



Naci ALKAN
ASMMMO Sekreteri

Değerli meslektaşlarım,

Değerli meslektaş adaylarım,

2017 yılını geride bırakmak üzereyiz. Yılın ilk gününe İstanbul Ortaköy de Reina adlı gece kulübün de patlamayla uyanmıştık. 39 vatandaşımızı kaybettığımız bu patlamanın dört gün sonrasında İzmir adliyesinde bombalı araç patlatıldı. Burada da bir polisimiz şehit oldu. Dört gün arayla yaşanan bu saldırılar toplumda 2017 yılına ilişkin çok büyük tedirginlik ve endişe yarattı. Neyse ki yılın diğer aylarında bu tür toplu terör olayları yaşanmadı.

OHAL kapsamında ihraç edilip tekrar iade edilenlerin dışında yüz bine yakın kamu personeli ihraç edildi. Üçyüz otuz akademisyenin görevine yine OHAL gerekçesi ile son verildi. 16 Nisan da yapılan anayasa değişikliği referandumunun her yönüyle tarih sayfasında çok ama çok önemli bir yeri olmuştur. 94 yıl önce ilan edilen Cumhuriyet ile ülkemiz Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından yönetilirken yapılan değişiklik ile 2019 seçimlerinden sonra Başkanlık tarafından yönetilecektir.

2017 yılında çok önemli şair, sinema sanatçısı, müzisyen ve yazarlarımızın yanında mesleğimize çok büyük katkıları olan duayenlerimizden Prof. Dr. Sayın Şükrü Kızılot u kaybettik. Terör saldırılarında kaybettığımız şehitlerimiz ve aramızdan ayrılan aydınlarımız ile meslektaşlarımız ışıklar içerisinde yatsınlar, yakınlarına baş sağlığı diliyorum.

Enflasyon Kasım ayı itibarı ile yıllık % 12,98 oldu. Bu 2008 krizinden sonraki en yüksek orandır. Yılı yine çift hanelerde tamamlaması beklenmektedir.

Üçüncü çeyrekte çift hanelere varan büyümenin yılsonu itibarı ile yıllık % 5 gibi bir oranlarda olması beklenmektedir ki buda iyi bir büyüme oranıdır. Fakat bu büyüme oranının hormonlu olduğunu da (yeni hesaplama yöntemiyle hesaplanmasından dolayı) vurgulamam gerekiyor. Nitekim diğer hiçbir veri büyüme rakamını desteklememektedir.

Cari açık eylül sonu itibarı ile 39 milyar dolara ulaştı. Yıl sonu 44 milyar dolar olması beklenmektedir. İki yılın en yüksek rakamına ulaştı.

Tüm teşviklere rağmen Kasım ayı itibarı ile işsizlik % 10,6 olmuş ve yine yılsonu itibarı ile daha da yükselmesi beklenmektedir.

Yıl sonu itibarı ile büyümenin dışında, ki onunda hormonlu büyüme olduğunu ifade etmiştim, hiçbir veri ne yazık ki iyi gelmeyecek.

Avrupa ve Amerika da 2017 büyüme oranı % 2 bekleniyor. Rusya ve Brezilya resesyondan çıkıp büyümeye geçti. Çin de yavaşlamanın sınırlı kaldığı ve genel durumun olumlu olduğu gözlemleniyor. Kısaca dünya ülkelerinde ekonomi normal seyrinde ilerliyor. Fakat bizde durum, ekonomide büyümenin canlandığı yılda, ülkenin ve ekonominin geleceğine ilişkin kaygıların da büyüdüğünü görüyoruz.

Ekim sonu itibarı ile kurulan şirket sayısı bir önceki yıla göre %14 artarken kapanan şirket sayısı %37 artmıştır. Bu istatistik meslektaşlarımızın içinde bulunduğu ekonomik durumu ve gidişatı en iyi özetleyen bir veridir.

Bilirkişilik ile ilgili 3 Ağustosta çıkan yönetmelik gereği oda olarak eğitim yetkisi için ilk başvuran ve yetkiyi ilk alan kurumlardan olduk. Devamında 3 Ekim de bilirkişilik eğitimlerimize başladık. Başvuran 800 meslektaşımızın eğitimlerini, başvuru tarihinden önce tamamlamış olmanın rahatlığını yaşıyoruz. Ankara da iki ay içerisinde bilirkişilik ile ilgili en çok (800 kişi) sayıda kişiye eğitim veren kuruluş olduk.

Uzlaştırmacılık eğitimleri ile ilgili de İstanbul Aydın Üniversitesi ile protokol yapılmış olup, aralık ayı sonuna kadar bütün başvuruların eğitimlerini tamamlamayı planlıyoruz. Yine aralık ayı içerisinde eğitimlerimizi bölgelere taşıyıp dönem sonu ve e-fatura e-defter eğitimlerimizi bölgelerde tamamlamış olacağız.

Meslektaşlarımın, meslektaş adaylarımın ve tüm halkımızın yeni yılını kutlar, barış içinde sağlıklı ve mutlu yeni bir yıl dilerim.

Naci ALKAN
Oda Sekreteri

İÇİNDEKİLER

BÜLTEN

Ankara SMMM Odası'nın yerel süreli iki aylık ücretsiz yayın organıdır.

ISSN: 1307-7554

Sahibi

Ankara Serbest Muhasebeci Mali
Müşavirler Odası Adına
Ali ŞAHİN

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü
Naci ALKAN

Yayın Kurulu

Ali ŞAHİN
Hayrettin ÇELİK
Nurali KELEŞ
Naci ALKAN
Turgut BAHADIR
Mehmet OKKALI
Mustafa ÖNDER
Oğuz Nihat ALKAN
Ahmet BABUŞCU

Yayın Danışmanları

Prof.Dr. Nalan AKDOĞAN
Prof.Dr. Kadir GÜRDAL
Prof.Dr. Orhan ÇELİK
Öğr.Gör.Dr. Emrah ERTUGAY
Sakıp ŞEKER (YMM)
Mustafa DÜNDAR (YMM)
Sabri ARPAÇ (YMM)
Akın AKBULUT (YMM)
Birgül EDE (YMM)
Emine USTA (SMMM)
Melih ŞENGÜL (SMMM)
Tamer DAĞKIRAN (SMMM)
Nusret KURTOĞLU (SMMM)
Salim AYDOĞAN (SMMM)
Ufuk DOĞRUER (SMMM)
Ercüment ÇİFTÇİ (SMMM)

Görsel Yönetmen:
Uğur MERMER

Yönetim Yeri:

Kumrular Caddesi No: 26
06440 Kızılay / Ankara
Tel: (0312) 232 33 77
Fax: (0312) 231 71 17

Web Adresi:

www.asmmmo.org.tr

E-posta: asmmmo@asmmmo.org.tr

Baskı:

Başak Matbaacılık Ltd.Şti.
(312) 397 16 17
Anadolu Bulvarı Meka Plaka No: 5/15
Gimat / ANKARA

Baskı Tarihi:

Eylül 2017

(Bültenimize gönderilen yazılar yayınlansın, yayınlanmasın geri verilmez, yazılardaki düşün ve görüşler yazarlarına aittir. Yazılar kaynak gösterilerek aktarılabilir.)

6

Ankara
Serbest Mu-
hasebeci ve
Mali Müşavirler



Odası (ASMMMO) meslek mensuplarının güncel gelişim ve değişimleri takip edebilmesi için Seminer çalışmalarını devam ettiriyor. Son Olarak Devlet Su İşleri Konferans Salonunda gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Karşılaşılan Sorunlar ve İzaha Davet seminerine yüzlerce meslek mensubu katıldı. Seminer her zaman olduğu gibi ülkemizin kurucusu Ulu Önder Mustafa Kemal Atatürk ve Aziz şehitlerin anısına yapılan saygı duruşu ve İstiklal Marşı ile başladı.

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI



7

ASMMMO
Konferans Sa-
lonunda çok
sayıda meslek
mensubunun

da katıldığı "Türkiye Ekonomisi Nereye Gidiyor" paneline Prof. Dr. Korkut BORATAV ile Prof. Dr. Aziz KONUKMAN panelist olarak katılırken Oda Başkanımız Ali ŞAHİN ise panelin moderatörlüğünü üstlendi.

8



İnternetin
hayatımıza gir-
mesiyle mesle-
ki alanlarda da
e-uygulamalar

yaygınlaştırılıyor. Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası'nda Ankaralı meslek mensuplarının çağa ve gelişen teknolojik sistemlere ayak uydurması amacıyla hayata geçirilen yeni e-uygulamaları düzenlediği seminerle meslek mensuplarına tanıttı.

9



Cumhuriyet'in
kazanımlarına her
zamankinden daha
çok sahip çıkmamız
gereken bir dönem-

den geçerken Ankara Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası olarak Cumhuriyet Bayramımızı çeşitli etkinliklerle kutladık. Bu bilinçle 29 Ekim Cumhuriyet Bayramı'nda, saat 11:00'de Anıtkabir ziyaretini meslektaşlarımızla birlikte gerçekleştirdikten sonra, saat 13:00'de, Odamız Konferans Salonunda Öğretim Görevlisi Alper ÖMEROĞLU'nun yaptığı "Cumhuriyetin Kazanımları" konulu sunumu ve Cumhuriyet KARACA'nın müzikli şiir dinletisinin ardından, bütün meslektaşlarımız ve katılımcılarımızla birlikte coşkulu bir şekilde İzmir Marşı ile 29 Ekim Cumhuriyet Bayramı etkinliğimizi sonlandırdık.

10

Ankara Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası (ASM-MMO) önünde yapılan basın açıklaması ile Gelir İdaresi Başkanlığı ile Maliye Bakanlığı'nın son dönemde gerçekleştirdiği uygulamalar protesto edildi.



11

Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odamızın düzenlediği Ruhsat töreniyle yeni meslektaşlarımız ruhsatlarını aldılar.



14

Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (ASM-MMO) meslek mensuplarının gelişimi ve değişen yasal uygulamaların sağlıklı takip edilebilmesi için meslek mensuplarına yönelik eğitimlerine devam ediyor. Kocatepe Kültür Merkezinde düzenlenen "Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi Birleştirilme Semineri" yoğun bir katılımı sahne oldu.



15

Oda Başkanımız Ali Şahin Başkan Yardımcımız Hayrettin Çelik ile birlikte Çubukta mesleklerini icra eden Mali Müşavirler ile bir araya geldi. Sosyal Güvenlik ve KDV içerikli konuların tartışıldığı bir seminer için Çubuk İlçesine giden Oda Başkanımız Ali Şahin Çubuk'un Ankara ve Türkiye için birçok konuda özel bir ilçe olduğunu ve bundan sonraki süreçte Çubuk'un layığıyla gelişmesi gerektiğini vurguladı.



