilmiş, “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesini Alman ceza hukukçusu Anselmo Feuerbach “*nullum crimen, nulla poena sine lege*” terimi olarak Latinceye çevirmiştir. (Bıyık, 2019, s. 2-3)

Citation/Atf: BÜYÜKEÇELEBİ, H. (2024). TÜRK VERGİ CEZA HUKUKUNDA KANUNİLİK İLKESİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(3): 490-502.

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Hüseyin Büyükeçelebi
E-mail: buyukcelebihuseyin02@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.

2- T.C Anayasasının Vergi İle İlgili İlkeleri

T.C. Anayasasının 73. Maddesinin 1. Fıkrasına göre; *“herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”* hükmüne istinaden, verginin herkes tarafından ödenmesinin Genellik İlkesi olduğu, mali gücüne göre ödenmesinin eşitlik ilkesi ile alakalı olduğu anlaşılmaktadır. Aynı maddenin 2. Fıkrasına göre; *“Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.”* Hükmü gereğince Sosyal İlkesi açıkça belirtilmiştir. Yine aynı maddenin 3. Fıkrası gereğince; *“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”* Verginin kanunla koyulması, değiştirilmesi, kaldırılmasının idarenin inisiyatifine bırakılmaması Kanunilik İlkesi olarak karşımıza çıkmaktadır. (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Madde: 73)

Anayasanın ilgili maddesine göre vergi ile ilgili ilkeler şöyle sıralanabilir. Söz konusu ilkelerden sadece kanunilik ilkesi detaylarıyla verilecektir.

- ✓ Genellik İlkesi
- ✓ Eşitlik İlkesi
- ✓ Sosyal İlkesi
- ✓ Kanunilik İlkesi

3- Türk Vergi Hukukunda Kanunilik İlkesi

Verginin kanuniliği ilkesi, vergi idaresinin hukuki yapısını oluşturur ve oranı, tahsilat biçimi ve alınma zamanı açısından yönetim ve mükellefler için net bir çerçeve belirler. Bu prensip, mükelleflere güven sağlayarak vergi yönetiminde istikrarı destekler ve herkesi adil bir şekilde kapsayan bir yurttaşlık sorumluluğunu ortaya koyar. (<https://vergidosyasi.com/2017/11/17/vergilemede-kanunilik-yasallik-ilkesi/>) Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilerin ancak kanunla belirlenebileceğini ve değiştirilebileceğini, hatta kaldırılabilceğini vurgular. Bir verginin kanunla konulmuş sayılabilmesi için, verginin olmazsa olmaz unsurları olan konu, mükellef, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, ödeme zamanı, zamanaşımı gibi faktörlerin de açıkça kanunda düzenlenmiş olması gerekmektedir. (Karakoç, 2013, s.1266)

Kanunilik ilkesi, genellikle yönetilenlerin birey olmasından kaynaklanan hak ve özgürlüklerini koruma konusunda anayasalarda üstünlük sağlayan, özel bir öneme, güvenceye ve istikrara

vurgu yapan bir prensiptir. Bu ilke, hukuk devleti ilkesinden türemiş olup kamu hukuku ve anayasa hukuku tarafından şekillendirilmiş pekiştirici bir nitelik taşır. Yönetilen bireylerin hakları ve özgürlükleri, kanunilik ilkesi aracılığıyla korunmakta ve bu prensip, hukuki düzenin istikrarını ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla vurgulanmaktadır. (Tekbaş, 2010, s. 174)

Anayasamızın 73/3 maddesinde *“vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, kaldırılır ve değiştirilir”* hükmü, Verginin Kanuniliği ilkesini vurgular. Bu ilke, Batı demokrasilerinde uzun bir evrim sonucu modern anayasalarda kendine yer bulmuştur. Anayasamızın bu prensibi benimseyen hükmü, kanun koyma yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne (TBMM) ait olduğunu ifade eden 87. madde ve yasama yetkisinin devredilemez olduğunu belirten 7. madde ile birleştirildiğinde, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin sadece TBMM tarafından belirlenebileceği, değiştirilebileceği veya kaldırılabilceği net bir şekilde ortaya çıkar. Bu düzenleme, vergi politikalarının yasama organının denetiminde olmasını, vergi sisteminin ise yasal bir temele dayanmasını güvence altına alır. Bu sayede vergi düzenlemeleri, demokratik bir süreç içinde ve hukukun üstünlüğü çerçevesinde oluşturulur. (Gürpınar ve Yıldız, 2009, s. 867-868) Bu prensip, vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki ilişkide, temel hak ve özgürlüklerin hukuki koruma altına alınmasını amaçlamaktadır. Vergi idaresi, kanunların kendisine belirlediği sınır dışına çıkmadan faaliyetlerini icra edebilir. Bu sebeple, faaliyetlerini kanunun kendisine belirlediği sınırları aşması halinde keyfi bir davranış olarak değerlendirilir. *“Temsilsiz vergi olmaz”* ve *“kanunsuz vergi olmaz”* ilkeleri, bu ilkedeki en önemli temel prensiplerdir. Bu prensipler, verginin yapısı ve uygulaması açısından önemli sınırlamalar getirir. Bu ilkenin temelinde, bireylerin vergi konusundaki özgürlükleri, yalnızca seçtikleri temsilciler aracılığıyla, yani TBMM kararıyla sınırlanır. Bu bağlamda, verginin temel unsurları yasama organı tarafından belirlenir. Bu yaklaşım, vergi düzenlemelerinin demokratik bir süreç içinde, hukukun egemenliği prensipleri çerçevesinde ve hukuki güvence altında olması gerektiğini vurgular. (Taşdelen, 2010, s. 774)

Vergilemede yasallık ilkesi, bir verginin konulmasından sonraki aşamalarda düzenlemelerin tamamının kanuna dayanmasını gerektirir. Bu

prensip, vergi idarelerinin kendilerine belirlemiş olduğu sınırları aşması ve ortaya çıkabilecek belirsizlikleri ortadan kaldırma konusunda da etkilidir. Vergi idareleri ve vergi mükellefleri arasında sağlıklı bir iletişim kurulmasında önem arz etmektedir. Herhangi bir konuya vergi konulması ve uygulaması olan dönemde vergiyi doğuran olay, matrah, oran, istisna ve ödeme gibi aşamaların tamamının kanuna dayanması gerekmektedir. Bütün dünya ülkelerin vergileri hemen hemen hepsi kanunla konulacağı yasalarında mevcut olup, sahip oldukları egemenlik güçlerine dayanmaktadır. Dolayısıyla vergilemede kanunilik ilkesi sistemi daha adil hale getirerek vergi sisteminin şeffaf, adil ve öngörülebilir olmasını sağlar, aynı zamanda mükellefler ve vergi idaresi arasında güveni artırır. Vergiler, devletlerin egemenlik güçlerine dayanılarak konulmaktadır. Pratikte, neredeyse tüm ülkelerin anayasalarında vergilerin kanunla konulacağına dair hükümler bulunmaktadır. Vergilerin kanunlar tarafından belirlenerek konulması, keyfi uygulamaların önlenmesi açısından büyük önem taşır. Bu ilke, vergi sisteminin şeffaf, adil ve öngörülebilir olmasını sağlar, aynı zamanda mükellefler ve vergi idaresi arasında güveni artırır. (Nişancı, 2019, s. 4-5)

3.1- Türk Vergi Sisteminde Kanunilik İlkesinin Tarihçesi

3.1.1- Senedi İttifak Dönemi

Osmanlı devletinde Tanzimat fermanına kadar olan süreçte Hz. Muhammed döneminde kabul edilen İslam Hukuku yasaları geçerli olmakla birlikte, bunun vergi sistemine yansıdığı anlaşılmaktadır. (Akgül, 2021, s. 38) Osmanlı devletinin vergi sistemi incelendiğinde, merkezi bir sistemin olmadığı, vergilerin tımar ve vakıf gelirleri olmasından dolayı merkezîyetçi bir vergi sistemi kurulamamıştır. (Akgül, 2021, s. 39)

Osmanlı devletinde vergi ile alakalı en önemli gelişme Sened-i İttifakın kabul edilmesi denilebilir. Osmanlı devletinin temel ekonomisi bilindiği üzere tarımsal faaliyetlere bağlıydı. Çiftçilerin toprağı işleme sonucu, tımar sisteminin geliri hazineye aktarılmasıyla olmaktadır. Ancak zamanla bozulan tımar sistemi halk üzerinde yapılan baskıların artması sonucu Osmanlı sadrazamı ile ayanlar arasında senedi ittifak imzalanmış olup, vergi toplama işini ayanlara bırakmıştır. (Akgül, 2021, s. 39-40) Senedi İttifakın vergi ile alakalı hükümlere bakıldığında 3. ve 7. maddesi göze çarpmaktadır. Senedi ittifakın 3. Maddesi-

ne göre ayanlar vergileri toplarken padişaha iradesine dayanarak vergi toplayıp, merkeze gönderilmesi gerektiği belirtilmiştir. Aynı ittifakın 7. Maddesine göre haksız vergi toplayan ayanların merkeze bildirilme usulü ile birlikte, halkın vergi altında ezilmemesi için haksız olarak toplanan vergilerin kaldırılması yönünde anlaşma sağlanmıştır. Böylelikle Osmanlı tebaası haksız vergiler karşısında korunmuş olup, vergilemede kanunilik ilkesine doğru adımlar atılmıştır. Osmanlı padişahının böylelikle vergi ile ilgili yetkilerin sınırlandırıldığı anlaşılmaktadır. (Diler, 2021, s. 31-32)

3.1.2-Tanzimat Fermanı Dönemi

Osmanlı Devletinde Senedi ittifak ile birlikte vergi ile ilgili atılan adımlar devam etmiş olup, bir diğer adımı Tanzimat Fermanı ile gerçekleşmiştir. Tanzimat fermanı ile gerçekleşen en önemli adım verginin kanuniliği ilkesinin kabul edilmiş olmasıdır. Zira halkın ödeme gücüne göre vergilendirilmesi kararlaştırılmış, keyfi vergilendirilmenin önü kapatılmıştır. (Akgül, 2021, s. 40.) Ancak fermanın padişahın iradesine bağlı olması, herhangi bir müeyyide içermemesi tam olarak kanunilik ilkesini yansıtmamıştır. Yalnız ferman Osmanlı maliyesine önemli değişiklikler getirmiş olup, toplanan vergilerin tek çatı altında toplanması kamu gelirlerinin doğrudan hazineye aktarılması, kamu harcamalarının hazine gelirlerinden karşılanmaya başlanması, örfi vergilerin ve müsadere usulünün kaldırılması, yasallık ilkesine geçmekte önemli mesafeler kat etmiştir. (<https://www.mevzuatdergisi.com/2004/12a/08.htm>)

3.1.3- Islahat Fermanı Dönemi

Osmanlı devletinin vergilendirmenin yasallığı ilkesi ile ilgili süreci sonraki dönemlerde devam etmiş olup, bu kapsamda 1856 yılında Islahat Fermanı ilan edilmiştir. 1856 yılında Islahat Fermanı ile Müslüman halk ile Müslüman olmayan halk arasındaki vergilendirme ayırımına son vermekle birlikte, Müslüman olmayan kişilerden alınan cizye vergisi sonlandırılmış, yerine askerlik yapmamaları karşılığında bir vergi alınmıştır. (Güner ve Kargı, 2021, s. 82) Bir diğer husus ise mali konular, zira mali konularda Müslüman halk ile Müslüman olmaya halk arasında mevcut olan eşitsizliklerin kaldırılması, paranın ıslah edilmesi, vergi toplama yollarının iyileştirilmesi gibi hükümler içermektedir. (Akgül, 2021, s. 41.)

3.1.4- Kanun-i Esasi Dönemi

Osmanlıda devlet yönetimi ve vergilendirme sisteminin hukuki temellerinin sağladığı önemli bir evre, 1876 yılında ilan edilen Kanun-i Esasi'dir. Bu anayasanın yürürlüğe girmesiyle vergilendirme süreçleri, verginin yasallığı, genellik ve eşitlik prensipleri ile birlikte ödeme gücüne odaklanan çeşitli düzenlemelere tabi tutuldu. Bu anayasayla birlikte devlet yetkisi, meşrutiyetin bir sonucu olan Meclis-i Umumiye adlı parlamentoya devredildi. Bu kapsamlı değişiklikler, Osmanlı İmparatorluğu'nda modern bir hukuk ve yönetim sisteminin temellerinin atılmasına önemli bir katkı sağlamıştır.(Çelik, 2020, s. 17) Yasanın 25. Maddesine göre; yasallık ilkesi net bir şekilde telaffuz edilerek, kanun hükmü olmadan vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin konulamayacağı belirtilmiştir. Aynı yasanın 96 maddesi gereğince, yasama organı belirtilerek temsiliz vergi olmaz ilkesinin temel alındığı anlaşılmaktadır. Böylelikle yasama organının mali konularda yetkili olduğu, bunun dışındaki düzenlemelerin geçerli olmadığı ortaya konulmuştur. (Akgül, 2021, s. 42.) Yasaya göre vergilerin konulmasında ödeme gücü esas alınacak olup, kanunla düzenlenmemiş hiçbir vergi alınmayacaktır. Dolayısıyla vergi sisteminde yasallık ilkesi teminat altına alınmıştır. (Güner ve Kargı, 2021, s. 82)

3.1.5- 1924 Anayasası Dönemi

1924 anayasasında vergi ile ilgili konular 84 ve 85. Maddelerinde belirtilmiştir. 1924 anayasasında kanunlarla konulan vergilerin genel kamu giderlerini karşılamak amacıyla halktan alınan bedeller olduğu, kanunlara aykırı olarak gerçek veya tüzel kişilerden kanun dışında resim ve benzeri mali yükümlülüklerin istenmeyeceği, bu tür düzenlemelerin kanunla yapılacağı vurgulanmıştır. 1924 anayasasının 85. Maddesine göre kanunsuz vergi olmaz temelinde vergilemede yasallık ilkesi ortaya konulmuştur.(Akgül, 2021, s. 42-43) 1924 Anayasası'yla vergilemede yasallık ilkesi net bir şekilde benimsenmiştir. Dolayısıyla vergilemede yasallık ilkesi ilk olarak bu anayasada kabul edildiğini söylemek mümkündür. 1924 Anayasasının 85/1 maddesine göre, vergi konulurken kanunların temel alınacağı, 85/2 maddesine göre ise kanun yapılıncaya kadar toplanan vergilerin taksiline devam edileceği hüküm altına alınmıştır.(Vatansver Öztürk, 2015, s. 4835)

3.1.6- 1961 Anayasası Dönemi

1961 anayasasının 61. Madde hükmüne göre; kamu giderlerini karşılamak amacıyla bütün vatandaşların ödeme güçlerine göre ödevli oldukları, bütün istenen vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla düzenleneceğini, kanun kıstasları esas alınarak belirlenen temel ölçü ve esaslara göre vergi konularında Bakanlar Kuruluna yetki verildiği hüküm altına alınmıştır. (Akgül, 2021, s. 43)

3.1.7- 1982 Anayasası Dönemi

1982 Anayasası'nın 73. maddesinde, her bireyin kamu giderlerini, mali güçleri oranında vergi ödeyerek karşılamakla sorumlu olduğu ifade edilmektedir. Madde, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin sadece kanunla getirilebileceğini, değiştirilebileceğini veya kaldırılabilirliğini belirtmektedir. Aynı zamanda, vergi, resim, harç ve benzeri mali konularda Cumhurbaşkanına değişiklik yapma yetkisinin verilebileceğine dair hükümleri içermektedir. Bu düzenlemeler, vatandaşların mali sorumluluklarını düzenleyerek, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin hukuki dayanaklarını belirlemektedir. Aynı yasanın 73. Maddesine istinaden kabul edilen hükümlerin yanında "vergilemede genellik", "karşılıklılık", "mali güç" ve "kanunilik" gibi prensiplerin de kabul edildiği anlaşılmaktadır. 1961 anayasası ile birlikte kabul edilen kanunilik ilkesi 1982 anayasasında kendine yer edinmiş olup, sınırları daha da genişletilmiştir. Zira vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunilik ilkesinin gereği alınmasında, değiştirilmesinde ve kaldırılmasında var olması gerektiği belirtilmiştir. (Akgül, 2021, s. 44)

3.2- Türk Vergi Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesinin Temel Kuralları

3.2.1- Kabahat ve Müeyyideler Kanunla Düzenlenmelidir

Vergilerin yasallığı ilkesi, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin mutlak surette kanun ile konulup, değiştirilip ve kaldırılmasının uygun olacağı, verginin kanunla konulmasının ancak temel unsurları olan mükellef, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, ödeme zamanı, zamanaşımı gibi unsurların da kanunda net olarak düzenlenmesi gerekmektedir. (Karakoç, 2013, s.1266) Yine cezada yasallık ilkesi, ancak kanunda suç olarak geçen bir fiil nedeniyle, cezanın uygulanacağı ve bu cezanın ne kadar olduğunun net olarak geçmesi kuralı denilebilir.(Eroğlu, 2013, s. 160)

3.2.2- Vergi Ceza Kanunları Geçmişe Yürütülemez

Türk vergi sisteminde geçmişe yürütülemezlik ilkesi denilen prensip, kanunla konulan bir vergi ve benzeri mali yükümlülüğün yürürlük tarihi esas alınarak, bu tarihten itibaren hüküm ifade edilebileceği, yürürlük tarihinden önceki durumları etkilememesi şeklinde ifade edilebilir. Zira vergi mükelleflerin ileriki dönemlerde beklenmedik vergi yükleriyle karşılaşmaması, bu maddenin temel esasını belirtmektedir. (Ayyıldız ve Ayyıldırım, 2015, s. 59)

3.2.3- Kıyas Yasağı Vardır ve Kanunlar Kıyasa Mahal Verecek Şeklinde Geniş Yorumlanamaz

Vergide, mükellefleri belirleme yetkisinin sadece egemenliği kullanan organlardan TBMM’de var olması, “verginin yasallığı ilkesi”ni doğurmuştur. Bu ilke gereğince, vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkilerine sahip tek organın TBMM olduğu kabul edilmiştir. Bu prensip, idare ve yargı organlarının yeni vergi mükelleflerini oluşturma veya vergi yükünü artırma gibi adımlar atmalarına izin vermez; aksi takdirde hukuksal düzen ve barış tehlikeye girebilir. Vergi hukuku kurallarının kıyas yöntemiyle yorumlanması, hukuk devleti ilkesine ve vergilerin kanuniliği prensibine aykırı olacaktır. Bu nedenle, vergi ilişkilerinin düzenlenmesinde TBMM’nin ayrıcalığı ön plandadır, çünkü bu durum hukukî güvenlik ve istikrarın korunmasına hizmet eder. (Demirbaş, 2009, s. 976)

4- Kanun Metinleri, Net Olmalı ve Belirli Olmalıdır.

Yasaların belirli olması, hukuksal düzenin en önemli unsurlardan biri kabul edilmiştir. Bundan dolayı vergi kanunları ve düzenlemeleri

kesin, açık, yalın ve anlaşılır olmalı ve belirsiz, soyut ve kıyasa ve yoruma elverişli kavramlar kesinlikle kabul edilemeyip, tercih dışı bırakılmalıdır. (Kazaker, 2015, s. 4806)

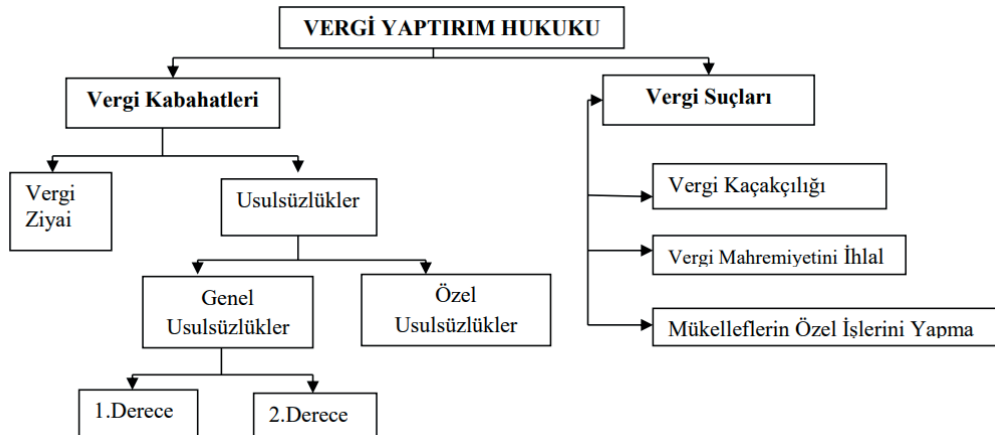
5- Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleriyle Suç ve Ceza Hükümü Konulamaz

Yasallık ilkesi, suç unsurlarının kanunda net bir şekilde ifade edilmesi kuralını kabul etmekle birlikte, böyle bir yetkinin ancak TBMM’de olmasını emreder. Zira yürütme organı suç ve ceza hükümleri koyamaz ve bunları ortadan kaldırma yetkisine sahip olamaz. Yürütme organı kanunda geçmeyen bir konuda düzenleme yapamayacağı gibi, kanunda düzenlenmiş bir durumu yürütme organına verilen yetkiler açık bir şekilde olması gerekmektedir. Yürütme organına tanınan yetkiler belirsiz olması, mevcut yetkilerin geniş olması halinde yasama yetkisinin devri niteliğinde olup anayasaya aykırılık teşkil edileceğinin bilinmesi gerekmektedir. (Eroğlu, 2013, s. 171)

4- Türk Vergi Ceza Hukukunun Kapsamı

Türk Vergi hukuku, anayasanın 73. Maddesine dayanarak kanunlarla konularak vatandaşlardan belli bir bedel alınması şeklinde devlete aktarılması sürecini anlatan ve kanun gereğince oluşacak borç-alacak ilişkisini, emir ve yasakları anlatan bir hukuk dalıdır. Vergi ceza hukuku ise; bu süreçte borç ve alacak ilişkisinde, emir ve yasaklara uymaması durumunda meydana gelebilecek suç ve kabahatları inceleyen bir hukuk dalıdır. Türk ceza hukukunda suç ve kabahatler genellikle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda geçmektedir. (Bıyık, 2019, s. 47)

Tablo. Bıyık, 2019, s. 47



4.1- Vergi Kabahatleri

4.1.1- Vergi ziyayı Cezası

Vergi ziyayı, vergi ödevlilerin vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmemesi halinde, verginin kanunda belirlenen süre içerisinde tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi halidir. Yine şahsi, medeni haller veya aile durumu ile ilgili gerçeğe aykırı beyan edilen veya mevcut diğer yöntemlerle verginin eksik tahakkuk ettirilmesine veya haksız olarak geri verilmesine sebep olmak da vergi ziyayı ceza hükmündedir. Ayrıca yukarıda belirtilen durumlarda verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması haksız bir şekilde alınan iadenin geri alınmayacağı ve ceza uygulanmayacağı anlamına gelmez. (Vergi Usul Kanunu Madde: 341)

341. madde gereğince belirtilen durumlarda vergi ziyasına neden olunması halinde, vergi ödevlileri aleyhine vergi ziyayı cezası uygulanır ve bu ceza, ziya uğratılan verginin bir katı tutarındadır. Vergi ziyasına 359. madde kapsamında belirtilen fiillerle neden olunması halinde ise bu ceza üç katına çıkarılarak uygulanır; aynı fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için, bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanmaktadır. (Vergi Usul Kanunu Madde: 344)

4.1.2- Usulsüzlükler

Usulsüzlük, Türk vergi kanunlarının şekil ve usulüne uyulmaması durumunu ifade eder. (Vergi Usul Kanunu Madde: 351)

Türk vergi sisteminde usulsüzlükler, vergi yükümlülerine kanunlarla getirilen vergilendirme konularında uymak zorunda oldukları usul ve şekillerine riayet edilmeme durumlarda meydana gelen durumlardır.

Vergi Usul Kanununda Usulsüzlükler genel usulsüzlük ve özel usulsüzlükler diye 2 ayrıldığı, genel usulsüzlükler ise kendi içerisinde cezanın ağırlığına göre ikiye ayrıldığı görülmektedir.

4.1.2.1- Genel Usulsüzlükler

213 vergi usul kanununda birinci derece usulsüzlükler aşağıdaki gibidir. (Vergi Usul Kanunu Madde: 352)

✓Beyannamelerin zamanında verilmemesi(Ver-

gi ve harç beyannameleri)

✓213 Vergi Usul Kanununa istinaden zorunlu olan defterlerden bir veya daha fazlasının tutulmaması

✓Deftere yapılan kayıtların ve buna bağlı belgelerin sağlıklı incelemeye olanak tanımayacak kadar noksan, usulsüz veya karışık olması

✓Çiftçiler tarafından 213 Vergi Usul Kanununun 245. Maddesine istinaden muhtar ve ihtiyar heyetleri tarafından yapılan çağrılara süresinde katılmamaları

✓213 Vergi Usul Kanununun belirlemiş olduğu kayıt kurallarına uymamak

✓İşe başlamanın müddetinde bildirilmemesi

✓Onaylanması zorunlu kanuni defterlerden bir veya daha fazlasının onaylarının yapılmaması(-Defterler için belirlenen sürenin bitişinden başlayarak bir ay bittikten sonra onaylanan defterler, onaylanmış sayılmaz.)

✓Gelir vergisinde belirlenen diğer ücretlerden alınması gereken vergilerde, tarh müddeti sona ermesine rağmen verginin tarh edilmemesi

✓VİV beyannamelerinin 213 Vergi Usul Kanununun 342/2. Maddesinde belirlenen süre içinde verilmesi

213 vergi usul kanununda ikinci derece usulsüzlükler aşağıdaki gibidir. (Vergi Usul Kanunu Madde: 352)

✓VİV beyannamelerinin müddeti bitiminden itibaren 213 Vergi Usul Kanununun 342/1. Maddesinde belirlenen süre içinde verilmesi

✓Ekim ve sayım beyanlarının müddeti boyunca veya ilgili kanunun belirlemiş olduğu bilgilere göre yapılmaması

✓Türk vergi kanunlarına göre yapılması gereken yazılı bildirimlerin müddetinde yapılmaması(İşe başlama hariç)

✓Vergi karnelerinin müddetinin bitmesinden itibaren on beş gün geçmiş olmasına rağmen alınmaması

✓Onaylanması zorunlu kanuni defterlerden bir veya daha fazlasının belirlenen sürenin bitişinden başlayarak bir ay içerisinde onaylanan defterler

✓Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve içeriği ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenle-

melere ilişkin hükümlere uyulmaması

✓ Hesap veya işlemlerin doğruluğunu veya şeffaflığını bozmamak kaidesiyle bazı evrak ve belgelerin olmaması veya istenilen evrak ve belgelerin sunulmaması

4.1.2.1- Özel Usulsüzlükler

Yakın tehlike kabahati olarak ifade edilen özel usulsüzlükler Vergi Usul Kanununun 353. Maddesinde kendine yer bulmakla birlikte, genel olarak belirlenmiş bir kural olmasa da genel usulsüzlükler vergi yükümlülerin bildirimlerine yönelik iken, özel usulsüzlükler daha çok bildirim dışındaki ödevlere yöneliktir, denilebilir. (Muşmal, 2014, s. 29)

213 vergi usul kanununda özel usulsüzlük cezaları aşağıdaki gibidir. (Vergi Usul Kanunu Madde: 353)

A)Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması.