- 16 ŞİRKET DEĞERLEMESİ EĞİTİMİ
- 17 ASMMMOIDAN SINAVA HAZIRLIK MOTİVASYONU
- 17 ASMMMO FUTBOL TURNUVASI BAŞLADI
- 18 BİLİRKİŞİLİK EĞİTİMİNE KATILANLARA SERTİFİKALARI VERİLDİ
- 19 YENİ MESLEKTAŞLARIMIZ KALİTEYİ YÜKSELTİYOR
- 20 SMMM ALİ RIZA KAYBAKİ İLE RÖPÖRTAJ
- 22 SMMM KORKUT ŞEŞENOĞLU İLE RÖPÖRTAJ
- 25 ZİYARETLER
- 26 EKONOMİ
- 28 KÜLTÜR - SANAT
- 30 DİJİTAL DÜNYADA DÖNÜŞEN, EVRİMLEŞEN MESLEĞİMİZ
- 31 VEFAT EDEN ÜYELERİMİZ
- 32 BASINDA ODAMIZ
- 34 MANİPÜLATİF İŞLEMLER AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLAR SAKIP ŞEKER
- 42 YENİ AÇILIMLARA DOĞRU, UFUKLARA YELKEN AÇMAYA A.R. ZAFER SAYAR
- 44 ŞİRKETLERDE MALİ PLANLAMANIN ÖNEMİ FERDİ KARABOĞAZ
- 45 ÜLKEMİZDE İLK MALİYET MUHASEBESİ UYGULAMASI VE PROF.DR. EWALD SACHSENBERG FARUK GÜÇLÜ
- 47 KONUTLARIN "NET ALAN" SORUNU VE SABİT İNŞAAT MALZEMELERİ KDV'SİNİN İADESİ MÜKELLEF LEHİNE SONUÇLANDI SABRİ ARPAÇ
- 50 TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE GAYRİ MADDİ HAKLAR DOLAYISIYLA ELDE EDİLEN KANALARDA İSTİSNA UYGULAMASINDA SON DÜZENLEMELER AHMET ŞAHİN SAVCI - ERGİN ÖZDEMİR
- 53 ASLI KAYBOLAN FATURALARIN GİDER KAYDI VE KDV İNDİRİMİ YILMAZ SEZER
- 56 DEVAMLILIK DEĞERİNİN KORUNMASINDA İFLAS ERTELEMENİN GEREKLİLİĞİ RUŞEN ÇOLAK
- 61 ANONİM ŞİRKETLERDE KAYITLI SERMAYE SİSTEMİ ÜZERİNE BİR İNCELEME VİCDAN CEVHER KILIÇ - KAMİL KILIÇ
- 65 ÇALIŞANLARIN BİREYSEL EMEKLİLİK SİSTEMİNE GİRMELERİ ZORUNLU OLMAMALIDIR AHMET AĞAR
- 67 NEVİ DEĞİŞİKLİĞİ SONRASI VERGİ İSTİSNASI İLKER BOZ
- 69 ÖĞRENCİLERE YAPILAN TAHSİL VE TATBİKAT ÖDEMELERİNİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU İMDAT TÜRKAY
- 76 YARGI KARARLARI
- 78 ÖZELGELER
- 86 PRATİK BİLGİLER



Ali ŞAHİN
ASMMMO Başkanı

Sevgili Meslektaşlar

Gelir İdaresi tarafından Vergi Usul Kanunu Tebliğ Taslağı hazırlanıp meslek örgütlerimizin görüşü istenmiştir. Ankara Odamız olarak öncelikle Basit usulün tamamen kaldırılması gerektiği görüşündeyiz. Hazırlanan sistemi kullanmak ihtisas işi olduğundan dolayıysa ile 3568'e göre yetki almış meslek mensuplarınca ifa edilmesi gereğini ortaya koymaktır. Tebliğin bu şekilde yayınlanması halinde; ehil olmayan kişiler tarafından beyannameler doldurularak verilecek ve hatalarla dolu beyannameler süreci başlatılmış olacaktır. Yani beyannameler ve buna kaynaklık eden süreçler giderek gerçek durumu yansıtmaktan uzaklaşacaklardır. Bu durumun ne Gelir İdaresine, ne mükellefe nede mali müşavirlere yararı olmayacaktır. Kaldı ki mesleki yeterliliği olmayan kişilere veya meslek odalarına yetki verilmesi kesinlikle kabul edilemez.

Dolaylı vergiler, çoğunlukla farkında olmadan verdiğimiz, bazen pazarlıkla kaçınmaya çalıştığımız vergi türleridir. Türkiye özelinde bunların iki ana kalemi vardır: KDV ve Özel Tüketim Vergileri. Tabii bunlara çeşitli benzer nitelikli vergileri, harçları vs. de ekleyebilirsiniz. Dolaylı vergileri nihai tüketiciler beyanname vererek ödemezler; alışveriş eylemi sırasında öderler. Dolaylı vergiler bu nedenle, vergi ödeyenin ödeme gücüne karşı kayıtsızdır. Hangi gelir düzeyinde, hangi sosyal konumda olursanız

olun, aynı mal veya hizmet üzerindeki vergileri aynı miktar veya oranda ödersiniz. Bu nedenle de dolaylı vergiler gayri adil vergi grubunda sayılır. Dolaylı vergileri, ödeme gücüne göre artan oranlı bir yapıya sokamazsınız. Anayasanın 73. maddesinde belirtilen “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır”. Bu ilkenin yerine getirilebilmesi, ancak mükellefin ekonomik ve sosyal konumunu göz önüne alarak vergi yükümlülüğünü farklılaştırabilen bir vergilemeyle mümkündür. Bunun için de gelir vergisinin sistem içindeki ağırlığının artırılması gerekir.

Vergiler dolaylı ve dolaysız vergilerden oluşuyor. OECD'nin açıkladığı kıstaslara göre olması gereken dolaysız vergilerin dolaylı vergilerin üzerinde olması. En azından yarı yarıya olması da makul kabul edilebilir; ama bugün ülkemizde dolaylı vergilerin oranı yüzde 70'lerde, dolaysız vergiler ise yüzde 30 civarında. Bizler ekonominin en önemli unsurlarıyız; ama geldiğimiz noktada görüyoruz ki bizim toplanmasına katkı sunduğumuz vergilerin oranı yüzde 30'a düşmüş. Bu durum hem bizim hem Gelir İdaresinin hem de Vergi Denetleme Kurulu'nun işlevini azaltan bir sorun olarak karşımıza çıkıyor. Dolaysız vergilerin oranı artmadıkça bu sıkıntılar devam edecek. Bütün bunları dikkate alarak, Türkiye'de ciddi bir vergi reformu yapılması konusunda meslek camiasının sesini yükseltmesinin tam sırasıdır.

01.01.2018 den itibaren Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi Birleştirilerek verilmesi gündemdedir. Bu nedenle meslektaşlarımızı bilgilendirmek amacıyla odamız tarafından düzenlenen seminere meslektaşlarımız yoğun bir ilgi göstermiştir.

Daha önce bir kanuni düzenlemeye tabi olmadan yapılan bilirkişilik, bir yasa ve yönetmeliğe tabi olarak yapılmaya devam edilecektir. Kanuni düzenleme bilirkişilik yapacaklara 18 saat teorik 6 saat pratik eğitim alma zorunluluğu getirmiştir. 6754 sayılı Bilirkişilik Kanunu gereği Bilirkişi Temel Eğitim izni Adalet Bakanlığı Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü Bilirkişilik Dairesi Başkanlığının 28.09.2017 günlü olurları ile üç yıl süreyle odamıza verilmiştir. Odamız 03.10.2017 tarihinde ilk dersi başlatmıştır. Adalet Bakanlığınca yayınlanan yönetmelik gereği teorik eğitimi verecek eğiticilerin “en az doktora sı olan hukukçular” tarafından verilmesi uygulama eğitimlerinin ise en az beş yıl bilirkişilik deneyimi olan kişilerce verilmesi zorunlu kılınmıştır.

Bu düzenlemelerden meslek odası olarak beklen-
timiz dosyaların eşit ve adil bir şekilde dağıtılma-
sıdır. Bu alanda Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali
Müşavirler Odası Ankara'daki eğitimleri ilk başlatan
kurumlardan bir tanesi olarak Bilirkişilik Temel Eği-
timlerini 800'e yakın bilirkişi adayına vermiştir. Eği-
timlerimizden meslek mensuplarımız dışında diğer
meslek grupları da yararlanmıştır.

Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler
Odası olarak meslek mensuplarımızın güncel gelişim
ve değişimleri takip edebilmesi için Seminer çalış-
malarımız sürekli devam ediyor. Bu kapsamda Dev-
let Su İşleri Konferans Salonunda gerçekleştirilen
Vergi İncelemelerinde Karşılaşılan Sorunlar ve İzaha
Davet seminerine yüzlerce meslek mensubu katıldı.
İnternetin hayatımıza girmesiyle mesleki alanlarda
da e-uygulamalar yaygınlaştırılıyor. Ankara Serbest
Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası olarak Ankara-
lı meslek mensuplarının çağa ve gelişen teknolojik
sistemlere ayak uydurması amacıyla hayata geçiri-
len yeni e-uygulamaları düzenlediğimiz seminerle
meslek mensuplarına tanıttık. ASMMMO artık sis-
temsel olarak kullanılacak olan E-Devlet, E-Fatura,
E-Serbest Meslek Makbuzu ve E-Arşiv uygulamaları
üzerine bir seminer düzenledi

Mecliste torba yasa görüşülüyor. Bizi ve toplumu
ilgilendiren önemli kararlar alınıyor. Ama ne yazık
ki toplumun vicdanını yaralayan kararlar çıkmakta.
Bakın en son meyveli içeceklerle yüzde 10 özel tü-
ketim vergisi getiriliyor. Ama ne yazık ki ülkemizde
her halde zorunlu ihtiyaç olduğundan pırlanta ya da
yat aldığınızda bunlar özel tüketime tabi değil. Pır-
lanta ya da yat gibi zenginlik göstergesi unsurlara
konulmayan özel tüketim vergileri maalesef temel
ihtiyaçlarımıza kaydırılmakta.

Yine başka bir düzenlemede Abonelerin her ay
yüzde 15 oranında 'Hazine payı' ödediğini Telekom
şirketleri, bizden topladıkları bu paraları Hazine'ye
aktarmak zorunda... Eğer aktarmazlarsa 3 katı ceza
ödemek zorundalar. Torba yasadaki düzenleme ile
ceza oranının, aktarılması gereken paranın 3 katın-
dan 1 katına düşürülüyor. Hazine Müsteşarlığı'nın
2012 yılında 2.2 milyar lira alacaklı, 5 yıllık dö-
nemdeki alacak miktarının 5 milyar lira olduğunun
tahmin ediliyor. Bu düzenlemeyle bu alacağın üçte
ikisinden vazgeçilmiş oluyor.

Dünya üzerinde sayıları tartışmalı olmakla bir-
likte 96 civarında Vergi Cenneti ülke olduğu bilini-
yor. Bu ülkeler, sağladıkları yüksek gizlilik, düşük

işlem maliyeti, sıfır veya sıfıra yakın vergi oranları
ve üstün ulaşım-haberleşme-hizmet altyapıları ile
yatırımcılara cazip fırsatlar sunuyor. Kendileri de
bu kişi ve kurumlara sağladıkları hizmet bedelle-
ri ve dolaylı vergiler ile yüksek hayat standartları
elde edebiliyor. Sade vatandaşlar Off-shore ve vergi
cennetlerinden ancak bir skandal ortaya çıktığında
haberdar olabiliyor. Tabii ülkeler ve devletler, ülke-
lerinden vergi cennetlerine kaçırılan paraların pe-
şinde ve bunları vergilendirmek istiyor.

KVK'nın 30'uncu maddesinin 7'nci fıkrasında, ka-
zancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk ver-
gi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile
aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağ-
lamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bu-
lundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edi-
len ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan
kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki
ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya he-
sabın yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü öde-
meler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna
girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mü-
kellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında
vergi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu
vergi güvenlik müessesinin amacı vergi cenneti olan
ülkelere aktarılan tutarların vergilendirilmesini sağ-
lamaktır. Ancak, söz konusu düzenleme 1 Ocak 2006
tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21 Haziran
2006 tarihinde yürürlüğe girmiş olmasına rağmen
düzenlemede sözü edilen ülkelerin listesi Bakanlar
Kurulu'nca henüz ilan edilmemiş, dolayısı ile bu hü-
küm henüz uygulamaya girememiştir.

Hükümet çok sık vergi barışı yasaları çıkararak
Türklerin yurtdışında çoğunlukla da vergi cenneti
ülkelerde bulunan milyarlarca doları ülkeye getirt-
mekte başarılı olamadığı için, varlık barışı yasasının
sonuçlarını kamuoyuna açıklamıyor. Bütçe açığını
kapatmak için içtenden ipliğe zam yapan tüketicileri
dolaylı vergilerle inim inim inleyenlerin konu off-
shore şirketler olunca 11 yıldır kollarını kıpırdatma-
malarının yorumunu sizlere bırakıyorum.

Ali Şahin
Başkan



VERGİ İNCELEMELERİ KONUSU İŞLENDİ

Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (ASM-MMO) meslek mensuplarının güncel gelişim ve değişimleri takip edebilmesi için Seminer çalışmalarını devam ettiriyor. Son Olarak Devlet Su İşleri Konferans Salonunda gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Karşılaşılan Sorunlar ve İzaha Davet seminerine yüzlerce meslek mensubu katıldı. Seminer her zaman olduğu gibi ülkemizin kurucusu Ulu Önder Mustafa Kemal Atatürk ve Aziz şehitlerin anısına yapılan saygı duruşu ve İstiklal Marşı ile başladı.

Vergi Müfettişi Serkan Başyurt, Vergi Müfettişi Onur Atmaca, Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (ASMMMO) Danışmanlarından Mali Müşavir Erbil Güzel'in konuşmacı olarak katıldığı seminerde konuşma yapan Oda Başkanımız Ali Şahin vergi hususunda önemli açıklamalarda bulundu.

VERGİ ORANLARI ORANTILI DEĞİL

Dolaylı ve dolaysız vergiler arasındaki orantısız duruma dikkat çeken Oda Başkanımız Ali Şahin şunları söyledi: Vergiler doğrudan ve dolaylı vergilerden oluşuyor. OECD'nin açıkladığı kıstaslara göre olması gereken dolaysız vergilerin dolaylı vergilerin üzerinde olması. En azından yarı yarıya olsa kabul edilebilir; ama bugün ülkemizde dolaylı vergilerin oranı yüz-

de 65'lerde, dolaysız vergiler ise yüzde 35 civarında. Bizler ekonominin en önemli unsurlarıyız ; ama geldiğimiz noktada görüyoruz ki bizim topladığımız vergilerin oranı yüzde 30'a düşmüş. Bu durum hem bizim hem Gelir İdaresinin hem de Vergi Denetleme Kurulu'nun işlevini azaltan bir sorun olarak karşımıza çıkıyor. Dolaysız vergilerin oranı artmadıkça bu sıkıntılar devam edecek.

KARA CUMA TEPKİSİ

Küresel boyutta yaşanan tüketim ve terör çılgınlığına tepki gösteren Oda Başkanımız Ali Şahin sözlerini şu sözlerle bitirdi: 24 Kasım Cuma Öğretmenler Günü idi ve bizde öğretmenlerimizi kutladık fakat Öğretmenler Günü dışında iki tane cuma yaşadık. Bir tanesi kapitalizmin insanları çılgınca harcamaya yönelttiği kara cuma dedikleri ve yüzde 60-70 oranlarında indirimlerle insanları tüketime ittikleri cumaydı. İkinci kara cumayı ise Ortadoğu'da Mısır'da yapılan cami katliamında yaşadık. Bir tarafta tüketim çılgınlığı diğer tarafta ölen insanlar. İnsanların öldürülmediği bir dünya'da yaşamak istiyoruz.

Seminere katılan Vergi Denetim Kurulu Başkan Yardımcısı Muhsin Atıcı ise yaptığı konuşmada Mali müşavir ve serbest muhasebecilere kapılarının her zaman açık olduğunu belirtti.



TÜRKİYE EKONOMİSİ KONUŞULDU

ASMMMO olarak ülkemizin en büyük sorunu olan ekonomik gidişatı alanında uzman kişilerle değerlendirmeye devam ediyoruz.

ASMMMO Konferans Salonunda çok sayıda meslek mensubunun da katıldığı “Türkiye Ekonomisi Nereye Gidiyor” paneline Prof. Dr. Korkut BORATAV ile Prof. Dr. Aziz KONUKMAN panelist olarak katılırken Oda Başkanımız Ali ŞAHİN ise panelin moderatörlüğünü üstlendi.



EKONOMİK GİDİŞAT ÜRKÜTÜYOR

Türkiye'nin ekonomik gidişatının beklenenin altında olduğunu vurgulayan Oda Başkanımız Ali Şahin, “Ülke olarak sürekli daralan bir ekonomiyle karşı karşıyayız. Açıklanan rakamsal verilerle sokağın, esnafın, pazarın ya da sanayicinin gerçekliği aynı değil. İnsanlarımızın alım gücü günden güne düşerken yatırımların üretimden ziyade hizmet sektörüne hitap ettiğini görüyoruz. Yapılan yollar, köprüler ya da binalar kadar bu ülkenin sanayiye ve üretim atölyelerine, fabrikalara ihtiyacı var.” dedi.



E-UYGULAMALAR KONULU SEMİNERİMİZ MESLEKTAŞLARIMIZDAN YOĞUN İLGİ GÖRDÜ



İnternetin hayatımıza girmesiyle mesleki alanlarda da e-uygulamalar yaygınlaştırılıyor. Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası'nda Ankaralı meslek mensuplarının çağa ve gelişen teknolojik sistemlere ayak uydurması amacıyla hayata geçirilen yeni e-uygulamaları düzenlediği seminerle meslek mensuplarına tanıttı.

ASMMMO artık sistemsel olarak kullanılacak olan E-Devlet, E-Fatura, E-Serbest Meslek Makbuzu ve E-Arşiv uygulamaları üzerine bir seminer düzenledi. Devlet Su İşleri Konferans Salonunda gerçekleşen seminere İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) Eğitim Müdürü İnci Şalcı ve Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (ASMMMO) Danışmanlarından Mali Müşavir Erbil Güzel katıldı.

MESLEKTAŞLARIMIZIN TEKNOLOJİK GELİŞMELERE HIZLI BİR ŞEKİLDE ADAPTE OLMALARINI İSTİYORUZ

ASMMMO Başkanı Ali Şahin, teknolojik gelişmelerin mesleklerinde bir gelişime, kabuk değiştirmeye neden olduğunu belirtirken meslek mensuplarına bu alanda yeni yatırım ve projelerle her türlü mesleki kolaylığı sağlamaya çalıştıklarını ifade etti.

VERGİLENDİRME SİSTEMİ VİCDANLARI YARALİYOR

TBMM'deki torba yasa görüşmelerine de değinen Başkan

Şahin şunları söyledi: Mecliste torba yasa görüşülüyor. Bizi ve toplumu ilgilendiren önemli kararlar alınıyor. Ama ne yazık ki toplumun vicdanını yaralayan kararlar çıkmakta. Bakın en son meyveli içeceklerle yüzde 10 özel tüketim vergisi getiriliyor. Ama ne yazık ki ülkemizde her halde zorunlu ihtiyaç olduğundan pırlanta ya da yat aldığınızda bunlar özel tüketim tabii değil. Pırlanta ya da yat gibi zenginlik göstergesi unsurlara konulmayan özel tüketim vergileri maalesef temel ihtiyaçlarımıza kaydırılmakta.

NATO'YA TEPKİ

Son olarak NATO Tatbikatında yaşanan rezalete değinen ASMMMO Başkanı Ali Şahin sözlerini şu cümlelerle tamamladı: NATO Tatbikatında ülkemizin kurucusu Mustafa Kemal Atatürk'ün ve Devletin önemli bir makamının hedef olarak gösterilmesini şiddetle kınıyorum.

ZİRVEDE DEĞİLİZ AMA İYİ YOLDAYIZ

Seminerde konuşmacı olarak katılan İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) Eğitim Müdürü İnci Şalcı, "Bizdeki sistem Latin Amerika'dakine benziyor. Yurtdışında bu sisteme önce kamu tarafından geçilirken özel sektör sonradan sisteme dahil oluyor. Bizde ise önce özel sektör sisteme geçiş yapıyor. Sistem 2014 yılında açıldı ama 63 bin mükellef var sistemde. Türkiye kısa zamanda iyi bir yol aldı. Danimarka'da e-dönüşümü uygulayan mükellef sayısı oranı yaklaşık yüzde 98, bu rakamı bugün yakalayamayız ama kısa bir süre sonra yakalayabiliriz." dedi.





29 EKİM CUMHURİYET BAYRAMI ETKİNLİKLERİMİZİ COŞKUyla GERÇEKLEŞTİRDİK

Cumhuriyet'in kazanımlarına her zamankinden daha çok sahip çıkmamız gereken bir dönemden geçerken Ankara Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası olarak Cumhuriyet Bayramımızı çeşitli etkinliklerle kutladık. Bu bilinçle 29 Ekim Cumhuriyet Bayramı'nda, saat 11:00'de Anıtkabir ziyaretini meslektaşlarımızla birlikte gerçekleştirdikten sonra, saat 13:00'de, Odamız Konferans Salonunda Öğretim Görevlisi Alper ÖMEROĞLU'nun yaptığı "Cumhuriyetin Kazanımları" konulu sunumu ve Cumhurbaşkanlığı'nın müzikli şiir dinletisinin ardından, bütün meslektaşlarımız ve katılımcılarımızla birlikte coşkulu bir şekilde İzmir Marşı ile 29 Ekim Cumhuriyet Bayramı etkinliğimizi sonlandırdık.