✓ Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanununun 227, 231 ve 234 üncü maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması

✓ Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevki irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenen zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlendiğinin tespiti ya da bu belgelerin bu Kanununun 227 nci maddesine göre hiç düzenlenmemiş sayılması

✓ 232 nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerinin almadıklarının tespit edilmesi

✓ Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları

✓ Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara

✓ Bu Kanununun 8 inci maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapanlara

✓ Belge basımı ile ilgili bildirim görevini belirlenen sürede yerine getirmeyen ya da bildirim eksik veya hatalı yapan matbaa işletmecilerine

✓ 4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikrofilm, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler

✓ Bu Kanununun 127 nci maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibine

✓ Bu Kanununun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun aynı maddenin üçüncü fıkrasının birinci cümlesinde belirtilen sürede ibraz edilmemesi durumunda

Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyam gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336 ncı madde hükmü uygulanmaz.

B) Damga vergisinde;

✓ Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden

C) Bilgi vermektan çekinenler ile 107/A, mükerrer 242, 256, 257, mükerrer 257 nci madde ve

Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar

✓ Bu Kanununun 86,148,149,150, mükerrer 242, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);

4.2- Vergi Suçları

4.2.1- Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı, yükümlülerin ödemekle mükellef oldukları vergileri, illegal yollardan ödevlerini yerine getirmemeleri suretiyle haksız kazanç elde etmeleri sonucu devletin vergi kaybına uğraması şeklinde tanımlanabilir. (Kapusuzoğlu, 2008, s. 125)

Kaçakçılık suçu, vergi yaptırım hukuku açısından bir suç olarak kabul edilmekte olup, bu suç, vergi ziyayı koşulu aranmaksızın objektif bir kısıtla işlenebilecek belirli yasa fiilleriyle ilişkilidir. Söz konusu fiiller, devletin vergi düzenini bozan ve hukuk düzenince kabul edilmeyen eylemler olarak kanunda belirtilmiştir. (Göngür, 2020, s. 175)

213 vergi usul kanununda kaçakçılık cezaları aşağıdaki gibidir. (Vergi Usul Kanunu Madde: 359)

a) Türk vergi kanunlarına göre muhafaza edilmesi gereken;

✓ Yasal defter ve kayıtlarında muhasebe ve hesap hilesi gerçekleştirenler, gerçeklikle veya bu işlemlerle alakalı herhangi ilgisi olmayanlar adına hesap açanlar, yapılması gereken kayıtların vergi matrahını azaltmasına sebep olacak şekilde tamamını veya bir kısmını başka defterlere, belgelere veya diğer kayıt ortamlarına kayıt ekleyenler

✓ Yasal defter ve belgeleri ile kayıtların aslını değiştiren veya gizleyenler veya içeriği yanıltıcı belge düzenleyenler veya içeriği yanıltıcı belge kullananlar 15 aydan 5 yıla kadar hapse hükmolunur. Noterlikçe tasdik edilen kayıtlar veya başka belgelerle sabit olunması, inceleme sırasında vergi denetimine yetkili kişilere defter ve belgelerin verilmemesi, bu hüküm uyarınca gizlemedir. İçerik olarak yanıltıcı belge, gerçek işlemlere dayanmakla birlikte miktar ve içeriği gerçekliğe aykırı olan belgelerdir.

b) Türk vergi kanunlarına göre düzenlenmesi ve tutulması veya muhafaza edilmesi gereken yasal defter, kayıt ve vesikaları yok eden, defter

yapraklarını yok ederek başka sayfa koyan ya da sayfa koymayanlar veya vesikaların tamamını ya da bir kısmını sahte olarak düzenleyen kişiler ile bu tür belgeleri kullananlar 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Sahte belge, gerçek bir işleme dayanmayan ya da gerçekmiş bir işlem yapılan belgelerdir.

c) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümleri gereğince Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan kişilerin belge basması ve bu belgeleri bilerek ve isteyerek kullananlar 2 yıldan 8 yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

ç) Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yetkilendirilmemiş olmalarına rağmen, ÖKC mührünü kaldıran, yazılımı ve donanımı değiştiren ya da yetkili olsun veya olmasın ÖKC hafızalarına, e-devre elemanlarına ya da dışsal donanım veya bağlantı sistemine veya kayda geçirilmeyen satışın engellenmesi amacıyla kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale eden kişiler, satışı gerçekleştirilen belge ve bilgilere kayda geçirilmeyi önleyen, kaydedilen bilgileri değiştiren ya da yok eden, ÖKC ya da diğer donanım sistemlerine veya kayda geçirilmeyen satışın engellenmesi amacıyla kurulan e-kontrol ve denetim sistemleri ya da başka sistemler aracılığıyla Hazine ve Maliye Bakanlığına ya da diğer kurumlara bildirilmesi gereken vesika, bilgi veya verilerin iletilmesini engelleyen ya da gerçek duruma aykırı bir şekilde iletilmesine sebep olanlar hakkında 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

4.2.2- Vergi mahremiyetinin ihlali

213 sayılı vergi usul kanununda geçen vergi mahremiyetine uymamaları halinde Türk Ceza Kanununun 239. Maddesi gereğince cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. (Vergi Usul Kanunu Madde: 362)

4.2.3- Mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar

213 sayılı vergi usul kanununun 6. Maddesinin son fıkrasına istinaden, vergi memurlarına vergi yükümlülerinin kanunları uygulaması sonucu hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları sonucu Türk Ceza Kanununun 257/1. Maddesi gereğince cezalandırılacağı, vergi ziyayı cezasına sebebiyet vermesi durumunda 213 sayılı vergi usul kanununun 344. Maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesileceğini hüküm altına alınmıştır. (Vergi Usul Kanunu Madde: 363)

4.3- Kanunilik İlkesi Gereğince Vergi Suç ve Cezalarını Azaltan veya Ortadan Kaldıran Sebep

4.3.1- Ödeme

Türk vergi ceza kanununda, kesilen cezalara dava açılmaması durumunda dava açma süresinin sona ermesinden itibaren, vergi mahkemesinde dava açılması durumunda, vergi mahkemelerinin karar vermesi, ilgili karar üzerine vergi idaresince düzenlenen ceza ihbarnamesinin ilgiliye tebliğ edildiği tarihten itibaren 1 ay içerisinde ödenmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. (Vergi Usul Kanunu Madde: 368)

4.3.2- Ölüm

213 sayılı vergi usul kanununun 372. Maddesi gereğince yükümlülerin ölmesi durumunda vergi cezalarının düşeceği hüküm altına alınmıştır. (Vergi Usul Kanunu Madde: 372)

4.3.3- Pişmanlık ve Islah

Mükelleflerin beyan esaslı vergilerde vergi ziyai cezasını gerektirecek eylemlerde bulunması ve bu eylemlere katılan diğer kişilerin kendi kendilerini dilekçe ile ihbar etmeleri durumunda aşağıda belirtilen şartları yerine getirmeleri halinde kendilerine vergi ziyai cezası uygulanmaz. (Vergi Usul Kanunu Madde: 371)

✓ Vergi yükümlüleri vergi idaresine kendi rızası ile haber vermesi ve verilen habere önce herhangi birinin dilekçe veya tutanak tutmak şartıyla ihbarda bulunmaması(Tutulan tutanak ve verilen dilekçenin mutlak surette kayıtlara alınması şarttır.)

✓ Mükellef dilekçe ile haber verdiği tarihten önce yetkili memurlar tarafından aynı vergi türüne ait incelemeye başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması

✓ Mükellefin daha önce vermemiş olduğu beyannamelerini dilekçe tarihinden itibaren 15 gün içerisinde vermesi

✓ Mükellefin dilekçe tarihi itibarıyla 15 gün içerisinde eksik beyanlarını tamamlaması veya yanlış olan beyanlarına düzeltme verilmesi

✓ Mükellefin dilekçe tarihi itibarıyla 15 gün içerisinde vadesi geçmiş vergileri 6183 sayılı amme alacaklarının tahsil usulü hakkında kanunun 51. Maddesine istinaden belirlenen gecikme zammı nispetinde ödemesi

Pişmanlık ve ıslah müessesesi emlak vergisine uy-

gulanmayacağına bilinmesi gerekmektedir.

4.3.4- Zamanaşımı

Vergi Usul Kanununa göre belirlenen zamanaşımı süreleri geçtikten sonra vergi cezalarının kesilmeyeceğini hüküm altına almıştır. Vergi ziyai cezasında zamanaşımı süresi, vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yılın birinci gününden itibaren 5 yıl içerisinde kesilmediği takdirde zamanaşımına uğrar. Aynı şekilde özel usulsüzlük cezalarında ise usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden itibaren 5 yıl içerisinde kesilmediği takdirde zamanaşımına uğrar. Vergi Usul Kanununa göre usulsüzlük cezalarında usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden itibaren 2 yıl içerisinde kesilmediği takdirde zamanaşımına uğrar. Vergi Usul Kanununun 36. maddesine göre usulsüzlük cezaları ile vergi ziyai cezaları aynı fiille işlenmesi halinde birleşme meydana gelecek olup, 5 yıl içerisinde kesilmediği takdirde zamanaşımına uğrar. Zamanaşımı süreleri yukarıda açıklandığı gibi olsa da, bu zamanlar içerisinde ceza ihbarnamesi mükelleflere tebliğ edilmesi halinde zamanaşımı süresinin kesileceğinin bilinmesi gerekmektedir. (Vergi Usul Kanunu Madde: 374)

4.3.5- İndirim

Kanun koyucu, tarh edilen vergi ve cezaların tahsili temel amaç olduğundan, ayrıca vergi mahkemelerin uzun sürmesi gibi sebeplerden dolayı Türk vergi sisteminde böyle bir uygulamayı yürürlüğe koymuştur. İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve cezaların aşağıda belirlenen nispetlerde vergi yükümlülerine tebliğ edilmesi halinde, vergi yükümlüleri 30 gün içerisinde idareye başvurmaları halinde, ayrıca 6183 sayılı kanunun ilgili maddelerine istinaden kabul edilen teminatları göstermesi ve tarh edilen vergi ve cezaları 3 ay içerisinde bildirmesi durumunda, vergi ziyai cezalarında ilk defa olması durumunda yarısı, takip eden vergi ziyai cezalarında üçte bir kadar vergi indirilecektir. Ayrıca usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında hesaplan cezaların yarısı indirim konusu yapılacaktır. Ancak belirlenen sürede vergi ve cezaların ödenmemesi halinde veya yargıya taşınması durumunda indirim müessesesinden yararlanamaz. (Kocaman, 2020, s. 57)

4.3.6- Hata ve Düzeltme

Vergi hatası, vergi hesaplamalarında ve vergilendirme aşamalarında yapılan hatalar sonucu haksız bir şekilde eksik veya fazla vergi alınma-

sı ve istenmesi durumu olarak tanımlanabilir. (Vergi Usul Kanunu Madde: 116)

Vergi cezalarında meydana gelecek hatalar, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 375. Maddesi uyarınca belirlenen usul ve şartlarda düzeltilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. (Vergi Usul Kanunu Madde: 375)

4.3.7- Terkin Müessesesi

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 155. Maddesi gereğince, yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve hasarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden; sahip oldukları varlıkların en az en az üçte birini kaybeden vergi yükümlülerin elde etmiş oldukları gelirlerin kaynaklarında meydana gelmiş olması sebebiyle bu kaynaklarla ilgili vergi cezaları ve borçları, aynı şekilde afetler nedeniyle varlıklarının en az üçte birini kaybeden vergi yükümlülerin, gelir kaynaklarına ilişkin oluşan vergi borçları ve vergi cezaları Maliye Bakanlığı tarafından zararlı orantılı bir şekilde kısmi veya tamamını kapsayacak şekilde terkin edebilir. (Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde: 155)

4.3.8- Tahakkuktan Vazgeçme

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarı belli bir tutarın altında olması ve yapılacak giderleri fazla olması halinde maliye bakanlığının yeniden değerlendirme oranına tabi tutularak belirlediği tutarın altındaki vergi ve cezalar tahakkuk ettirilmez. (Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde: 115)

4.3.9- Af

Vergi affı, egemen güce sahip olan devletin, kanunlarla alınması gereken vergi ve cezalardan bir kısmını veya tamamını belli şartlar dâhilinde tek taraflı olarak vazgeçmesi olmakla birlikte, yapılan affın vergi aslının ödenmesi şartına bağlanması mümkün dahilindedir. (Ergür, 2021, s. 196)

4.3.10- Yargı Kararı Hali

Vergi yükümlüleri adlarına ceza kesilmesi halinde bu cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açma haklarına sahiptirler. Vergi yükümlüleri vergi mahkemelerinde dava açabilmesinin koşulları, vergi tarh işlemleri ve cezaların kesinlik kazanması ile bu vergi ve cezalarına vergi yükümlülerine tebliğ edilmesi gerekmektedir. Kaynaktan kesilen vergilerde ödemenin gerçek-

leşmesi ve kaynaktan vergi kesenlerin verginin kesilme işlemlerini yapmış olması gerekmektedir. Ayrıca vergi yükümlüleri kendileri tarafın beyan edilen matrahlara kesilen vergilerde yargı yoluna başvuramayacaklarını bilmesi gerekmektedir.(Kocaman, 2020, s. 57)

4.3.11- Yanılma Ve Görüş Değişikliği Durumu

Yetkili makamların mükellefe yazılı olarak yanlış açıklamalarda bulunmaları halinde veya bir hükmün uygulanma şekli ile ilgili içtihadın değişmiş olması durumunda, vergi cezası kesilmeyecek ve gecikme faizi hesaplanmayacak olup, yetkili makamların bir hükmün uygulanma şekli konusundaki görüş ve kanaatini değiştirerek genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapması durumunda, bu yeni görüş ve kanaat, ilgili genel tebliğ veya sirkülerin yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olacak ve geriye dönük olarak uygulanamayacaktır. Ancak, yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında bu hüküm uygulanmayacağı bilinmesi gerekmektedir. (Vergi Usul Kanunu Madde: 369)

4.3.12- Mücbir Sebepler Hali

213 sayılı Vergi Usul Kanununda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin meydana gelmesi halinde, vergi yükümlüleri tarafından ispat edilmesi halinde cezanın kesilmeyeceği belirtilmiştir. (Vergi Usul Kanunu Madde: 373)

4.3.13- Uzlaşma Müessesesi

Uzlaşma, ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergilerle bunlara bağlı kesilen vergi ziyai cezalarının vergi idaresi ile mükellefler arasında kanuni metne bağlı kalarak miktarları konusunda anlaşmasıdır.(Buz, 2013, s. 6-8)

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, vergi usul kanununun ek 11 maddesinde düzenlenmiş olup, vergi incelemesi aşamasında idare ile mükellefler arasında ceza kesinleşmeden önce kanuna bağlı kalmak şartıyla vergi inceleme raporlarında tarhiyata konu olacak miktarlar üzerinde anlaşmaları halidir. Tarhiyat konusunda uzlaşma sağlanamaması halinde, mükellefler ceza kesinleşmesinden itibaren tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamazlar. (Vergi Usul Kanunu Madde: Ek-11)

Tarhiyat sonrası uzlaşma, vergi yükümlüleri ile idare arasında belli başlı şartların sağlanması halinde yapılması mümkündür. Zira ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara bağlı vergi ziyai cezaları ile 2024 yılı içerisinde-

de geçerli olan 23.000-TL aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının isabet eden miktarları, vergi ziyayı cezalarına neden olmasının kanunlara yeteri kadar hakim olunmaması veya yanılma ve görüş değişikliğinden kaynaklanması ya da 213 sayılı kanununda belirlenen vergi hataları ya da mahkeme kararları ile vergi idareleri arasında uyumsuzluk olması halinde mükellef ile vergi idaresi kısmen veya tamamen uzlaşabilir. Söz konusu uzlaşmanın Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinde belirlenen fiillerle vergi ziyayı cezasına sebep olunması durumunda tarh edilen vergi ve cezalar ile bu fiillere katılanlara belirlenen ceza ve Vergi Usul Kanununun 370/b. Maddesinde izaha davet müessesinden yararlanan mükellefler kapsam dışı olduğunun bilinmesi gerekmektedir. (Vergi Usul Kanunu Madde: Ek-1)

4.3.14- İzaha Davet Müessesesi

a) Ön tespit ve izah değerlendirme komisyonunca yapılan ön tespitlerle sınırlı olarak, nezdinde tespit yapılanın vergiyi ziyaa uğratmış olması durumunda, vergi incelesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce, tespit tarihi itibarıyla ayrıca tespit konusuyla sınırlı olarak ihbarın bulunmaması durumunda vergi ziyasına sebep olanlar izaha davet edilebilir.

Ön tespit ve izah değerlendirme komisyonunca tespit edilen hususlar sınırlı olarak mükellef pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz, bunun için tespitlerin mükellefe tebliğ edilmesi şarttır. Tebliğ tarihinde itibaren 30 gün içerisinde mükellefçe verilen izahın değerlendirme sonucu ayrıca mükellefe tebliğ edilir. (Vergi Usul Kanunu Madde: 370)

✓Ön tespit ve izah değerlendirme komisyonuna verilen izah sonucunda verginin ziyaa uğramadığının anlaşılması durumunda konuyla sınırlı olarak inceleme veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaz.

✓Ön tespit ve izah değerlendirme komisyonuna izahta bulunulmaması veya yeterli izahta bulunulmaması durumunda, değerlendirme işlemleri mükellefe tebliğ edildikten sonra 30 gün içerisinde; verilmemiş beyannamelerin verilmesi, hatalı olan beyanların düzeltilmesi veya eksik olanların tamamlanması ve vadesi geçen vergilerin 6183 sayılı kanuna göre gecikme zammı oranında bir zamlı 30 gün içerisinde her ay ve kesre ilişkin olarak hesaplanan zamlı ödenmesi halinde vergi ziyayı %20 oranında

kesilir. Ayrıca inceleme ve takdire sevk işlemi yapılmaz.

b) Ön tespit ve izah değerlendirme komisyonunca yapılan tespitlerin 359 uncu maddede yer alan kaçakçılık işlemlerine ilişkin olması durumunda mükellefler izaha davet edilmez. Ön tespitlerin SMİYB fiilinin işlenmesiyle ilgili olması durumunda, kullanılan belge tutarı yılda 100 bin Türk lirasını geçmemesi ve belge tutarının bir yıldaki mal ve hizmet alışlarına oranı %5'i aşmazsa tespit edilen hususlar mükellefe yazıyla tebliğ edilebilir. Tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde, verilmemiş beyannamelerin verilmesi, hatalı olan beyanların düzeltilmesi veya eksik olanların tamamlanması ve vadesi geçen vergilerin 6183 sayılı kanuna göre gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödenmesi durumunda vergi ziyayı %20 oranında kesilir. Buna rağmen vergi incelemesi yapılabileceği gibi eksik tarhiyat ikmal edilebilir. Ön tespit ve izah değerlendirme komisyonunca tespit edilen hususlar sınırlı olarak mükellef pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz, bunun için tespitlerin mükellefe tebliğ edilmesi şarttır. (Vergi Usul Kanunu Madde: 370)

4.3.15- Kanun yolundan vazgeçme Müessesesi

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi idare ve mükellefler arasında yargı sürecinde gerçekleşen ihtilafların hızlı şekilde çözülmesi, yargı mercilerinin iş yüklerinin azaltılması ve tahakkuk ve tahsilatın artırılması amacıyla kanun koyucu tarafından ihdas edilmiştir. (Vergi Usul Kanunu Madde: 379)

Vergi ve/veya ceza ihbarnamelerinin mükellefe tebliğinden itibaren, mükelleflerin uzlaşma, cezada indirim ve dava yoluna başvurma hakları bulunmaktadır. Mükelleflerin yargı yoluna başvurmaları durumunda vergi mahkemesince veya bölge idare mahkemelerince verilen kararlarda istinaf veya temyiz yolunun açık olması durumunda mükelleflerin vergi dairesine verecekleri dilekçe ile istinaf veya temyiz yolundan vazgeçerek dava sürecini Vergi Usul Kanunu 379. madde kapsamında sona erdirebilmektedir.

Mükellefin Vergi Usul Kanunu 379. madde kapsamında kanun yolundan vazgeçmesi durumunda vergi mahkemesi veya bölge idare mahkemesi tarafından silinen vergi tutarlarının yüzde 60'ı, onaylanan verginin tamamı ile onaylanan cezaların yüzde 75'i tahakkuk eder. Vergi Usul Kanunu 359'uncu maddede yer alan fiille-

re iştirak edilmesinden veya vergi aslının dava konusu edilmediği vergi ziyayı cezaları ile usulsüzlük cezaları ve özel usulsüzlük cezalarında ise mahkemece silinen tutarların yüzde 25'i ile onaylanan tutarların yüzde 75'i kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin ilgili vergi dairesine verilmesine müteakip tahakkuk eder. Ayrıca mükellefin kanun yolundan vazgeçmesiyle tahakkuk (dilekçenin vergi dairesine verildiği tarih tahakkuk tarihi sayılır) eden tutarların ödeme süresi kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihten itibaren bir aydır. Vergi mahkemesince onaylanan vergi tutarı hariç olmak üzere ilgili vergi ve cezaların tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi durumunda yüzde 20 indirim uygulanır. İndirimin uygulanması için ilgili vergi ve cezaların ait olduğu dönemden kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği süreye kadar uygulanacak gecikme faizlerinin de birlikte ödenmesi gerekmektedir. Ayrıca mükellef tarafından dava konusu edilen vergi ve cezalara ilişkin daha önce ödenen gecikme faizi ve gecikme zammı dahil tüm tutarlar nihai olarak tahakkuk eden tutarlardan mahsup edilir.

Mükellef tarafından kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda, idare istinaf veya temyiz yoluna başvuramaz, başvurmuş ise ilgili başvurular incelenmez. Ayrıca kanun yolundan vazgeçildiği anda vergi mahkemeleri veya bölge idare mahkemelerince hükmedilen avukatlık ücretleri, yargılama giderleri ve bunlara bağlı fer'ileri mükellef ve idare arasında karşılıklı olarak talep edilemez ve icra takibi yapılamaz.

KAYNAKÇA

Akgül, C. (2021). Vergilerin Kanuniliği İlkesi, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi SBE Kamu Hukuku ABD, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erzincan.

Aslan, M. S. (2020). Mükellemin Metodunu Takip Eden Usûlcülerin Hüsün-Kubuh Anlayışının Ceza Hukukunun Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi. İslam Hukuku Araştırmaları Dergisi, sayı, 36. ss. 131-150.

Ayyıldız, Y. Ve Ayyıldırım, K. (2015). Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yeri. Siyaset, Ekonomi Ve

Yönetim Araştırmaları Dergisi, cilt, 3. Sayı, 1. ss. 57-74.

Bıyık, Ö. (2019). Vergi Yaptırım Hukukunda Kanunilik İlkesi. Kırıkkale Üniversitesi SBE Kamu Hukuku ABD. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kırıkkale.

Buz, F. (2013). Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu: Uzlaşma Müessesesi ve Türkiye'deki Etkinliği. II. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi-Bildiriler Kitabı V. Bursa, 6-8.

Çelik, M. (2020). Türk Vergi Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Hukuki Güvenlik İlkesi Bağlamında Değerlendirilmesi. Akademikbakış Dergisi, Sayı, 76. ss. 14-34.

Demirbaş, B. (2009). Vergi Ceza Hukuku'nun Anayasal Temelleri. Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan. cilt, 2, ss. 953-985.

Diler, F. (2021). Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılmasında Hukuk Devleti Ve Sosyal Devlet İlkesi. Hacı Bayram Veli Üniversitesi LEE Kamu Hukuku ABD. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara.

Ergür, O. K. (2021). Türk Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi. Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, cilt, 11. sayı, 1. ss. 191-207.

Eroğlu, O. (2013). Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, cilt, 8. Sayı, 3. ss. 157-179.

Güner, K. C. ve Kargı, V. (2021). Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak Ve Özgürlükleri İhlâli Ve Yargı Yolu. Maliye Çalışmaları Dergisi, Sayı, 66. ss. 77-106.

Güngör, M. (2020). Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı, 44. ss. 269-300.

Gürpınar, B ve Yıldız, F. (2009). Türk Anayasal Sistemindeki Vergilendirme İlkelerinin Anayasa Mahkemesi Kararları Perspektifinden Analizi. Prof. Dr. Mualla ÖNCEL'e Armağan-Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını. cilt, 2. ss. 861-886.

Kapusuzoğlu, A. (2008). Vergi Kaçakçılığı Ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Kaçakçılığının Oluşumundaki Rolü. Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi SBE Dergisi, Cilt, 16. Sayı, 1. ss. 124-142.

Karakoç, Y. (2013). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. Dokuz Eylül

Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt, 15. ss. 1259-1308.

Kazaker, G. (2015). Vergi Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesine İlişkin Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine Düşünceler. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. sayı,16, ss. 4785-4814.

Kocaman, H. (2020). Türk Vergi Yargısı Ve Vergi Usul Kanunu Yönünden Kesilen Cezalara İlişkin Yargı Kararlarının İncelenmesi. İstanbul Arel Üniversitesi SBE İşletme ABD. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.

Muşmal, A.M. (2014). Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Ziyayı Kabahati. Selçuk Üniversitesi SBE Kamu Hukuku ABD. Konya.

Nişancı, F. S. (2019). Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşmanın Kanunilik İlkesine Göre İncelenmesi. Hasan Kalyoncu Üniversitesi SBE İşletme ABD. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Gaziantep.

Onay, M.F. (2023). Mehmet Furkan Onay, Kabahatler Hukukunda Kanunilik İlkesi. Ankara Üniversitesi SBE Kamu Hukuku ABD. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara.

Öz, Ersan. Tarihi Perspektiften Osmanlı'da Vergi. (<https://www.mevzuatdergisi.com/2004/12a/08.htm>) Erişim Tarihi: 24.12.2023

T.C. Yasalar (09.11.1982). Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. Ankara: Resmi Gazete (Mükerrer 17863 sayılı)

T.C. Yasalar (10/1/1961), 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (10703 sayılı).

Taşdelen, A. (2010). Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. cilt, 59. Sayı,4. ss. 767-796.

Tekbaş, A. (2010). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, cilt,12. ss.123-191.

Türk Dil Kurumu (www.tdk.gov.tr) Erişim Tarihi: 23.12.2023

Vatansever Öztürk, M. (2015). Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihî Gelişimi. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Sayı, 16. ss. 4815-4841.

Vergi Dosyası Vergi Akademi, Vergilemede Kanunilik (Yasallık) İlkesi, <https://vergidosyasi.com/2017/11/17/vergilemede-kanunilik-yasallik-ilkesi/> Erişim Tarihi: 23.12.2023

YAPAY ZEKA ARAÇLARININ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA VE ADAYLARINA ETKİLERİ

Eda Çevik

Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Türkiye
e-mail: eda.cevik@deu.edu.tr

Özet

Muhasebe, tarihsel olarak teknolojik ve toplumsal değişimlere uyum sağlamış bir alandır. Geçmişte ticari işlemlerin kaydedilmesiyle başlayan bu alan, günümüzde yapay zeka (YZ) gibi teknolojilerle yeni bir boyut kazanmıştır. YZ, muhasebe süreçlerini otomatikleştirirken, muhasebecilerin daha stratejik ve analitik görevler üstlenmesini gerektirmektedir. Ancak sadece teknik becerilerin geliştirilmesiyle değil, etik sorumluluklar ve toplumsal etkiler konusunda farkındalık kazandırılmasıyla da şekillendirilmelidir. YZ'nin karar alma süreçlerine etkisi, profesyonellerin etik standartlara uygun şekilde hareket etmelerini zorunlu kılmaktadır. Eğitim kurumları, YZ ile muhasebe eğitimine, stratejik düşünme ve etik karar verme gibi beceriler kazandıracak uygulamalı eğitim modelleri sunmalıdır. Bu sayede, gelecekteki muhasebe profesyonelleri, YZ araçlarını etkili ve sorumlu bir şekilde kullanmaya hazırlanacaktır.