ODA BAŞKANIMIZ ALİ ŞAHİN'DEN CUMHURİYET MESAJI

Ülkemizin kurucusu Mustafa Kemal Atatürk zorlu bir süreçten sonra ülkemizi kurtarmış ve milli iradeyi tescil ederek Cumhuriyeti inşa etmiştir. Çağdaş dünyanın modern ülkesi Türkiye, Cumhuriyeti benimserken çeşitli süreçlerden geçmiştir.

29 Ekim 1923'te TBMM, Teşkilât-ı Esasiye Kanunu (1921

Anayasası)'nda yaptığı değişiklikle, devletin yönetim biçimini cumhuriyet olarak ilan etmiştir. Aynı gece bu ilan, atılan 101 pare top ile kutlanmıştır. 1924 yılında ise cumhuriyetin ilanı şenliklerle kutlanmıştır. 2 Şubat 1925'te, Hariciye Vekaleti'nce (Dışişleri Bakanlığı) düzenlenen bir kanun teklifinde 29 Ekim'in bayram olması önerilmiştir. Bu teklif Meclis Anayasa Komisyonu tarafından incelenmiş ve 18 Nisan'da karara bağlanmıştır. 19 Nisan'da ise teklif TBMM tarafından kabul edilmiştir. 628 sayılı bu kanun ile 29 Ekim, 1925'ten itibaren ülke içinde ve dış temsilciliklerde bayram olarak kutlanmaya başlamıştır.

Tarihimizde gördüğümüz gibi Cumhuriyetimize her zaman önem verdik. Gerek ilan edilirken gerekse bugünlere taşırken Cumhuriyet ile bütünleştik.

Bir kez daha sevgili meslektaşlarımla ve halkımızın Cumhuriyet Bayramını kutluyorum.

Ali ŞAHİN
ASMMMO Başkanı



ANKARALI MALİ MÜŞAVİRLER İSYAN ETTİ

Ankara Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası (ASMMMO) önünde yapılan basın açıklaması ile Gelir İdaresi Başkanlığı ile Maliye Bakanlığı'nın son dönemde gerçekleştirdiği uygulamalar protesto edildi.

Çok sayıda muhasebeci ve mali müşavirin katıldığı basın açıklamasında Ankaralı Mali Müşavirler adına ASMMMO Başkanı Ali Şahin basın açıklamasını yaptı.

ANGARYALARA BOYUN EĞMEYİZ

Angaryalara karşı meslektaşlarımızı her platformda koruyacağız diyen Şahin şunları söyledi: Büyük bir mesai gerektiren vergi beyannamelerinin ve mali tabloların hazırlanması işlemlerini özveriyle yerine getiren meslek mensupları her geçen gün yoğunlaşan Bakanlık talepleri karşısında ofislerinden çıkamaz hale gelmişlerdir. Unutulmamalıdır ki istenen her yeni bilgi veya belgenin mu-



hatabı “mükellef” olarak ifade edilse bile asıl muhatap her zaman “meslek mensubu” olmaktadır.

MESLEKTAŞLARIMIZI KORUMAK ASLİ GÖREVİMİZ

Meslektaşlarının menfaatlerini, iş düzenlerini, mesleki birikimlerini korumak için bu makamlarda bulunduklarını belirten ASMMMO Başkanı Ali Şahin, “Meslek mensuplarının menfaatlerini korumak Odamızın temel görevidir. Kamu yararı ve ülke menfaatleri söz konusu olduğunda mesai kavramına bağlı kalmaksızın büyük

bir özveri ve fedakarlıkla çalışan mensuplarımız, bugüne kadar maddi bir karşılığı olmasa dahi kamunun istediği birçok istatistiki bilgiyi hazırlamış ve vergi denetiminin alt yapısını oluşturmuştur.” dedi.



MESLEĞE YENİ KATILAN MESLEK MENSUPLARI RUHSATLARINI ALDI



Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odamızın düzenlediği Ruhsat töreniyle yeni meslektaşlarımız ruhsatlarını aldılar.

Açılış konuşmasında Oda başkanımız Ali ŞAHİN aramıza yeni katılan genç meslektaşlara, “Ülkenin en önemli meslek gruplarından birinin içerisine geldiniz. Ekonominin kaydını tutan, kayıt altına alıcıları, raporlayıcıları ve bu bilgiler sayesinde ekonomik nabzın seyrini izleyen seçkin bir meslek grubunun üyeleri olarak aramıza yeni katılan arkadaşlarımıza hoş geldin diyoruz. Her meslek grubunun olduğu gibi bizim meslek grubumuzun da sorunları var. Bu meslek örgütü kendini yeniden üretip, tazeleyerek bu sorunları aşabilecek bir güce de sahip. Çok zorlu bir süreçten geçerek ruhsat almaya hak kazandınız. Türkiye’nin en uzun sürede ulaşılan akademik mesleği konumundayız. Staj başlatma sınavı ile başlayıp 3 yıllık bir stajın sonunda staj bitirme sınavlarıyla tamamlanan bu süreçten geçerek



buralara gelmek gerçekten takdire şayan bir durum. Bu süreyi, sabrı, gösterdiklerinden dolayı yeni meslek mensubu arkadaşlarımı kutluyorum.” dedi.

Mesleğimizin kabuk değiştirdiğini ifade eden Başkan Şahin şunları söyledi: Kayıtsal anlamda muhasebe mesleğinin önemini yitireceği günümüzde meslek mensuplarının kendilerini sadece defter tutan bireyler olarak görmeleri düşünülemez. Hızla gelişen teknolojiyle birlikte e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamaları bizi defter tutma işleminin insan eli değmeden sadece teknolojiyle yapılacağı günlere doğru götürmektedir. Bu durumu avantaja çevirebilen meslek mensupları “danışman müşavirler” olarak mesleğe katkı vermeye devam edecektir. Giderek karmaşıklaşan vergi dünyasında danışman müşavirlere olan ihtiyaç artacak, sorumlu vergicilik konusu bu ortamda mali müşavirler açısından daha da önem kazanacaktır.

Oda Başkanımız Ali ŞAHİN, Mesleğimizin geleceği





Müşavirlik Danışmanlık ve Bağımsız Denetimdir diyerek sözlerine şöyle devam etti: Öncelikle denetim ayrı bir meslek değil muhasebe mesleğinin uzmanlık alanıdır. Mesleğimizin diğer uzmanlık alanları olan İç Denetim İç Kontrol ve Hile Denetimi alanlarında odamızda eğitimlere başladık. Bu eğitimler süreklilik arz edecek. Diğer uzmanlık alanları eğitimlerine de en kısa sürede başlanacak.

Ülkemizin kaydını tutan ve raporlayan bir meslek camiası olarak ülke ekonomisi hakkında da söyleyeceklerimizimizin olması gerektiğini düşünüyorum diyen Başkan Ali ŞAHİN konuşmasını şu sözlerle bitirdi: Ülkemizin dış borcunun özellikle garantilerden dolayı 420 Milyar Do-

larlara geldiği bu dönemde çok zorlu bir süreçten geçmekteyiz. Dolaylı vergilerin oranı toplama kolaylığından dolayı % 65'lere geldiği ve az kazananlardan göreceli olarak çok alındığı için vergi adaletini bozan bir yapıda bulunmaktadır. Dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu bir ekonomide gelir dağılımında eşitlik sağlamakta zorlaşmaktadır. Bu nedenle dolaysız vergilerin oranlarının artırılması ve dolaylı vergilerin oranının azaltılması gerekmektedir. Ayrıca Vergi kaydı dışında kalmış kazançların sisteme alınması gerekmektedir.

Başkan Ali Şahin'in konuşmasından sonra ruhsat almaya hak kazanmış meslektaşların belgeleri kendilerine Kurul üyeleri tarafından takdim edildi.

Belge almaya hak kazanmış ve 27-28 Eylül 2017 tarihinde yapılan ruhsat töreninde belgelerini alan meslektaşlarımız;

ABDULKEREM TAMAR	ASLAN YOLCU	BANU ŞEN
AHMED HAMZA ALPAY	ASLI KIZILIRMAK SEZGİN	BAŞAR MERT
AHMET ASUTAY	ASLIHAN GÜNER	BURAK ÜLKER
AHMET BOLAT	ATILA ÖZSAN	BURCU YILDIZ
ALİ TAŞKIN KOÇAK	AYNUR TÜMAY	CENGİZ DÖNMEZ
ALİ TATLİEŞME	AYSEL TUNÇEL CAN	CÜNEYT KARAHAN
ALİ UYSAL	AYSUN TANIŞ	DERYA BOSTANCI
ALİM ÇAĞDAŞ ÜNLÜTÜRK	AYŞE ÖZLEM KARAHAN	DERYA KÖROĞLU
ARİF HÜSEYİN ALTAN	AYTEN BAĞATIR	DERYA ÖZ DEMİRTAŞ
ARİF TUNÇ	BANU KAYADELEN	DİDEM AÇIK

DİLARA DALVEREN	İLKER GEDİMAN	SEMRA GENÇER
DİLEK KALAFAT	İSMAİL UZUNÇAM	SERDAR DİNÇER
DUYGU DALKILIÇ KOÇ	KEREMCAN TEKKAYA	SERHAT AKMEŞE
ELİF ÇETİNSOY DOĞAN	KORAY AVGAN	SERKAN TOKER
EMİNE ÇETİN	MEDİNE AKÇAKALE	SEVAL MALKOÇ
ERAY ÖZOĞLU	MEHMET HALICI	SEVDA ŞEREFOĞLU
ERDİ YAĞCI	MEHMET ÖLMEZ	SEYHAN ŞAHİN DURMAN
ERKAN EKİZCE	MERYEM ÖZ	SEYİT DEMİRAL
ERSİN TUNÇAY	MURAT SERT	SİBEL ÖZKÖSE GÖKÇE
ESRA ÖNDER	MUSTAFA DENİZ	TAŞKIN DEDE
EŞREF SERÇEOĞLU	MUSTAFA DOĞAN YÖRÜK	TUĞBA YİĞİT
EVREN BUDAK	NAZİF AKŞİT	TUĞÇE ODABAŞ
FADİME AKKAYA	NERMİN İNAN	TUĞÇEN KARADAĞ
FATİH EREL	OKAN AKTAŞ	TUĞRUL MANGIT
FATMA TUNÇYÜREK	OLCAY KARAKILIÇ	UĞUR DİLSİZ
FAZLI GÜRHAN KURBAN	ONUR ALPTEKİN	UMUT ÇELEBİ
GAMZE AKIN	ONUR ÇEVİLİK	VEDAT KARA
GİZEM MÜCEVHER ÇELİK	OZAN BARKIN	VOLKAN ÇAKIR
GÖKHAN KUMRUOĞLU	ÖMER BAYRAKTAR	VOLKAN KAPLAN
GÖKHAN OZAN AYDOĞDU	ÖMER FARUK DÜLGER	VOLKAN ÖZER
GÜLAY HAVVA YILMAZ	ÖZCAN ARSLAN	YASEMİN AYDOĞAN
GÜLAY ŞAHİN	ÖZGE KIZILIRMAK	YASEMİN PARLAK
GÜLDEN BUĞDAYCI	ÖZGÜR FİDANAY	YAVUZ TOPÇU
GÜLDEN KARAYİĞİT	ÖZGÜR GÜNEŞ	YILDIZ ÇAPA
GÜLSÜM BİÇEROĞLU	ÖZLEM DEMİR MEMİŞOĞLU	YİĞİT DEMİRTÜRK
GÜLÜZAR PINAR BAL	ÖZLEM ÖZKILIÇ ÜNAL	YUSUF DİLEK
HAMİT GÜRCAN	RAHİME YILDIRIM	ZEYNEP CANBOLAT
İBRAHİM GÜLTEKİN	RAMAZAN GÜLER	ZEYNEP KAYA KANDEMİR
İBRAHİM TOPÇU	SEDAT PANCARCI	ZÜBEYDE KAHRAMAN
İHSAN AKTAŞ	SELÇUK ÇAKMAK	
İLKER ÇUKURBAŞ	SELDA ER	

Kendilerini tebrik eder, meslek hayatlarında başarılar dileriz.