Anahtar kelimeler: Yapay zeka, Muhasebe Eğitimi

Abstract

Accounting has historically adapted to technological and societal changes. What began with the need to record commercial transactions has evolved into a field that now incorporates technologies like artificial intelligence (AI). AI automates accounting processes, requiring accountants to take on more strategic and analytical roles. However, this transformation should not only focus on developing technical skills but also on raising awareness of ethical responsibilities and societal impacts. The influence of AI on decision-making processes necessitates that professionals act in accordance with ethical standards. Educational institutions should offer practical training models that equip students with skills like strategic thinking and ethical decision-making, integrating AI into accounting education. This will ensure that future accounting professionals are prepared to use AI tools effectively and responsibly.

Keywords: Artificial Intelligence, Accounting Education

Citation/Atf: ÇEVİK, E. (2024). 2023 YAPAY ZEKA ARAÇLARININ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA VE ADAYLARINA ETKİLERİ. *İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ*. 7(3): 503-506.

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Eda Çevik
E-mail: eda.cevik@deu.edu.tr



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

Giriş

Muhasebe, toplumsal, ekonomik ve teknolojik değişimlere paralel olarak sürekli evrim geçiren bir disiplin olarak, geçmişten günümüze birçok metodoloji ve teorik çerçeveye şekillenmiştir. Antik uygarlıklardan itibaren ticari işlemlerin kaydedilmesi ihtiyacıyla başlayan muhasebe uygulamaları, günümüzde yapay zeka (YZ) gibi ileri teknolojilerin entegrasyonu ile yeni bir boyut kazanmıştır. Muhasebenin temelleri, özellikle çifte kayıt yöntemiyle sistematik bir yapıya kavuşmuş (Kızıl, 2023) ve bu yöntem muhasebe pratiğinin dönüşümünde kilit bir rol oynamıştır. Modern dönemde ise yapay zeka araçlarının muhasebeye dahil edilmesi, bu mesleğin geleneksel uygulamalarını yeniden tanımlama gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Muhasebe tarihi, yalnızca geçmiş uygulamaların incelenmesiyle sınırlı kalmamakta; aynı zamanda güncel sorunlara çözüm üretmek ve gelecekteki uygulamaları şekillendirmek için kritik bir bilgi birikimi sunmaktadır. Akademisyenler, muhasebe tarihinin müfredatlara dahil edilmesinin öğrencilere muhasebenin toplumsal rolü ve çağdaş meseleler bağlamında daha derin bir anlayış kazandıracağını ifade etmektedir (Güvemli & Yalçın, 2023). Özellikle COVID-19 pandemisi gibi küresel olaylar, muhasebe uygulamalarında geçmiş deneyimlerin ve tarihsel perspektifin önemini bir kez daha gözler önüne sermiştir (Bensadon vd., 2022). Bu bağlamda, YZ teknolojilerinin hızla gelişmesi, muhasebe eğitiminde ve uygulamalarında yenilikçi yaklaşımlara kapı aralamaktadır.

YZ araçlarının muhasebe mesleğine etkisi, sadece operasyonel süreçlerin hızlanması ve verimliliğin artmasıyla sınırlı değildir. Aynı zamanda, muhasebe meslek mensuplarının rollerini yeniden tanımlama ve adayların meslek için gerekli becerileri edinme süreçlerini de etkilemektedir. Muhasebe tarihine dair metodolojik yaklaşımların çeşitlenmesi (Edwards, 2024), bu teknolojik dönüşümün tarihsel bir bağlamda ele alınmasını sağlayarak, muhasebenin hem geleneksel hem de çağdaş yönlerini anlamada bütüncül bir çerçeve sunmaktadır. Bu nedenle, YZ araçlarının etkilerini değerlendirirken, muhasebenin tarihsel kökleri ile teknolojinin getirdiği dönüşüm arasında dengeli bir yaklaşım geliştirilmesi gerekmektedir.

Bu derlemede hem profesyonellere hem de adaylara nasıl bir muhasebe eğitimi verilme-

si gerektiği literatürden verilen bilgilerle tartışılmıştır. Sonuç bölümünde bir YZ eğitiminin hazırlanmasında temel teknoloji okuryazarlığı, sürdürülebilirlik, etik, veri analizi ve karar verme alanlarının temel alınacak odak noktaları olarak önerilmiştir.

Muhasebe Süreçlerinin Dönüşümü ve Yapay Zeka Teknolojilerinin Rolü

Muhasebe süreçleri, tarihsel olarak manuel veri girişi, defter tutma ve kâğıt bazlı raporlama gibi zaman alıcı ve hata riski yüksek işlemlerle tanımlanmıştır (Stein Smith, 2018). Bu geleneksel yöntemler, muhasebe meslek mensuplarının yoğun emek harcamasına ve süreçlerin verimsizleşmesine neden olmuştur. Ancak, bilgisayarlı muhasebenin ilk adımları, 1954 yılında General Electric'in elektronik bilgisayarları çalışan maaşlarını hesaplamak için kullanmasıyla atılmıştır ve o zamandan bu yana muhasebe sistemleri önemli dönüşümler geçirmiştir (Liu, 2020). Bu dönüşüm, muhasebe uygulamalarını daha hızlı, güvenilir ve erişilebilir hale getirmiştir.

Yapay zeka (YZ) ve otomasyon teknolojilerinin entegrasyonu, geleneksel muhasebe süreçlerinde devrim yaratmıştır. YZ, manuel işlemleri azaltarak veri girişi ve mutabakat gibi tekrarlayan görevleri otomatikleştirir, insan hatasını en aza indirir ve karar verme süreçlerini iyileştirir (Beryl Odonkor vd., 2024; Oviya vd., 2024). Robotik süreç otomasyonu (RPA) ve makine öğrenimi algoritmaları, gerçek zamanlı veri analizi sağlayarak finansal risk yönetimini güçlendirmekte ve stratejik planlamada daha doğru öngörüler sunmaktadır (Hryhoriv vd., 2024). Bu gelişmeler, muhasebe meslek mensuplarının rollerini de dönüştürerek, onları veri analisti ve stratejik danışman rollerine daha yakın hale getirmiştir.

Ancak, geleneksel muhasebe bilgilerinin tamamen geçerliliğini yitirdiğini söylemek için henüz erken olduğu belirtilmektedir. Muhasebe standartları geliştiren kuruluşlar, muhasebe bilgilerinin güvenilir ve doğru olmasını sağlamak için çalışmalarına devam etmektedir (Appiah & Acheampong, 2019). Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) 2018 Konsept Çerçevesi, finansal raporlarda "önemlilik" ve "gerçek sunum" kavramlarını temel nitelikler olarak belirlemiştir. Bu çerçevede, muhasebe bilgileri, kullanıcıların karar alma süreçlerinde değer yaratmaya devam etmektedir. Dolayısıyla, YZ teknolojilerinin getirdiği yenilikler ile geleneksel muhasebe ilkelerinin entegrasyonu, meslek

mensupları ve adayları için kritik bir öneme sahiptir. Aktif çalışan meslek mensuplarının günü yakalaması için eğitim programları düzenlenmesi önerilirken, henüz lisans ve önlisans eğitimde olan aday meslek mensuplarının eğitim programlarına yapay zeka teknolojilerinin eklenmesi tavsiye edilmektedir.

Muhasebe Eğitimi ve Yapay Zeka

YZ teknolojilerinin muhasebe eğitimine entegrasyonu, muhasebe mesleğinin geleceğini şekillendirmekte ve eğitim kurumları için yeni fırsatlar ve zorluklar doğurmaktadır. Geleneksel muhasebe eğitiminin kağıt tabanlı süreçlerden dijital sistemlere geçişi, teknolojik gelişmelerle hızla uyum sağlama ihtiyacını vurgulamaktadır (Ali vd., 2023). Bu dönüşüm, muhasebe müfredatlarının YZ, veri analitiği ve makine öğrenimi gibi konuları içerecek şekilde yeniden yapılandırılmasını gerektirir. Ayrıca, etik sorumluluklar ve YZ'nin muhasebe üzerindeki etkileri gibi unsurlar da müfredatın ayrılmaz bir parçası olmalıdır (Brabete vd., 2024)

YZ'nin muhasebe eğitiminde kullanımında, yalnızca teknik becerilerle sınırlı kalmamakta, aynı zamanda sosyal ve eleştirel perspektiflerin de dikkate alınmasını zorunlu hale getirmektedir. Üniversitelerin, geleneksel teknik odakların ötesine geçerek, muhasebe eğitimine geniş bir bakış açısı kazandırmaları önerilmektedir (Ballantine vd., 2024). Bu sayede, öğrenciler teknolojiyi eleştirel bir şekilde değerlendirme ve etik kararlar alma gibi beceriler kazanarak, daha donanımlı profesyoneller haline gelebilirler.

Eğitimde YZ kullanımı, öğrencilerin becerilerini de dönüştürmektedir. Muhasebe öğrencilerinin eleştirel düşünme, iletişim ve yenilikçilik gibi yetkinlikler kazanması, YZ tarafından otomatikleştirilen rutin görevler nedeniyle daha da önemli hale gelmiştir. YZ araçlarının, muhasebe süreçlerini hızlandırarak hata oranlarını azaltması, muhasebecilerin stratejik ve analitik görevlere odaklanmalarına olanak tanır. Dolayısıyla, teknik bilginin yanı sıra, karmaşık finansal analizler yapabilme yeteneği de ön plana çıkmaktadır (Saad, 2024).

YZ tabanlı yenilikçi eğitim modelleri, muhasebe eğitimini daha etkileşimli ve kişiselleştirilmiş hale getirme potansiyeline sahiptir. Yapay zeka tarafından oluşturulan içerikler (AIGC), öğrenci katılımını artırarak öğrenme deneyimlerini zenginleştirebilir. Deloitte gibi kuruluşların ger-

çekleştirdiği örnek olay çalışmaları, AIGC'nin dinamik ve uygulamalı öğrenme ortamları oluşturmadaki başarısını göstermektedir (Wei & Qi, 2024). Bu yöntemler, öğrencilerin teorik bilgilerini pratikle birleştirmelerine ve muhasebenin gerçek dünyadaki uygulamalarını daha iyi kavramalarına yardımcı olabilir.

Ancak, YZ'nin muhasebe eğitimine entegrasyonu bazı endişeleri de beraberinde getirmektedir. Özellikle akademik dürüstlüğün korunması ve teknolojinin aşırı kullanımı gibi konular, dikkatle ele alınması gereken alanlardır (Ali vd., 2023). Teknoloji ve insan faktörü arasında denge sağlamak, muhasebe eğitiminin geleceği açısından kritik bir öneme sahiptir. Eğitim kurumlarının, YZ'nin sağladığı avantajları en iyi şekilde kullanırken, muhasebenin temel ilkelerini ve insan unsurunu ihmal etmemeleri gerekmektedir.

Sonuç

YZ teknolojileri, muhasebe süreçlerini otomatikleştirerek operasyonel verimliliği önemli ölçüde artırmaktadır. Ancak bu otomasyon, muhasebecilerin yalnızca rutin görevlerden değil, aynı zamanda stratejik düşünme ve problem çözme gibi yüksek katma değerli roller üstlenmelerini gerektirmektedir (Ali vd., 2023). Bu dönüşüm, muhasebe profesyonellerinin YZ'nin sunduğu verileri doğru analiz etmelerini ve etik kararlar almalarını zorunlu kılar. Ayrıca, YZ araçlarının muhasebe karar alma süreçlerine olan etkilerinin eleştirel bir bakış açısıyla değerlendirilmesi, meslek etiği ve sorumluluğu açısından büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, muhasebe eğitiminin, YZ'nin potansiyel faydalarını ve risklerini dengeleyen bir yapı sunması gerekmektedir. Ayrıca, etik ve sürdürülebilirlik odaklı eğitim, YZ tabanlı kararların potansiyel sosyal, ekonomik ve çevresel etkilerini değerlendirme becerisi kazandırarak muhasebecilerin daha sorumlu ve bilinçli hareket etmelerini sağlar (Wei & Qi, 2024).

YZ eğitimi, muhasebe öğrencileri ve profesyonelleri için teori ile pratiği birleştiren bir modelle sunulmalıdır. Eğitim programları; vaka analizleri, simülasyonlar ve uygulamalı projeler aracılığıyla öğrencilerin gerçek dünya YZ uygulamaları ile tanışmalarını sağlamalıdır. Aynı zamanda, stratejik karar verme becerilerini geliştirmeye yönelik senaryolar üzerinde çalışmak, meslek mensuplarının değişen rollere uyum sağlamasını kolaylaştıracaktır (Ali vd., 2023).

Sonuç olarak, yapay YZ muhasebe mesleği üye-

rindeki etkisi, yalnızca operasyonel verimliliği artırmakla sınırlı kalmaz; aynı zamanda muhasebenin rolünü ve doğasını da köklü bir şekilde yeniden tanımlar. Bu dönüşüm, muhasebe mesleğinin YZ teknolojileriyle uyumlu bir şekilde evrilerek daha etik, sürdürülebilir ve toplumsal faydayı gözeten bir yapıya kavuşmasını sağlayacaktır (Bensadon vd., 2022). Eğitim kurumları ve muhasebe profesyonelleri, YZ'nin sunduğu fırsatları değerlendirirken, etik sorumlulukları göz önünde bulundurarak, sürdürülebilir ve adil bir muhasebe pratiği oluşturmayı amaçlayan bütüncül bir yaklaşım benimsemelidir.