KAZANAN ANKARA EKONOMİSİDİR



Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (ASMMMO) meslek mensuplarının gelişimi ve değişen yasal uygulamaların sağlıklı takip edilebilmesi için meslek mensuplarına yönelik eğitimlerine devam ediyor. Kocatepe Kültür Merkezinde düzenlenen “Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi Birleştirilme Semineri” yoğun bir katılıma sahne oldu.

Katılımın yoğunluğundan ötürü bazı meslek mensuplarının ayakta izlediği seminer Mustafa Kemal Atatürk ve Silah Arkadaşları için yapılan saygı duruşu ve hep bir ağızdan okunan İstiklal Marşı ile başladı.

ANKARALI MALİ MÜŞAVİRLER KENDİLERİNİ GELİŞTİRİYOR

Yaptıkları eğitimle sadece meslek mensuplarına değil ekonomik verilerini düzenledikleri iş dünyasına da katkı sağladıklarını ifade eden ASMMMO Başkanı Ali Şahin şunları söyledi: Bundan sonra E-Fatura ve E-Defter, Vergi incelemelerinde karşılaşılan sorunlar, yıl sonu ya da dönem sonu

işlemleri ile seminerlerimiz devam edecek. Bilirkişilik eğitimlerini ülkemizde ilk başlatan odalardan biriyiz. Eğitimlerimiz devam ediyor. Sizden gelen geri dönüşler sonucunda ilk olarak bağımsız denetim eğitimiyle başladık daha sonra iş denetimi, iş kontrol, hile denetimi ve son olarak şirket değerlemesi ile ilgili uzmanlık alanlarında da eğitimlerimiz devam ediyor ve devam edecek.

SEMİNERE KATILANLARA PLAKET

ASMMMO tarafından düzenlenen “Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi Birleştirilme Semineri”ne Kırşehir SMMM Odası Başkanı Özgür Albayrak, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Yavuz Kara, SGK Rüzgarlı Sosyal Güvenlik Merkezi Müdürü Birol Toprak, SGK Rüzgarlı Sosyal Güvenlik Merkezi Müdür Yardımcısı Mehmet Yalçın konuşmacı olarak katılırken seminer sonrası konuşmacılara birer plaket verildi. Seminer çekilen toplu fotoğraf ile sona erdi.



10 KASIM ANITKABİR ZİYARETİ

Özgürlük ve bağımsızlık benim karakterimdir diye-
rek bizlere çağdaş, laik,
demokratik ve sosyal bir hu-
kuk devleti bırakan Mustafa
Kemal ATATÜRK'ü özlem ve
sevgiyle andık.



BAŞKANIMIZ ÇUBUKLU MESLEKTAŞLARI İLE BULUŞTU

Oda Başkanımız Ali Şahin Başkan Yardımcımız Hayrettin Çelik ile birlikte Çubukta mesleklerini icra eden Mali Müşavirler ile bir araya geldi. Sosyal Güvenlik ve KDV içerikli konuların tartışıldığı bir seminer için Çubuk İlçesine giden Oda Başkanımız Ali Şahin Çubuk'un Ankara ve Türkiye için birçok konuda özel bir ilçe olduğunu ve bundan sonraki süreçte Çubuk'un laykıyla gelişmesi gerektiğini vurguladı.



MESLEKTAŞLARIMIZIN YANINDAYIZ

Ankara'nın en büyük dış ilçelerinden biri olma özelliğinden ötürü Çubuk İlçesi'nin büyük bir ekonomik potansiyele sahip olduğunu vurgulayan Oda Başkanımız Şahin, Çubuk İlçesi'nde çalışan tüm meslek mensuplarına her konuda yanlarında olduklarını belirtti.



ŞİRKET DEĞERLEMESİ EĞİTİMİ

Odamız bünyesinde yürütmüş olduğumuz “Meslekte Uzmanlaşma Alanları Projesi” eğitimlerinin bir parçası olarak 27 Ekim 2017 günü Odamız konferans salonunda Eğitimci Sn. Sinan Tamer tarafından büyük bir başarı ile gerçekleşen “Şirket Değerlemesi Eğitimi” yapıldı.

Eğitimin açılışında konuşan Oda Başkanımız Ali ŞAHİN, Mesleğimizin bir kabuk değişimi içinde olduğunu be nedenle oda yönetimi olarak Meslekte uzmanlaşma alanlarına çok önem verdiklerinin altını çizdi.

MESLEKTAŞLAR EĞİTİMLERDEN MEMNUN

Meslekte uzmanlaşma alanları projesinin startını Gelir Vergisi Seminerinde proje koordinatörü Zafer SAYAR’ın sunumuyla verdiklerini ve bu sunumun sonunda yaptıkları anket sonucunda meslektaşların almak istedikleri eğitimlerin sırasıyla Bağımsız Denetim, İç Denetim İç Kontrol ve Hile Denetimin ilk üç sırada çıktığını ifade eden Oda Başkanımız Ali Şahin şunları söyledi: Oda olarak bizde meslektaşlarımızın tercihi doğrultusunda Uzmanlaşma eğitimlerine bu üç tercihle başladık. Bugünde şirket değerlemeyle devam edi-

yoruz. Önümüzdeki dönemde de uzmanlaşma eğitimlerimiz devam edecek. Eğitimin duyurusundan sonra katılımcı kontenjanının İki gün gibi kısa bir sürede dolduğunun altını çizmek ve yoğun ilgiden dolayı memnuniyetimi dile getirmek istiyorum. Başarılı bir eğitim olması temenni ediyorum.

Açılış konuşmasından sonra Eğitimci Sinan Tamer tarafından Şirket Değerlemeyle ilgili çok detaylı bir şekilde sunum gerçekleştirildi. Eğitim sonrası katılımcılardan olumlu geri dönüşler olurken, meslektaşlarımız “Meslekte Uzmanlaşma Alanları Projesi”nin kesintisiz bir şekilde sürekli bir hale getirilerek devam ettirilmesi temennilerini dile getirdiler.



ASMMMO'DAN SINAVA HAZIRLIK MOTİVASYONU

3 yıllık staj dönemini bitirerek mali müşavir olmak için yeterlilik sınavına girecek meslek mensupları'nı hem sınav hakkında bilgilendirmek hem de sınava yönelik motive etmek amacıyla Odamız tarafından bir etkinlik düzenlendi.

Etkinliğe yönetim kurulu ile katılan Oda Başkanımız Ali Şahin şunları söyledi: Her sınavdan önce sınava girecekler bilgilendirme toplantısı yapıyoruz. Adayların sınavda dikkat etmeleri gereken hususlarla ilgili bilgi veriliyor. Kurs katılan hocaları çağırıyoruz. Onlar kısa bir tekrar yapıyor. Birde sınav koordinatörü var. O da sınava girecek arkadaşlara sınav konusunda bilgi veriyor. Sınava hazırlık sürecinde sınava hazırlık motivasyonu sağlamaya çalışıyoruz.



ASMMMO FUTBOL TURNUVASI BAŞLADI

Odamızın düzenlediği futbol turnuvası 4 Kasım 2017 Cumartesi günü çalınan düdükle başladı.

Toplamda 25 takımın katıldığı turnuvanın açılışında konuşan Oda Sekreterimiz Naci ALKAN; turnuvanın yirmi yılı aşkın süredir düzenlendiğini, yine Ankara'da kurumlar arası futbol turnuvasında Odamızın üst üste üç yıl Ankara şampiyonu olduğunu söyledi. Turnuvanın amacının meslektaşlar arasında yeni arkadaşlık ve dostlukların kurulması, var olanların pekiştirilmesi olduğunu ifade etti. Sporun ruhun-

da dostluk ve yardımlaşmanın olduğunu vurgulayan Alkan, daha önceki yıllarda olduğu gibi bu yılda turnuva kazananının dostluk ve centilmenlik olacağını belirtti.

Bu düşünce ile geçen dönem turnuvanın en centilmen takımı olan Emek Spor takımı oyuncularının ASMMMO Teknoloji Paketi ile ödüllendirildiğini belirten Alkan, bu dönem ve sonraki dönem en centilmen oyuncu ve takımlarının da ödüllendirileceğini ifade etti.



BİLİRKİŞİLİK EĞİTİMİNE KATILANLARA SERTİFİKALARI VERİLDİ

ASMMMO BİR İLKE İMZA ATTI

Son yıllarda önemi iyice artan Bilirkişilik üzerine yeni kanuni düzenlemeler yapılırken meslek odaları da çeşitli çalışmalarla bu alanda ilerleme kaydetti. Bu alanda Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası(ASMMMO) Ankara'da ki ilk Bilirkişilik Temel Eğitimi verdi. Eğitimi tamamlayanlara ASMMMO'da sertifikaları verildi.

ANKARA'DA ÖNCÜYÜZ

Sertifika töreninde açılış konuşması yapan ASMMMO Başkanı Ali Şahin bu eğitimi Ankara'da ilk veren kurumun kendileri olduğunu belirterek şunları söyledi: 6754 sayılı Bilirkişilik Kanunu gereği Bilirkişilik Temel Eğitim izni Adalet Bakanlığı Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü Bilirkişilik Dairesi Başkanlığının 28.09.2017 günlü olurları ile üç yıl süreyle odamıza verilmiştir.



Odamız 03.10.2017 tarihinde ilk dersi başlatmıştır. Adalet Bakanlığınca yayınlanan yönetmelik gereği teorik eğitimi verecek eğiticilerin "en az doktorası olan hukukçular" tarafından verilmesi uygulama eğitimlerinin ise en az beş yıl bilirkişilik deneyimi olan kişilerce verilmesi zorunlu kılınmıştır.