Kaynaklar

- Ali, S. M., Hasan, Z. J., Hamdan, A., & Al-Mekhlaf, M. (2023). Artificial Intelligence (AI) in the Education of Accounting and Auditing Profession. İçinde B. Alareeni, A. Hamdan, R. Khamis, & R. E. Khoury (Ed.), *Digitalisation: Opportunities and Challenges for Business* (C. 621, ss. 656-664). Springer International Publishing. https://doi.org/10.1007/978-3-031-26956-1_61
- Appiah, K. O., & Acheampong, O. (2019). Has traditional accounting information lost its relevance? *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 17(3), 554-570. <https://doi.org/10.1108/JFRA-05-2016-0037>
- Ballantine, J., Boyce, G., & Stoner, G. (2024). A critical review of AI in accounting education: Threat and opportunity. *Critical Perspectives on Accounting*, 99, 102711. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2024.102711>
- Bensadon, D., Sandu, R., & Zimnovitch, H. (2022). Accounting and work in historical perspective. *Accounting History*, 27(2), 188-193. <https://doi.org/10.1177/10323732221094355>
- Beryl Odonkor, Simon Kaggwa, Prisca Ugomma Uwaoma, Azeez Olanipekun Hassan, & Oluwatoyin Ajoke Farayola. (2024). The impact of AI on accounting practices: A review: Exploring how artificial intelligence is transforming traditional accounting methods and financial reporting. *World Journal of Advanced Research and Reviews*, 21(1), 172-188. <https://doi.org/10.30574/wjarr.2024.21.1.2721>
- Brabete, V., Barbu, C. M., Cîrciumaru, D., Goagără, D., & Berceanu, D. (2024). Redesign of Accounting Education to Meet the Challenges of Artificial Intelligence A Literature Review. *Amfiteatru Economic*, 26(65), 275. <https://doi.org/10.24818/EA/2024/65/275>
- Edwards, J. R. (2024). British traditions and contributions to accounting history research. *Accounting History*, 10323732221147046. <https://doi.org/10.1177/10323732221147046>
- Güvemli, B., & Yalçın, N. (2023). The role of history in accounting education: An evaluation from the perspective of academics. *Accounting Education*, 1-18. <https://doi.org/10.1080/09639284.2023.2291438>
- Hryhoriv, O., Abramov, A., & Krochak, O. (2024). Modernization of accounting processes in public institutions: Efficiency and transparency. *Economics. Finances. Law*, 4/2024, 63-68. <https://doi.org/10.37634/efp.2024.4.13>
- Kizil, C. (2023). HISTORY OF ACCOUNTING FROM THE ANCIENT CIVILIZATIONS TO THE OTTOMAN EMPIRE AND REPUBLIC OF TURKEY. *EKEV Akademi Dergisi*, 0(93), 82-102. <https://doi.org/10.17753/sosekev.1166528>
- Liu, Y. (2020). The Influence of Accounting Computerization on Traditional Accounting. *2020 Conference on Social Science and Natural Science*. <https://doi.org/10.38007/Proceedings.0001279>
- Oviya, S., Sharadha, N., Bhuvaneshwari, E., Vijayalakshmi, S., & Sushma, K. (2024). The Impact of Automation and Ai in Revolutionising Traditional Accounting Methods. *Journal of Informatics Education and Research*. <https://doi.org/10.52783/jier.v4i2.1001>
- Saad, A. M. A. (2024). Adapting accountants to the AI revolution: University strategies for skill enhancement, job security and competence in accounting. *Higher Education, Skills and Work-Based Learning*. <https://doi.org/10.1108/HESWBL-10-2023-0295>
- Stein Smith, S. (2018). Digitization and Financial Reporting – How Technology Innovation May Drive the Shift toward Continuous Accounting. *Accounting and Finance Research*, 7(3), 240. <https://doi.org/10.5430/afr.v7n3p240>
- Wei, Q., & Qi, W. (2024). Research on Innovative Teaching Models in Accounting Education Based on Artificial Intelligence Generated Content (AIGC). *Journal of Higher Education Teaching*, 1(2), 83-90. <https://doi.org/10.62517/jhet.202415213>



TÜRKİYE İÇİN HİDROJEN EKONOMİSİNE GEÇİŞ: MALİYET PROJeksiYONU VE PESTLE ANALİZİ BULGULARI

İbrahim Çağlayan

İktisat Yüksek Lisans Öğr., Dokuz Eylül Üniversitesi, Türkiye, e-mail: ibrahimcaglayana@gmail.com

Öz

Günümüzde enerji ihtiyacının artması, sınırlı fosil kaynakların çevre ve iklim krizine yol açması sebebiyle alternatif enerji kaynaklarının arayışını hızlandırmıştır. Fosil yakıt bağımlılığı, sera gazı salınımına ve iklim değişikliği krizine yol açarken, güneş, rüzgar vb. yenilenebilir kaynaklar bu sorunların üstesinden gelmek için önemli bir çözüm sunmaktadır. Ancak yenilenebilir enerji kaynaklarının enerji arzının istikrarsız olması sebebiyle enerji ihtiyacının tamamı düzenli karşılanamamaktadır. Bu nedenle yenilenebilir kaynakların kullanımına ek olarak hidrojene ihtiyaç duyulmaktadır. İkincil enerji kaynağı olarak hidrojenin kullanılması için hem dünyada hem de Türkiye’de çalışmalar sürmektedir. Bu çalışmada güneş, rüzgar vb. enerji kaynaklarına ek olarak hidrojen enerjisinin incelenmesi sonucu hidrojenin üretimi, depolanması, taşınması ve enerjiye dönüşümü, hidrojenin kullanım alanları ve hidrojen ekonomisi hakkında bilgi verilmektedir. Türkiye’de hidrojen enerjisi ile ilgili maliyet göstergeleri dikkate alınarak hidrojen enerjisi kaynaklı bir ekonomiye geçişin nasıl mümkün olabileceği araştırılmaktadır. Hidrojen projeksiyonunu verilerek fosil kaynaklara elde edilen bulgulara ek olarak bütünsel bir değerlendirme yapmak amacıyla PESTLE analizi seçilip uygulanmıştır. Uygulanan PESTLE analizinin bulguları ışığında ülke ekonomisinin hidrojen kaynaklı bir ekonomiye geçişi ve sonuçları değerlendirilmiştir. Sonuç olarak Türkiye’nin Hidrojen Ekonomisine geçiş sürecine ilişkin bir yol haritası önerilmektedir. (ÇAĞLAYAN, Hidrojen Enerjisi Kaynaklı Bir Ekonomiye Geçiş Nasıl Mümkün Olabilir? Türkiye İçin Karşılaştırmalı Bir yol Haritası Önerisi., 2023, s. 10)

Anahtar Kelimeler: Hidrojen Ekonomisi, Yenilenebilir Enerji, PESTLE

Citation/Atf: ÇAĞLAYAN, İ. (2024). TÜRKİYE İÇİN HİDROJEN EKONOMİSİNE GEÇİŞ: MALİYET PROJeksiYONU VE PESTLE ANALİZİ BULGULARI. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(3): 507-514.

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
İbrahim Çağlayan
E-mail: ibrahimcaglayana@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

Endüstriyel çağdan beri nüfus artışları, tüketim alışkanlıklarındaki değişimler ve teknolojik gelişmeler enerji ihtiyacımızı arttırmaktadır. Artan enerji ihtiyacı büyük ölçüde fosil yakıtlardan karşılanmaktadır. Fosil yakıtların CO₂ salınımı, iklim ve çevre sorunlarını beraberinde getirmektedir. Buna ek olarak fosil kaynakların dünya üzerinde belli yerlerde az miktarda bulunması, pandemi ve enerji krizlerinin meydana gelmesi alternatif enerji kaynak arayışını hızlandırdı. Fosil yakıtlara alternatif olarak rüzgar, güneş ve hidroelektrik vb. yenilenebilir kaynaklar ileri sürülmektedir. Sürekli artan enerji talebine karşın yenilenebilir kaynakların arzının istikrarsız olması elde edilen enerji ile üretilen elektriğin depolama maliyetlerinin yüksek olması alternatif enerji depolama yöntemlerine ihtiyacı ortaya çıkarmaktadır. Bu konuda bir enerji taşıyıcısı olarak hidrojenin kullanılması güneşsiz, rüzgarsız ve barajların enerji üretilmediği dönemlerde hidrojen ile depolanan enerji ihtiyaç duyulduğunda kullanılabilir. Böylece enerji arzında daha istikrarlı bir yapı sağlanacaktır (ÇAĞLAYAN & UTKULU,2023) .

Hidrojen H Sembolü ile ifade edilen tek elektrona sahip bir atomdur. Hidrojen evrenin yaklaşık %70'ini oluşturması ile birlikte kararsız yapısı sonucu diğer atomlarla bileşik yapma eğilimindedir. Bu durum da Hidrojenin saf halde bulunmasını zorlaştırır. Hidrojen su, amonyak, petrol, kömür, doğal gaz vb. birçok yakıtın da içeriğinde bulunur. Hidrojen gaz halde çok seyrek yapıya sahiptir. Yaklaşık bir kilogram Hidrojen 11 metreküp hacme sahiptir. Bu durum gaz halde hidrojenin depolanmasını ve taşınmasını zorlaştırmaktadır. Hidrojenin daha az hacim kaplaması için -253 derece soğutulmalı veya yüksek basınçlı tüplere depolanmalıdır. Bu durum depolama maliyetlerini arttırmaktadır. (Veziroğlu, 2001) Hidrojen elde edilme yöntemine göre yeşil, mavi, kahverengi olmak üzere sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmada hiç karbon emisyonuna yol açmayan yeşil hidrojen üzerinde duracağız. Yeşil hidrojen saf suya

uygulanan hidroliz yöntemi ile su hidrojen ve oksijen moleküllerine ayrılır. Hidrojen depolanarak yakıt veya hammadde olarak kullanılmak üzere depolanır. Oksijen molekülleri ise tüplere depolanarak sanayi ve sağlık sektöründe kullanılabilir. (TENMAK TEMEN, 2023)

Üretilen yeşil hidrojen kullanılmak istendiğinde hidrojen motoru veya yakıt hücreli motorlar sayesinde enerji olarak kullanılabilir. Bu kullanım sonrası doğaya karbon salınımı meydana gelmez. Bununla birlikte hidrojen kullanımı çevre kirliliğine yol açmamaktadır. (TÜBİTAK MAM, 2020)

Bu çalışmanın birinci bölümünde hidrojen üretim ve kullanım maliyetlerini incelemektedir. İkinci bölümünde Türkiye ekonomisinde hidrojen enerjisinin yeri incelenmiştir. Üçüncü bölümde hidrojen enerjisi kullanımının Türkiye'ye etkileri ve sağlayacağı olası iktisadi avantajlara yer verilmiştir. Son olarak da PESTLE analizi doğrultusunda hidrojen ekonomisine geçişin potansiyel sonuçları ve politika önerilmektedir.

2. HİDROJEN ÜRETİM VE KULLANIM MALİYETİ: MUKAYESELİ BİR MALİYET PROJESİYONU

Günümüzde hidrojen üretim ve kullanım maliyetini etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Öncelikte Elektroliz yöntemi uygulanacak suyun saf olması gerektiğinden suyun arıtılma maliyeti mevcuttur. Elektroliz yönteminin uygulanması için yenilenebilir enerji kaynaklarından üretilen elektrik kullanılmaktadır. Hidrojenin depolanması için yüksek basınçlı tanklar veya mevcut doğal gaz depolama tesisleri kullanılabilir. Aynı şekilde hidrojen tanker, hidrojen boru hatları veya katı hidrojen taşıma araçları ile taşınabilmektedir. Henüz hidrojen üretiminde ölçek ekonomisine geçilmemiş olması günümüzde hidrojenin yüksek maliyetli olmasının önemli bir nedenidir. (Enerjisa, 2023)

Hidrojen maliyetlerinin düşürülmesi yönündeki çalışmalar ve yenilenebilir enerji alanında teknolojik gelişmeler hidrojen ma-

liyetlerinin azaltılmasına ciddi katkı sağlamaktadır. Aşağıdaki grafikte yeşil hidrojen üretim maliyet projeksiyonu verilmiştir.

Günümüzde 1 kilogram yeşil hidrojenin üretim maliyeti 4 ile 9 ABD doları seviyelerindedir. Bu durum Hidrojenin fosil yakıtlarla fiyat rekabeti yapmasını engellemektedir. hidrojen teknolojilerinin geliştirilmesi ile 2030 yılı 2-3 ABD doları seviyelerine indiğinde fosil yakıtlarla rekabet edebilir hale gelecektir. Uzun vadeli hedefte 1 kilogram yeşil hidrojenin maliyeti 1 ABD doları olma-

sı beklenmektedir.