GENİŞ BİR EĞİTİCİ KADRO

ASMMMO tarafından verilen Bilirkişilik Temel Eğitiminin eğitim koordinatörü Doç.Dr. Faruk Güçlü olurken eğitici kadrosunda ise; Prof.Dr. Arif Kocaman, Prof. Dr.Cemal Oğuz, Doç.Dr. İhtar Cengiz, Doç.Dr.İbrahim Ermenek, Yrd.Doç.Dr. Uğur Ersoy, Yrd. Doç. Dr.Çiğdem Yatağan Özkan,Yrd.Doç. Dr. Barış Akgül, Dr.Tamer Bozkurt, Dr. Mustafa Bayram Mısı, uygulamacı olarak ise; Doç.Dr.Faruk Güçlü, Dr. Ali Asker Demirhan, Bülent Aras,Birdane Şimşek ve Atilla İnan'ın yer aldı.

2017 yılında 1000'den fazla insanın eğitim alması beklenen eğitimlerden emniyet müdürleri, doktorlar, mühendisler, Maliye Bakanlığı vergi müfettişleri, gelir uzmanları, emekli yargıçlar öğretim üyeleri, emekli Sayıştay uzman denetçileri ve yeminli mali müşavirler yararlanabilecek.



YENİ MESLEKTAŞLARIMIZ KALİTEYİ YÜKSELTİYOR

9 Ağustos tarihinde gerçekleşen Staja Başlama Bilgilendirme Toplantısında söz alan Oda Sekreterimiz Naci Alkan yeni yetişen genç meslektaşları överek genç meslektaşların sayesinde mesleğin kalitesinin yükseldiğini vurguladı.

Genç Meslektaşların çağın gereklerine göre teorik ve pratik açıdan daha donanımlı yetiştiğini ifade eden Alkan şunları söyledi: Sizlerle bugün nasıl mali müşavir olunur değilde nasıl Mali Müşavir kalınır bunu konuşmak istiyorum. Siz bugünden sonra nasıl mali müşavir olunur bunu konuşacak ve tartışacaksınız. Bence asıl mesele nasıl mali müşavir kalındığıyla ilgili mesele. Bugün burada 200 arkadaşımız var ve hedefleriniz kapsamında mali müşavir olacağınıza inanıyoruz. Ama asıl sıkıntı sizlerin bundan sonraki süreçte gerek staj döneminde gerekse mali müşavir olduktan sonraki süreçte bu meslekte yıllardır tartıştığımız kalite sorunu ile ilgili sizlerin izleyeceği yol ve yöntem bizim mesleğin kalite sorununun belirleyicisi olacak. Buna siz bugünden sonraki süreçte şahit olacaksınız. Meslekteki sorunlardan biri kalite sorunu, bizim bu noktadaki saptamamız mesleğe başlayan her yeni arkadaşımız ya da arkadaşlarımızın çıtayı daha yükseğe çıkardığıdır. Neden böyle bir saptama yaptık; çünkü sizler zor bir sınavı geçtiniz ve üç yıl boyunca eğitim görüp, tecrübe kazanacaksınız, sonrasında yeterlilik sınavına gireceksiniz. Bu süreçte son derece yetkinleşerek mesleğe katkı sağlayacaksınız. Bizler sizler gibi zorlu süreçlerden geçmedik. Sizler teknoloji ve mevzuat açısından daha donanımlı yetişiyorsunuz.

SİZLERİ YALNIZ BIRAKMAK İSTEMEDİM

Stajyer Mali Müşavir adaylarının mesleğin geleceği olduğunu belirterek gençlerin mesleğin geleceği adına ne kadar önemli olduğuna değinen Oda Başkanımız Ali Şahin yaşadığı ağır gribal enfeksiyona rağmen genç meslektaşlarını bu özel günlerinde yalnız bırakmak istemediğini dile getirdi.

Akademik meslekler arasında genç bir meslek dalı olmalarına rağmen iyi bir konumda olduklarını söyleyen Başkan Şahin, "Mali Müşavirlik mesleğini geleceğin en önemli mes-



leklerinden biri olarak görüyorum. Bu yüzden mesleğimizin geleceği olan siz değerli arkadaşlarımızı oldukça önemsiyorum. Bence başlatma sınavını kazanmak bu işin yüzde elli bir kısmını çözmek anlamına geliyor. Geriye kalan üç yıllık stajınızı tamamlayıp yeterlilik sınavlarınızı da geçince aramıza katılmış olacaksınız.

SINAVLAR KONUSUNDA HAKSIZ ELEŞTİRİLER YAPILIYOR

Sınavlarla ilgili başlatma ve bitirme sınavlarında yanlış bir algının olduğunu vurgulayan Oda Başkanımız Ali Şahin şöyle konuştu: Sınava giren arkadaşlar Odaları ve TÜRMOB'u eleştiriyor böyle sorular sorulur mu diye. Sınav organizasyonunu TÜRMOB yapmakla birlikte soruları TÜRMOB hazırlamıyor arkadaşlar. Soruları hazırlayan 7 kişilik bir kurul var. Bu 7 kişinin içinden 3 tanesi üniversitelerden seçilirken 2 tanesi Maliye Bakanlığı'ndan, 2 tanede TÜRMOB'tan kurul üyesi seçiliyor. Burda ağırlık Maliye Bakanlığı'nda. Kurul atamalarını Maliye Bakanlığı yapıyor. Sizler bu husustaki şikayetlerinizi bize iletceksiniz, bizde TÜRMOB'a, TÜRMOB'ta kurula iletcecek. Silsile bu şekilde işliyor.

BAŞKAN ŞAHİN'DEN GENÇ MESLEKTAŞLARA UYARI

Genç Meslektaşların stajyerlik döneminde ciddi hatalar yaptığını söyleyey Başkan Şahin gençleri şu sözlerle uyardı: Özellikle stajyer olduğunuz dönemde sakın Mali Müşavir görüntüsü vermeyin. Kendinizi Mali Müşavir gibi tanıtmayın ve kartvizit bastırmayın. Yakın zamanda tesbit edilen bir arkadaşımızın stajı iptal edilecek ve yeniden sınava girmek zorunda kalacak. Siz siz olun yeterlilik sınavını geçip resmi belgelerinizi almadan kendinizi Mali Müşavir olmuş gibi göstermeyin.



SPORA İHTİYACIMIZ VAR

Odamız tarafından düzenlenen Pinpon Turnuvasında başarılı olan yarışmacılara Genel Merkezimizde Oda Başkanımız Ali Şahin, Oda Sekreterimiz Naci Alkan, Genel İdare Müdürümüz İdris Akçelik'in katılımlarıyla ödülleri verildi.

Spora değer veren bir kültürden geldiklerini ifade eden Oda Başkanımız Ali Şahin, insanlarımızın spora her zamankinden daha çok ihtiyaç duyduğu şu günlerde kendi imkanları doğrultusunda sportif etkinlikleri hayata geçirdiklerini dile getirdi.



Hazırlayan:
SMMM Gözde BOLAT

SMMM ALİ RIZA KAYBAKİ İLE RÖPÖRTAJ

Değerli üstadımız ASMMMO Kurucular Kurulu üyesi Sayın Ali Rıza KAYBAKİ ile geçmişten günümüze muhasebe mesleği üzerine harika bir röportaj gerçekleştirdik. Özellikle sicil numarası tek rakam olan (Sicil No:5) bir meslek büyüğümün bürosunu ziyaret etmenin heyecanı içinde olduğumu belirtmeden geçemeyeceğim. Röportaj sorularına geçmeden önce siz değerli okurlarımıza sayın Ali Rıza KAYBAKİ hakkında kısa bir bilgi vermenin önemli olduğunu düşünüyorum.

Sayın SMMM Ali Rıza KAYBAKİ 1950 yılında Sivas'ın Divriği ilçesinde doğmuş. İlköğrenimini tamamladıktan sonra eğitimini Ankara Maliye Meslek Okulunda devam ettirerek 1980 yılında Ankara Mali Bilimler Yüksek Okulundan (Gazi Üniversitesi) mezun olmuştur. 1975-1982 yılları arasında Mithatpaşa Vergi Dairesinde servis şefi olarak çalışan sayın KAYBAKİ 1982 yılında görevinden istifa ederek kendi bürosunu açmış ve 35 yıllık mesleki tecrübesi ile çok sayıda muhasebe meslek elemanı yetiştirmiştir.

Odamızın Kurucular Kurulu üyesi, ilk yönetiminde Oda saymanı, daha sonra disiplin kurulu üyeliği yapmış olan 5 sicil numaralı duayen meslektaşımız ile yaptığımız röportajı keyifle okuyacağınızı tahmin ediyorum.

1- Mesleğe nasıl başladınız?

1969 yılı Maliye Meslek Okulu mezunuyum. Bir anlamda çocukluğumdan beri muhasebe mesleğinin içerisindeyim. Serbest çalışmaya 1982 yılında Mithatpaşa Vergi Dairesi servis şefliğinden istifa ederek başladım. İnanın, 35 yıllık meslek hayatım boyunca mesleğimi çok severek yaptım ve bu mesleği seçtiğim için gerçekten çok mutluyum.

2- Geçmiş ile bugünkü şartları karşılaştırdığınızda hangi zaman diliminde mali müşavirlik yapmak daha kolaydı?

Bugün bilgiye ulaşmak, yorumlamak gerektiğinde yar-

dım almak geçmişe göre daha kolay. İnternet sayesinde birçok işlem daha hızlı ve doğru yapılabiliyor. Bu açıdan bakıldığında günümüzde en azından fiziki olarak daha kolay yapıldığı söylenebilir. Örneğin bir tane beyanname için saatlerce vergi dairesinde sıra beklerdik.

3- Mesleğe yeni katılan meslektaşlara ne gibi önerileriniz olabilir?

Öncelikle meslek etiği ve mesleğe yakışır davranışlar açısından kendilerini geliştirmelerini teorik ve teknolojik olarak donanımlarını artırmalarını özellikle haksız rekabet oluşturacak davranışlardan uzak durmalarını, müşterileri ile muhasebe ücreti haricinde akçeli işlere girmemelerini, vergi ödemelerini müşterilerin yapmasını sağlamalarını tavsiye ederim.

4- Günde kaç saat çalışıyor sunuz? Boş zamanlarınızda neler yapmaktan hoşlanıyorsunuz?

Hala günde en az 5-6 saat çalışıyorum. Kanun, mevzuat ve oda faaliyetleri ile yakından ilgileniyorum. Boş zamanlarımda ailemle ve torunlarımla huzurlu bir yaşam sürdürüyorum.

5- Mesleğimiz şimdi mi daha saygın yoksa geçmişte mi?

Mesleki bir birliğin kurumsal olarak sağlanmış olması tabiki belirli bir saygınlık getirdi. Geçmişte müşteri ile diyaloglarda bireysel davranışlar kurum yapısından uzak olduğu için bugüne oranla daha az saygındı. Tabi şu da var geçmiş dönemde bilgiye ulaşma daha zor olduğu için donanımlı ve bilgili mali müşavirler bireysel olarak saygınlıklarını sağlayabiliyorlardı. Mali müşavir ünvanının toplumda kabul görmüş olması da gurur verici bir gelişmedir.

6- Genç meslektaşlara kendilerini geliştirebilmeleri için ne gibi yollar önerirsiniz?

Gençlerin kendi işyerlerini açmadan önce mesleki gelişimlerinde konusuna hakim bir meslek büyüğü ile ça-

lşıp tecrübe edinmelerini öneririm. Özellikle mesleğin ilk yıllarından itibaren mesleğe katkıda bulunmuş duayen meslektaşlardan pratik konusunda eğitim almalarını öneriyorum.

7- İş hayatınızda sizi çok mutlu eden veya unutamadığınız bir anınız var mı? Varsa nedir?

O kadar çok anı biriktirdim ki hangisinden başlasam bilemiyorum. Benim için en önemli anı Ankara Odasını ilk kurduğumuzda Karanfil Sokaktaki kiraladığımız yerin kira kontratına Sayın Turhan Veldet VELİDEDEOĞLU ile beraber imza atmış olmamdı. Birde hem çok güldüğüm hem de gurur duyduğum bir anım şöyle gerçekleşti; TÜRMOB genel kurulunda hazırlan listesine imza atarken görevli arkadaşımız sicil numaramı sordu; bende 5 dedim. Görevli arkadaşımız son derece samimi bir şekilde bana bakıp ooo bu siciller hala yaşıyor mu diye espri yaptı ve karşılıklı güldük.

8- Sizce mesleğimizde neden fazla kadın meslektaş yok?

Mesleğimiz gerçek anlamda zor bir meslek. Sadece kadınlar için değil erkek meslektaşlar içinde zor. Kadın meslektaşlarımızın sayısının yüksek olmasını tüm bu zorluklara rağmen arzu ediyorum. Aslında bu bir toplum meselesi kadının iş hayatındaki yeri henüz toplumumuz tarafından yeterince kabul görmüyor haliyle kadın meslektaş içinde iş hayatında güçlükler oluşuyor. Özellikle evli kadın meslektaşlarımızın zaman problemi yaşadıklarını düşünüyorum.

9- Bugüne kadar kaç meslek mensubunun yetişmesinde katkınız oldu?

İnanın bir sayı vermem mümkün değil. Sadece meslek mensubu değil bugün değişik makamlarda bulunan ünvan sahibi birçok eleman ve stajyer yetiştirdim.

10- Mali müşavirlik mesleğinin toplum tarafından yeterince iyi algılandığını düşünüyor musunuz? Mesleğimizin saygınlığı hakkında neler söylemek istersiniz?

Bireysel saygınlık açısından önceki dönemlerde eğer donanımlıysanız muhasebeciyim dendiğinde tatmin edici bir saygınlık görüyordunuz. Yıllar içerisinde meslek mensubu sayısındaki artışa paralel olarak haksız rekabetinde arttığını buna bağlı olarak bireysel saygınlığın azaldığını söyleyebilirim.

11- Teknolojik gelişmelerin mesleğimize etkileri hakkında neler düşünüyorsunuz? Bu anlamda ileriye dönük olarak neler söylersiniz?

Teknolojinin gelişmesi ve internetle buluşması elbette işleri çok kolaylaştırıyor. Yüksek teknoloji içeren muhasebe programları diğer programlar ile entegre çalışıyor artık. Bu anlamda özellikle bu teknolojinin takip edilmesi ve uyum sağlanması gerektiğini düşünüyorum.

12- Mesleğimizi daha da ileriye taşımak için ne gibi çalışmalar yapılmalıdır?

Az önceki sorudan hareketle artık defter tutmak, beyanname göndermek dışında da mesleki faaliyetler yapılması gerektiğini düşünüyorum. Muhasebenin özetleme, yorumlama ve raporlama boyutunun gençler tarafından değerlendirilmesini uzmanlık alanını bilirkişilik, uzlaştırmacılık vb. alanlara kaydırmasını tavsiye ediyorum. Mali müşavir değişimlerinde işi kabul etmeden önce

önceki mali müşavir ile koordine kurularak müşteri hakkında bilgi alınması, müşterinin önceki mali müşaviri ile tahsilat problemi olup olmadığının araştırılmasının doğru olduğunu düşünüyorum. Bu sayede mesleğimizi daha ileriye taşıyacağımıza inanıyorum.

13- Odamızın şu anki faaliyet ve etkinlikleri ile ilgili düşünceleriniz nelerdir?

Seminer, kurs, eğitim vb. faaliyetler aksatılmadan devam ettirilmelidir. Eğitim mesleğimiz için vazgeçilemeyecek bir öneme sahiptir. Gelecekte odamızı yönetecek gençlerin yetişmesi açısından kurullarda kendilerine görev verilmelidir. Çünkü denetim, disiplin gibi kurullarda tecrübe kazanan meslektaşların gelecekte yönetim kurulunda görev yapmasının gerekliliğine inanıyorum. Odamızın düzenlediği sosyal etkinliklere katılımın yüksek olması için gerekli çalışmalar ve duyurular etkin bir biçimde yapılmalıdır.

14- TÜRMOB ile ilgili düşünceleriniz nelerdir? Sorunlarımızın çözümü için odalarımız ile yeterince yakın ilişki içerisinde olduğunu düşünüyor musunuz?

Meslektaşlarımızın tamamı ekonomik açıdan tatmin edici seviyelerde kazanmıyor. Birliğimizin ekonomik sıkıntıda olan meslektaşlarımıza ve odalarımıza faizsiz olarak finansman sağlama yollarını faaliyetleri içerisine alması gerektiğini düşünüyorum. Bu konuda odalarla işbirliği içinde olması gereklidir. TÜRMOB yönetiminde Ankara Odasının olmaması benim için rahatsızlık verici bir durumdur. TÜRMOB yönetimindeki SMMM ve YMM sayılarının Türkiye genelindeki sayılarla uygun nispette olmasını umut ediyorum.

15- Maliye Bakanlığı ve meslek örgütleri işbirliklerini nasıl değerlendiriyorsunuz?

Maliye Bakanlığı'nın mevzuatta yapacağı değişikliklerde TÜRMOB'dan görüş alması gerektiğini düşünüyorum. Şu anda kısmende olsa görüş alınıyor ancak yeterli bulmuyorum. Ayrıca mevzuat değişiklikleriyle meslektaşın sırtına yüklenen angaryaların ve Maliye Bakanlığı bizleri maliyenin memuru gibi görmesi Bakanlıkla yapılacak işbirlikleriyle çözülecek sorunlardır. Bu nedenle meslek örgütlerimizin bakanlık ile daha sıkı işbirliğine geçmesi gerektiğini ve ülkemiz ekonomisinin ve mesleğimizin gelişiminde bunun faydalı olacağını düşünüyorum.

Mesleğin ve odamızın kuruluşunda ve kurumsallaşmasında büyük emeği geçen değerli üstadımız Sayın Ali Rıza KAYBAKLI'ye kıymetli vaktini ayırıp bu röportajı verdiği için sonsuz teşekkür ediyorum. Genç bir meslektaş olarak kendisiyle bu röportajı yapmış olmanın bana gurur ve heyecan verdiğini söylemeden geçemeyeceğim. Gelecek geçmişte yanan meşalelerin ışığında daha aydınlık olacaktır.

Saygılarımla,
SMMM Gözde BOLAT



Hazırlayan:
SMMM Nuray YILDIRIM

1- Kendinizi tanıtabilir misiniz?

1976 Ankara doğumluyum. İlk, orta ve lise öğrenimimi Ankara Yenimahalle’de tamamladım. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümü’nden 1997 yılında mezun oldum. 2003 yılında SMMM ruhsatını alıp, 2006 yılında Atılım Üniversitesi’nde Finansman Yüksek Lisansımı tamamladım. 2013 yılında KGK Bağımsız Denetçi Belgesi’ni aldım.

2- Şu anki çalıştığınız kurumun adı ve pozisyonunuz nedir? Bu pozisyona gelene kadar hangi birimlerde görev aldınız?

Nurol Holding A.Ş. de Genel Muhasebe Bölüm Başkanı olarak görev yapmaktayım. Çalışma hayatım, 21 yıldır Nurol Holding A.Ş. bünyesinde devam etmektedir. 21 yaşında iş hayatına adım attım ve 1997 yılında Nurol Menkul Kıymetler A.Ş. de çalışmaya başladım. 2000 yılında Nurol Holding A.Ş. bünyesinde yeni oluşturulan İç Denetim Biriminde görev aldım. Bu birimde çalışmaya başladıktan sonra finans ve mali bilgilerimin denetim için kendi başına yeterli olmadığını ve iyi bir iç denetçi olmak için Serbest Muhasebeci Mali Müşavir de olmak gerektiğinin farkına varmam ile birlikte mali müşavir olmaya karar verdim. 2000 yılında SMMM stajımı başlattım. 2002 yılında stajımı tamamlayıp 2003 yılının başında da sınavları kazanıp meslek ruhsatımı aldım. 2000-2008 yılları arasında da Nurol Holding A.Ş. İç Denetim Grubu’nda görevimi sürdürdüm.

Bu noktada beni meslekle tanıştıran ve gelişimimde çok önemli katkıları olan, Eski Gelirler Baş Kontrolörü Sayın Ahmet Soylu’nun adını anmadan geçemeyeceğim.

Nurol Holding A.Ş.’de İç Denetim Grup Başkanı iken ve sonrasında kendisinden çok şey öğrendim.

2008-2009 yılları arasında Nurol Makina ve Sanayi A.Ş.’de Mali ve İdari İşler Genel Müdür Yardımcısı olarak görev yaptım. 2009 yılından beri de Nurol Holding A.Ş. ve bağlı şirketlerden sorumlu Genel Muhasebe Bölüm Başkanı olarak görevimi sürdürmekteyim.

3- Bağımlı çalışan mali müşavir olarak yaşadığınız, temel mesleki ve yönetsel sorunları paylaşır mısınız?

Temel sorunlarımızdan bir tanesi; mesleki saygınlığının diğer meslek gruplarına göre tam olarak oturmuş olmaması. Diğer bir sorun ise bağımlı çalışan meslektaşların mali müşavir olarak bir odaya bağlı olduklarını, bir örgüt tarafından temsil edildiklerini ve bu örgütün gücünün arkalarında olduğunu hissetmemeleri. Bu durum özel sektörde çalışan biz mali müşavirlerin içinde bulunduğumuz kurumlarda mesleğimizi özgüvenli ve güçlü bir konumda icra etmemizi engelleyen etkenlerden birkaçı olarak karşımıza çıkmaktadır.

4- Bağımlı çalışan mali müşavir olarak; meslek örgütünden beklentiniz nelerdir?