Enerji kaynaklarının birim Megavat saat enerji üretimi maliyeti karşılaştırmak için yukarıda girdi olarak ihtiyaç duyulan enerji kaynakları verilmiştir. Buradan hareketle aşağıdaki tabloda bir birim Megavat saat üretimin enerji kaynakları bakımından maliyetleri karşılaştırılmıştır. (İstanbul Ticaret Odası, 2022)

Tablo 1. Hidrojenin Maliyet Projeksiyonu

Yıl	Yenilenebilir enerji maliyeti (\$/MWh)	Hidrojenin Maliyeti (\$/MWh)	Hidrojenin Maliyeti (\$/kg)
2010	360	600	24
2024	30-45	100-225	4-9
2030	15-27	35-55	2-3
Büyük Ölçekli Hedef	10-13	22-28	< 1

Kaynak: Alvera,2022:241

Tablo 2. Birim MWh enerji için ihtiyaç duyulan kaynak miktarı

Enerji (MWh)	Petrol (boe)	Doğal gaz Avrupa (scm)	Doğal gaz (MMBtu)	Kömür (TCE)	Gri Hidrojen KG	Mavi Hidrojen KG	Yeşil Hidrojen KG
1	0,6	91,4	3,41	0,12	25	25	25

Kaynak: Alvera,2022:39

Tablo 3. Birim MWh enerji için ihtiyaç duyulan kaynak Maliyeti (\$/MWh)

Enerji (MWh)	Petrol	Doğal gaz Avrupa	Doğal gaz ABD	Kömür	Gri Hidrojen	Mavi Hidrojen	Yeşil Hidrojen
Eşdeğer Enerji Maliyetleri (\$/ MWh)	38	22	10	14	50	60	100-225

Kaynak: Alvera,2022:39

Tablo 3'deki birim MWh maliyetlerine göre günümüz koşullarında 1 MWh elektrik üretiminin yaklaşık maliyeti 100-225 ABD dolarıdır. Fosil kaynaklarla yeşil hidrojen karşılaştırıldığında belirgin maliyet farklılıkları görülmektedir. 2030 yılına kadar yeşil hidrojen 1 MWh elektrik üretim maliyeti 75 ABD doları seviyelerine indirilebilecektir. Hidrojenden üretilen birim MWh elektriğin uzun vadeli projeksiyonda 25 dolara düşürülerek doğalgaz ve petrol ile rekabet edebilir duruma gelecektir. (SHURA, 2021)

3. TÜRKİYE EKONOMİSİNDE HİDROJEN ENERJİSİNİN YERİ VE PESTLE ANALİZİ

Türkiye'de henüz hidrojen bir yakıt bir yakıt olarak yaygınlaşmasa da hammadde olarak sağlık, ağır sanayi, cam ve çimento vb. birçok alanda kullanılmaktadır. Hidrojen maliyetlerinin düşürülmesi ile birlikte ağır sanayide de kür ve doğalgazın yerini alabilecektir. (Bekar, 2007)

Bu çalışmanın ikinci bölümünde Hidrojen enerjisinin Kullanımının etkileri PESTLE Analizi ile değerlendirilmektedir. PESTLE analizi ile Hidrojen enerjisi kaynaklı bir ekonomiye geçişin Politik, ekonomik, sosyal, teknolojik ve çevresel nasıl etkilerinin neler olduğu araştırılmıştır. Bu doğrultuda Hidrojen enerjisinin Türkiye için Politik, ekonomik, sosyal ve teknolojik yansımaları aşağıda yer almaktadır. (İstanbul Ticaret Odası, 2022)

Politik Faktörler

- Hidrojen teknolojilerinin henüz çok yeni olmasından dolayı politik ve siyasi projeksiyon hazırlanmamıştır.
- Türkiye 2035 ve 2053 Karbon sıfır hedefleri doğrultusunda yenilenebilir enerji kaynaklarına yönelik çalışmalar teşvik edilmektedir. Bu kapsamda TÜBİTAK-MAM hidrojen alanındaki çalışmalar devam etmektedir.
- Avrupa Yeşil Mütabakatı ve Karbon düzenlemesi yönündeki politikalar yakıt olarak hidrojenin kullanımını teşvik etmektedir. (SHURA, 2021)

Ekonomik Faktörler

- Hidrojen bor madeni ile daha düşük maliyetle güvenle depolanabilir.
- Mevcut doğal gaz boru hatları ile taşınabildiği için yatırım maliyeti düşürülebilir .
- Hidrojenin depolanmasındaki zorluklar yüksek maliyeti beraberinde getirmektedir.
- Hidrojenin taşınmasında sıkıştırma ve güvenlik maliyetleri yüksektir.
- İhtiyaç fazlası üretilen Hidrojenin ihracatı sağlanabilecektir.
- Fosil kaynakların ithal edilmesi için gereken döviz cinsinden maliyet azalacaktır. (T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, 2022)

Sosyal Faktörler

- Hidrojenin alanında bilgi eksikliği mevcut olduğundan dolayı yaygınlaşmamıştır.
- Hidrojenin kullanılması bir çok yeni istihdam alanının açılmasını sağlayacaktır. (AL & ATEŞ, 2022)
- Hidrojen teknolojilerinin geliştirilmesi sonucu maliyetlerin düşürülmesi sağlanacaktır.

Teknolojik Faktörler

- Hidrojenin enerji kaynağı olarak kullanılması yenilenebilir enerji kaynaklarına ek olarak istikrarlı bir enerji arzı sağlar.
- Hidrojen depolama teknolojileri geliştirildiğinde az yakıt ile yüksek enerji elde edilebilecektir.
- Hidrojen teknolojileri henüz gelişmediği için günümüzde üretim maliyeti yüksektir.
- Hidrojen teknolojilerinin henüz prototip aşamasında olması seri üretime geçene kadar maliyetlerin yüksek olmasına neden olacaktır.
- Hidrojen teknolojilerinin geliştirilmesi sonucu hidrojen enerjisinin fosil yakıtlarla fiyat rekabeti sağlanacaktır. (Uluslararası Enerji Ajansı, 2022)

Çevresel Faktörler

- Hidrojen dünya üzerinde bol miktarda bulunur.
- İklim değişikliği ile mücadele sağlar.
- Temiz enerji arayışı hidrojen alanındaki çalışmaları hızlandırmaktadır.
- Yenilenebilir kaynaklarından bol miktarda yeşil hidrojen üretilebilir.
- Fosil yakıtların kullanımının azalması çevre kirliliğini azaltabilecektir.
- Yeşil mutabakat ve Kyoto protokolü çerçevesinde hidrojen enerjisinin kullanılması iklim değişikliğinin etkisinin azaltılmasını sağlayabilecektir. (Uluslararası Enerji Ajansı, 2022)

Yasal Faktörler

- Türkiye’de 2035’de yürürlüğe konulması planlanan karbon vergisi alınmaya başlanması hidrojenin fosil yakıtlara karşı fiyat rekabetini kolaylaştıracaktır.
- Türkiye Hidrojen Teknolojileri Stratejisi ve Yol Haritası kapsamında önümüzdeki dönemde yasal düzenlemeler yapılabilir

4. HİDROJEN ENERJİSİ KULLANIMININ TÜRKİYE’YE ETKİLERİ VE SAĞLAYACAĞI OLASI İKTİSADİ AVANTAJLAR

Hidrojen enerjisi kaynaklı bir ekonomiye geçiş birçok **fırsatı da** beraberinde getirecektir. Bu fırsatlar ve Türkiye’ye etkileri aşağıda sıralanmıştır.

- Enerji kaynaklı maliyetlerin azalması enflasyonun azalmasını sağlayabilir.
- Türkiye’de teknolojik gelişmeler sağlarken mühendislik ve teknik bilgi artacaktır.
- Hidrojen üretimi için kurulacak tesisler ve teknolojik değişimler yeni faaliyet alanları oluşturarak yeni istihdam alanları yaratabilir.
- Enerji sektöründe dışa bağımlılık azaltılarak ihtiyaç fazlası hidrojen ihraç edilebilecektir.

- Hidrojen ihracatı cari dengenin sağlanmasına olumlu katkı sağlayabilecektir.
- Hidrojen alanındaki gelişmeler Türkiye’nin Dış ticarete rekabet üstünlüğü sağlayabilecektir.
- Hava kirliliğinin azaltılmasına katkı sağlayabilecektir.
- Ulaşım sektöründe hidrojenle çalışan araçlarının üretimi sağlayabilir.
- Hidrojen enerjisinin kullanımının artması **fosil enerji kaynakların talebini azalacaktır**. Bu durum fosil yakıtların karbon salınımı vb. olumsuz etkileri ortadan kalkabilir.
- Türkiye’nin **2035 ve 2053 karbon sıfır** hedeflerine yaklaşmasını sağlayabilir.
- Karbon vergisinde muafiyet için önemli bir adım olabilir.

5. SONUÇ

Maliyet Projeksiyonu ve PESTLE Analizi Bulguları Çerçevesinde Politika Önerileri

Sonuç olarak Hem Dünyada Hem de Türkiye’de iklim değişikliği ile ilgili bir çok toplumsal ve politik gelişmeler meydana gelirken alternatif enerji kaynağı olarak hidrojenin önemi de artmaktadır. Çalışmaların sonuç vermesiyle birlikte hidrojen üretim, depolama ve taşıma maliyetlerin düşmesi öngörülmektedir. Bu durum da Hidrojen önümüzdeki yıllarda fosil yakıtlarla rekabet edebilir hale gelecektir. Aşağıda Türkiye’nin hidrojen kaynaklı bir ekonomiye geçmesine yönelik öneriler verilmiştir.

- Hidrojen teknolojilerinin geliştirilmesi ile 2030 yılından itibaren hidrojenin fosil yakıtlara karşı fiyat rekabeti sağlayabilmesi beklenmektedir. Buna ek olarak önümüzdeki dönemde fosil yakıtlara karbon vergisi alınması Fosil yakıtlara ilave maliyet yüklemektedir. Böylece hidrojen fiyatları avantajlı hale getirmektedir. (SHURA, 2021)
- Türkiye’de öncelikle rüzgar, güneş vb. yenilenebilir kaynakların payı arttırılarak bu kaynaklar yoluyla üretilen yeşil hidrojen kullanılarak enerji üretilmesi ve üretilen bu yeşil hidrojenin depolanması için gerekli

planlamalar ve yatırım teşvik mekanizmaları işlevsel biçimde oluşturulması önerilir. Yeşil hidrojen üretimini artırmak için yenilenebilir enerjinin üretim ve kullanım payını arttırmak kaçınılmazdır. (T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, 2022)

- Oluşturulacak teşvik mekanizmaları ile yüksek teknoloji ve yüksek maliyetler nedeniyle know-how getirecek doğrudan yabancı sermaye yatırımları cazip hale getirilmelidir. Bu çerçevede ilgili bakanlıklar, TÜBİTAK, üniversiteler, teknoparklar, özel sektör ve uzman serbest ticaret bölgeleri ekosistemleri entegre edilerek yığılma (kümelene) ekonomileri ve işbirlikleri oluşturulması önerilir. Hidrojen teknolojilerinin Ar-Ge çalışmalarının hızlandırılması için üniversiteler ve TÜBİTAK ekseninde yapılacak iş birliği ile seri üretime geçilmesi önerilir. Üniversitenin ve sektörün düzenleyeceği eğitim-sertifika programlarının yanı sıra düzenlenecek bilimsel kongreler ile yaratıcı ve itici yaygın etkiler sağlayabilecektir. (TENMAK TEMEN, 2023)
- Bor madeninin hidrojen depolama aracı olarak kullanılması teşvik edilerek gerekli öncü adımlar kamusal karar birimlerince atılması önerilir. (TÜBİTAK MAM, 2020)
- Cam, çimento, demir- çelik ve yüksek enerji ihtiyacının olduğu karbon salınımının yüksek olduğu sektörlerde yeşil hidrojen kullanılması öncelikle teşvik edilmesi önerilir.
- Mevcut doğalgaz hatlarına hidrojen eklenmesiyle sektörün kademeli olarak karbonsuzlaşma dönüşümüne katkı sağlamak için adım atılması önerilir.
- Eğitim-sertifika programlarının sektörde hidrojen teknolojileri alanındaki nitelikli insan gücü açığını kapatacak yönde ele alınması ve teşvik edilmesi önerilir (ÇAĞLAYAN & UTKULU, 2024)

KAYNAKÇA

- T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı. (2022, 08 17). *Rüzgar*. 06 19, 2023 tarihinde Bakanlık, T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar: <https://enerji.gov.tr/bilgi-merkezi-enerji-ruzgar> adresinden alındı
- Aksoy, P., ÜNSAL, M., BUDAK, M. S., GÜLSAÇ, I. I., Üresin, E., OKUR, O., & BALIKÇI, A. (2016). BİYOYAKITLARIN ALTERNATİF YAKIT AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ. *Ulusal Biyoyakıtlar Sempozyumu*, (s. 175). Samsun.
- AL, K., & ATEŞ, B. (2022, 7 31). Sürdürülebilir-Hidrojen Üretim Teknolojileri: Büyükle Temelli Yaklaşımlar. *Bartın University International Journal of Natural and Applied Sciences*, s. 18-37. doi:10.55930/jonas.1101384
- ALBAYRAK, K. (2019, 5). Türkiye'nin Enerji Ekonomis ve Cari Açık İçin Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Önemi. *T.C KTO Karatay Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı*.
- ALICI, V. A., & KIZILTAN, A. (2022). Türkiye'de Enerji Enflasyonunun Enflasyon Oranları Üzerindeki Etkisi. *Research Article Araştırma Makalesi*. doi:10.5152/TBE.2022.220820
- ASLAN, Ö. (2007). Hidrojen Ekonomisine Doğru. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, s. 290-298.
- AYDEMİR, H. (2016, 04 09). Türkiye'de Boru Hattı Ulaştırması: Genel Durumu, Uluslararası Karşılaştırmalar ve Hedef ile Politikalara Yönelik Öneriler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Mühendislik Fakültesi Fen ve Mühendislik Dergisi*, 18(54), s. 399-408. doi: 10.21205/deufmd.2016185409
- AYDIN, F. (2010). Enerji Tüketimi ve Ekonomik Büyüme. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 35(317). <https://dergipark.org.tr/en/pub/erciyesiibd/issue/5892/77939> adresinden alındı
- BARAN, M., SÖNMEZ, R., & MUAMMER MES-Cİ. (2009). Avrupa Birliği (AB) Enerji Endüstrisinin Genel Durumu ve Enerji Politikaları. *Enerji ve Çevre* (s. 2). içinde İstanbul.
- BEKAR, D. (2007). Ekolojik mimarlıkta aktif enerji sistemlerinin incelenmesi. s. 20.
- BEKTAŞ, B., HAKYEMEZ, C., ÖZÇELİK YANIK, D., & YILDIZCA, O. (2021, 05). Hidrojen Enerjisi Bilgilendirme Notu. *TSKB Enerji Çalışma Grubu*, s. 1-29.

Bloomberg. (2023, 07 1). [www.bloomberght.com. https://www.bloomberght.com/emtia/brent-petrol](https://www.bloomberght.com/https://www.bloomberght.com/emtia/brent-petrol) adresinden alındı

COUNCIL, W. E. (2021). Küresel Hidrojen Raporu 2021. 29,08.2023 tarihinde <https://dunyaenerji.org.tr/2021-kuresel-hidrojen-raporu-ozeti/> adresinden alındı

ÇAĞLAYAN, İ. (2023). Hidrojen Enerjisi Kaynaklı Bir Ekonomiye Geçiş Nasıl Mümkün Olabilir? Türkiye İçin Karşılaştırmalı Bir yol Haritası Önerisi.

ÇAĞLAYAN, İ., & UTKULU, U. (2023). Hidrojen Enerjisi Kaynaklı Bir Ekonomiye Geçiş Nasıl Mümkün Olabilir? Türkiye İçin Karşılaştırmalı Bir yol Haritası Önerisi.

ÇAĞLAYAN, İ., & UTKULU, U. (2024). Türkiye'nin Hidrojen Ekonomisine Geçişine Yönelik Bir Değerlendirme. 8. All-İzmir Economics Çalıştayı, Perşembe, 07 Kasım 2024, İzmir Bakırçay Üniversitesi. İZMİR.

DÜNYA ENERJİ KONSEYİ TÜRK MİLLİ KOMİTESİ. (2007). *KÖMÜR ÇALIŞMA GRUBU RAPORU*. Ankara: Dünya Enerji Konseyi Türk Millî Komitesi.

DÜNYA ENERJİ KONSEYİ TÜRKİYE. (2020, 11). *YEŞİL HİDROJEN RAPORU*. s. 1-11.

ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI. (2023, 05 23). *Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı*. 05 23, 2023 tarihinde Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı: <https://enerji.gov.tr/bilgi-merkezi-enerji-ruzgar> adresinden alındı

ENERJİSA. (2023, 05 1). *Hidrojen Enerjisinin Geçmiş, Bugünü ve Yeşil Geleceği*. 07 01, 2023 tarihinde <https://www.enerjisauretim.com.tr/blog/hidrojen-enerjisinin-gecmisi-bugunu-ve-yesil-gelecegi> adresinden alındı

ESCARUS. (2021, 08 17). *Karbon Vergisi ve Emisyon Ticaret Sistemi*. <https://www.escarus.com/karbon-vergisi-ve-emisyon-ticaret-sistemi> adresinden alındı

HİDROJEN TEKNOLOJİLERİ DERNEĞİ. (2022, 3 24). *Türkiye, AB'nin yeşil hidrojen ihtiyacını karşılamada avantajlı durumda*. Hidrojen Teknolojileri Derneği: <https://www.hidrojenteknolojileri.org/blog/turkiye-hidrojen-haberleri/> adresinden alındı

HİDROJEN TEKNOLOJİLERİ DERNEĞİ. (2023). *Hidrojen Teknolojileri Derneği*. <https://www.hidro->

[jenteknolojileri.org/blog/ihtec-2023/](https://www.hidrojenteknolojileri.org/blog/ihtec-2023/) adresinden alındı

İKLİM DEĞİŞİKLİĞİ. (2018, 4 27). 06 2023, 20 tarihinde <http://www.cevreciyiz.com/makale-detay/1334/karbon-fiyatlandirmasi-nedir> adresinden alındı

İNCİTAŞ. (2023). *Güneş Enerjisi Depolamada Etkili Yöntem: Hidrojen*. 06 19, 2023 tarihinde İncitaş: <https://www.incitas.com.tr/bilgi-merkezi/blog/gunes-enerjisi-depolamada-etkili-yontem-hidrojen#:~:text=Su%2C%20elektroliz%20y%C3%B6ntemi%20ile%20hidrojen,bu%20teknik%20sayesinde%20enerji%20depolan%C4%B1yor.> adresinden alındı

İSTANBUL TİCARET ODASI. (2022, 2 21). *Türkiye'nin ilk yeşil hidrojen tesisi kuruluyor*. İstanbul Sanayi Odası Sürdürülebilirlik Vizyonu: <https://www.isoyesilblog.com/turkiyenin-ilk-yesil-hidrojen-tesisi-kuruluyor> adresinden alındı

JEOTERMAL ENERJİ ARAŞTIRMA VE UYGULAMA MERKEZİ. (2015, 4). *Jeotermal Enerjinin Çevresel Etkileri*. s. 1-22.

KILINÇ, N. (2008, 7). Hidrojen Enerjisinin ve Hidrojen Teknolojilerinin Ekonomideki yeri Pazar Gelişimi ve Pazar Payı üzerindeki Araştırma. *Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, s. 30-46.

SHURA. (2021). *Türkiye'nin Ulusal Hidrojen Stratejisi için Öncelik Alanları*.

T.C Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı. (2023). *Türkiye Hidrojen Teknolojileri Stratejisi Ve Yol Haritası*. s. 25.

TEİAŞ. (2003, 02 01). *Yük Tevzi Bilgi Sistemi*. 05 24, 2023 tarihinde TEİAŞ: https://ytbsbilgi.teias.gov.tr/ytbsbilgi/frm_istatistikler.jsf adresinden alındı

TEİAŞ Planlama ve Yatırım Yönetimi Daire Başkanlığı. (2021). *ÜRETİM KAPASİTE PROJEKSİYONU 2021-2025. TÜRKİYE ELEKTRİK İLETİM A.Ş.* Ankara: TEİAŞ.

TENMAK TEMEN. (2023, 05 9). *TENMAK TEMEN*. TENMAK TEMEN: <https://temen.tenmak.gov.tr/tr/kurumsal/hakkimizda.html> adresinden alındı

TOPÇU, Y. (2019). Hidrojen Teknolojilerinin değerlendirilmesi. *Kimya Sanayiinde Proses İyileştirme ve Yenilikçi yaklaşımlar Sempozyumu*, (s. 57). Samsun.

TUREB - TURİST REHBERLERİ BİRLİĞİ. (2023,

05 01). *TUREB*. TUREB: <https://www.tureb.org.tr/> adresinden alındı

TÜBİTAK. (2016). Hidrojen Enerjisi. *TÜBİTAK BİLİM FUARLARI DESTEKLEME PROGRAMI*, (s. 46). Ankara.

TÜBİTAK MAM. (2020). *TÜBİTAK MAM*. <https://malzeme.mam.tubitak.gov.tr/tr/arastirma-alanlari/hidrojen-ve-yakit-pili-teknolojileri> adresinden alındı

TÜİK. (2022). *Sera Gazı Emisyon İstatistikleri, 1990-2020*. TÜİK. Ankara: TÜİK.

TÜİK. (2022, 3 30). *Sera Gazı Emisyon İstatistikleri, 1990-2020*. 06 20, 2023 tarihinde <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Sera-Gazi-Emisyon-Istatistikleri-1990-2020-45862#:~:text=Sera%20gaz%C4%B1%20envanteri%20sonu%C3%A7lar%C4%B1na%20g%C3%B6re,CO2%20e%C5%9Fd.%20olarak%20hesapland%C4%B1> adresinden alındı

TÜRKİYE ELEKTİRİK İLETİM A.Ş. (2021). *Üretim Kapasite Projeksiyonu 2021-2025*. Türkiye Elektrik İletim A.Ş. Ankara: Türkiye Elektrik İletim A.Ş.

(2022). *Türkiye Hidrojen Teknolojileri Stratejisi Ve Yol Haritası*. ANKARA: T.C. ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI.

ULUSLARARASI ENERJİ AJANSI. (2022). *Enerji arzı*. <https://online.deu.edu.tr/access/lessonbuilder/item/427089/group/4982593d-3a1a-4368-95bc-9c672c6dca68/Ders%20%C4%B0%C3%A7erikleri/HAFTA%202-%20Belge%20ve%20D%C3%B6k%C3%BCman/WorldEnergyInvestment2022.pdf> adresinden alındı

ULUSLARARASI ENERJİ AJANSI. (2022). *World Energy İnvetment*. <https://online.deu.edu.tr/access/lessonbuilder/item/427089/group/4982593d-3a1a-4368-95bc-9c672c6dca68/Ders%20%C4%B0%C3%A7erikleri/HAFTA%202-%20Belge%20ve%20D%C3%B6k%C3%BCman/WorldEnergyInvestment2022.pdf> adresinden alındı

ULUSLARARASI ENERJİ AJANSI. (2023). *World Energy Investment*. <https://online.deu.edu.tr/access/lessonbuilder/item/427089/group/4982593d-3a1a-4368-95bc-9c672c6dca68/Ders%20%C4%B0%C3%A7erikleri/HAFTA%202-%20Belge%20ve%20D%C3%B6k%C3%BCman/WorldEnergyInvestment2022.pdf> adresinden alındı

ULUSLARARASI ENERJİ AJANSI(IEA). (2021). <https://www.iea.org/reports/key-world-energy-statistics-2021/supply#abstract> adresinden alındı

VEZİROĞLU, N. (2001). Hidrojen Ekonomisinin Kurulması .

WORLD BANK. (2023). *State and Trends of carbon Pricing 2023*.

dimro

Dijital Muhasebe Robotu

Sistem, farklı entegratör portallarını kullanan mükelleflerin alış ve satış faturaları ile Z raporlarını dosya kullanmadan direkt olarak bir muhasebe yazılımına aktarır. Bu işlemi e-defter standartlarına uygun olarak gerçekleştirir. Verileri otomatik olarak işleyip muhasebe süreçlerine entegre ederek, işlemlerin daha hızlı ve hatasız yapılmasını sağlar.

Z Raporu Entegrasyonu

DİMRO, yazar kasa entegrasyonu ile Z raporlarınızı otomatik oluşturur ve muhasebe sisteminize aktarır. Farklı yazar kasa modelleriyle uyumlu çalışarak manuel veri girişini ortadan kaldırır ve hata riskini minimize eder.



Yurt Dışı Hizmet Fatura Aktarımı

DİMRO ile yurt dışı hizmet faturalarınızı kolayca yükleyip muhasebe programınıza sorunsuz bir şekilde aktarabilirsiniz. Bu sayede, global iş süreçlerinizde hız ve verimlilik kazanırsınız.



Muhasebe Programına Aktarım

Dimro ile belgeleriniz ve faturalarınız, entegratörler tarafından toplanıp onayınızla muhasebe programınıza hızlı ve güvenli bir şekilde entegre edilir.



Sınırsız Mükellef Açılışı

DİMRO, sınırsız sayıda mükellef için hesap açmanıza olanak tanır. İster büyük bir müşteri kitlesine sahip olun, ister sürekli yeni mükellefler ekliyor olun, herhangi bir kısıtlama olmaksızın tüm işlemleri sorunsuz bir şekilde yönetebilirsiniz.

Yazar Kasa Fiş Aktarımı

DİMRO, OCR (Optik Karakter Tanıma) teknolojisi sayesinde yazar kasa fişlerini tanıyabilir ve sadece bir fotoğrafı ister tek fişinizi ister çoklu fişlerinizi tek seferde sisteme kolayca aktarır, otomatik olarak muhasebe hesaplarına kaydeder.



E-Defter Beyan Entegrasyonu

Dimro, e-Defter beyanlarınızı Gelir İdaresi Başkanlığı'na doğrudan entegre ederek, ayrı bir muhasebe programına ihtiyaç duymadan hızlı ve kolay kayıt yapmanızı sağlar.



+20 Entegratör Desteği

Dimro, 20'den fazla farklı entegratör ile tam uyumlu çalışarak, faturalarınızı, fişlerinizi ve diğer muhasebe belgelerinizi bu entegratörler aracılığıyla otomatik olarak sisteme entegre edip işleyebilir. Bu sayede, farklı platformlar ve sistemler arasında veri aktarımını kolaylaştırır ve muhasebe süreçlerinizi tek bir yerden yönetmenizi sağlar.

Otonom Fatura Aktarım

DİMRO, belirlediğiniz zamanda faturalarınızı otomatik olarak sisteme çeker ve onayınızla muhasebe programınıza entegre eder. Bu sayede, fatura işlemleri hızlı ve otomatik olarak gerçekleştirilir.

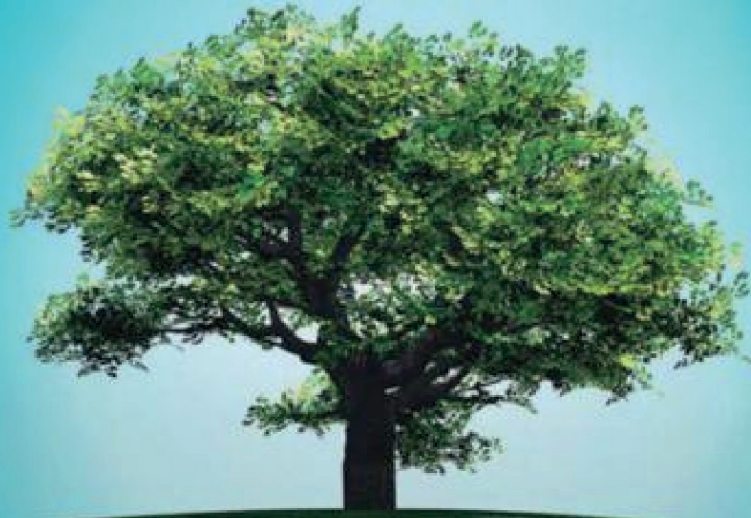


T. +90 (530) 070 02 22
M. info@notitek.com.tr
W. dimro.com.tr

Powered by notitek



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 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