Kişisel olarak mesleğimizdeki unvan kargaşasının ortadan kaldırılarak sadece “Mali Müşavir” ünvanının kullanılması gerektiğini düşünüyorum. Mali Müşavirliğin “Serbesti”, “Bağımlısı” ve “Yeminlisi” olmamalı. Biz bağımlı çalışanların pek çoğunun odalar ile aidiyet bağı aidaat ödeme ve seçimden seçime hatırlanma ile sınırlı kalmaktadır. Mesleki sorunlarımız bir bütün olarak ele alınmalıdır. Bu nedenle de bağımlı çalışanların Mesleki Örgütlenme içine daha faz-

la çekilmesi ve aidiyet duygularının arttırılması gerektiğini düşünmekteyim. Bunun yöntemlerini bulmak ve geliştirmek Türmob ve Oda yönetimlerinin işidir. Biz bağımlı çalışanlar bir işverene hizmet akdi bağlı çalıştığımızdan oda faaliyetlerine, eğitim programlarına ve diğer etkinliklere izin sorunları nedeniyle tam ve istediğimiz düzeyde katılamıyoruz. Bağımlı çalışanların, kendilerinin daha fazla temsil edildiğini bilip, Mali Müşavir gibi hissetmeleri gerekmektedir. Bu hissettirilirse bağımlı çalışanların mesleki örgütlenmeye daha fazla katkı vereceklerini düşünüyorum. Bu aktivasyon sağlarsa bağımlı çalışanların bin bir emekle aldıkları meslek ruhsatlarına; duvara astıkları çerçeve olmaktan daha fazla ve güçlü bir anlam yüklemelerine neden olacaktır. Mali müşavirlik mesleği diğer meslek grupları arasında mevzuat değişikliği ve güncellemesi en yoğun olan meslektir. Bundan dolayı gündem olsun, yasa olsun, mevzuat değişiklikleri olsun, meslektaşların takip edebilmesi kendilerini geliştirebilecekleri eğitimlerin yapılması gerektiğini düşünüyorum. Odamız son dönemde bu eğitimlere ağırlık verdi. En son yapılan SGK Aylık Prim ve Hizmet Bildirimi ile Muhtasar Beyannamesinin birleştirilmesi eğitimi hem uygulamalı hem de düzenleyiciler tarafından anlatılması ve bunda web sayfasından canlı paylaşımı bizler ve muhasebe departmanları için oldukça doyurucu olmuştur. Bir de bizim en büyük eksikliğimiz; Mali Müşavirler olarak ailelerimizle bir arada vakit geçirebileceğimiz sosyal ortamlarımızın bulunmaması. Şimdi İncek'te Türmob genel merkezi olan alanda, Sosyal Tesis yapımına başlanmıştı. Bu biz meslektaşlarda büyük bir heyecan yaratmıştı ancak gerçekleşmedi. Bu tarz sosyal ortamlar oluşturulamayınca da, bağımlı-bağımsız çalışan bütün meslek mensuplarının aralarında iletişim kurulabileceği, aileleriyle bir arada vakit geçirebileceği ortamlar olamıyor. Halbuki böyle sosyal tesisler olsa insanlar bir araya gelecekler, sohbet edecekler ve mesleki konuları ortak bir şekilde paylaşacaklardır. Bunun sonucunda da sorunların paydaşı hissedip birlikte çözüm arayışına gideceklerdir. Büyük katkı sağlayacağını düşündüğüm İngilizce eğitimlerinin artırılması ve zorunluluk haline getirilmesi hatta örgütümüzün yurt dışı bir dil okuluyla anlaşıp meslektaşlarımıza bu konuda ortam hazırlamaları gerektiğini düşünüyorum. Bağımlı çalışanlar olarak meslektaşlarımızla paylaşımda bulunabileceğimiz, örgütün varlığını daha çok hissedebileceğimiz sosyal ortamımızın olmadığını düşünürsek, bir bağımlı çalışan olarak biraraya gelebileceğimiz sosyal tesislerimizin olmasını temenni ediyorum. Bu vesile ile ailelerimizin ve yakınlarımızın da Mali Müşavirlik Mesleğinin sadece bir belgeden ibaret olmadığını, sosyal konularda da örgütlü bir kurum olarak faaliyetlerimizi sürdürdüğümüzü görmelerini sağlayacağız.

5- Genç meslektaşlara; kurumsal şirketlerde başarılı kariyerin anahtarı olarak neleri önerirsiniz?

Genç meslektaşlarımıza öncelikle söyleyebileceğim ruhsatı alıp çerçevelettikten sonra duvara asacakları bir araç olarak görmemeleri. Mesleğimizin gerekliliği olarak hem mesleki anlamda hem de kültürel, sosyal ve teknolojik donanım olarak her zaman kendilerini geliştirmeleri lazım. Genç meslektaşlarımızın iyi bir kariyer

için çalıştıkları yerde kendilerini öne çıkartmaları, iyi bir çevreye sahip olmaları, özgüvenli olmaları, kendilerini beyanname hazırlayıp göndermekten öteye geçirmeleri gerekiyor. Bununda yolu iyi bir eğitim, sağlam bir bilgi dağarcığı, en azından konuşabilecek seviyede İngilizce bilmekten geçiyor. Mali Müşavirlik sadece, belgeleri kaydedip, belli beyanname ve bildirimleri zamanında yapma işi değildir. Mevzuat ve gelişmelere paralel kurumlara yönelen, kurumların gelişiminde çok önemli bir rolü olan konumdadır. Günümüzde kurumsallaşan şirketlerin bir çoğu, büyümeleri gelişmeleri için iyi bir mali yapıya sahip olmaları gerektiğinin farkındalar. Bunun içinde genç meslektaşların artık kendilerini buna hazırlamaları gerekiyor. Kurumsal şirketlerin pek çoğu dünyadaki ticari ve mali sisteme entegre olmuş durumdadırlar. Dünyaya mesleki olarak entegre olabilmemiz, olmazsa olmaz iyi bir İngilizce ve UFRS ile mali tablo düzenleyebilecek bilgi donanımına sahip olmaktan geçmektedir. Ayrıca hiçbir zaman eğitimden vazgeçmeyip sürekli kendilerini yenileyip geliştirmeleri gerekmektedir. Mevzuat takibi mesleğimizin en önemli kariyer anahtarıdır.

6- Mesleki saygınlık konusundaki düşünceniz nelerdir?

Mesleğimizin gerektiği saygınlığa ulaştığını düşünmüyorum. Malesef toplumda doktorluk, avukatlık mesleğine olan saygınlık biz mali müşavirlere gösterilmemektedir. Mali müşavire halen muhasebeci gözüyle bakılmaya devam ediliyor. Üniversite ve sonrası olarak ünvan alabilmek için doktorlar 6 yıl, avukatlar stajla birlikte 5 yıl, biz ise üniversite, staj sınavı, staj süresi, yeterlilik sınavları derken nerdeyse 10 yıllık bir eğitim sürecinden geçiyoruz. Bu haldeyken hala daha aynı saygınlıkta değiliz. Bu durumun biraz da bizden kaynaklandığını düşünüyorum. Oda olsun, Üst birlik olsun, meslektaş olsun bu bilinçle hareket etmiyoruz. Bir çok meslektaşımız kendilerini tanıtırken halen "muhasebeciyim" veya müşterilerimiz bizden bahsederken "muhasebecim" kelimesini

kullanmakta. Bilgi birikimimizle, mesleki karakterimizle, sosyal alanlardaki tavırlarımızla ve genel görüntümüzle homojenleşip bir iki jenerasyonda geçtikten sonra saygınlık konusunda topluma pozitif bir algı yaratabileceğimizi düşünüyorum.

7- Yoğun iş temposundan sıyrıldığınızda neler yaparsınız?

Doğayı seviyorum, doğa ile ilgili her aktiviteyi yapmaya çalışıyorum. Off-Road ile ilgileniyorum. Çeşitli yarışmalarda derecelerim var. Çadır kampına gidiyorum, balık tutmayı seviyorum. Doğanın içinde olmak mental olarak dinginlik sağlıyor. Fırsat buldukça da seyahat etmeye çalışıyorum. Meslektaşlarıma kendilerini daha mutlu ve huzurlu hissetmeleri için, fırsat buldukça çeşitli ilgi alanlarına da vakit ayırmalarını öneririm.

8- Kariyeriniz boyunca sizi mutlu eden enteresan anılarınız var mı? Varsa nelerdir?

Tabiki bir çok anı var ama Meslek Örgütümüz sayesinde iyi bir dost kazanmamı sağlayan anımı anlatayım.



Mali müşavir olduğum ilk yıllarda meslektaş olarak hiç kimseyi tanımiyorum ve yüksek lisans yapmak gibi bir düşüncem var. Bunun için odayı aradım ve bu konuda bir çalışmalarının olup olmadığını sordum. Daha sonra , o zamanlar ASMMMO'da aktif çalışanlardan olan Mektatışımız Ufuk Doğruer beni aradı. Kendisinin de yüksek lisans yapmak gibi bir düşüncesi olduğundan bahsetti. Bunu oda olarak yapabileceğimizi, toplanabileceğimizi söyledi. O dönemde zaman ve koşullara göre bekleme fırsatım olmadığından Atılım Üniversitesi'nde yüksek lisansa başladım. Ufuk'da, "Atılım Üniversitesi ile ASMMMO arasında ortak bir program oluşturulduğunu" belirterek ikinci dönem yaklaşık 25 meslektaşımızla Yüksek Lisansa başladı. Biz odanın bu organizasyonu ile 20-25 kişilik bir grup olarak odada ilk yüksek lisans yapanlardanız . Odayı yüksek lisans için telefonla aramam, Ufuk Doğruer gibi çok iyi bir dost ve arkadaş sahibi olmama ve meslektaşlarımızla birlikte yüksek lisans eğitimimizi tamamlamamıza neden oldu. Yüksek lisans eğitimine birlikte devam ettiğimiz bazı meslektaşlarımızla o zamandan beri görüşüyorum . Ufuk ile eğitim çalışmalarımız bu şekilde kalmadı. 2000'li yılların başlarında UFRS çok bilinen bir kavram değildi. Araştırdık İstanbul' da UFRS eğitimi olduğunu öğrendik, oraya gittik ve bu konu üzerine de yoğunlaştık. Ufuk Doğruer'de şu an, Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.'nin Yönetim Kurulu Başkanı'dır. Kazandırdığı dostluk nedeniyle odayla ilgili bu anımı unutamam.

9- Kurumunuzun mali müşavir ve aday meslek mensubu (stajyer) istihdam politikası nasıldır?

Nurol Holding A.Ş. ve bağlı şirketler bünyesinde mali işlerde çalışacak arkadaşlarımızı seçerken; benim de Genel Muhasebe Bölüm Başkanı olmam nedeniyle, işe alım için değerlendirmelerde mali müşavir veya adaylarını tercih ediyoruz. Mali müşavir olmayanları da staja başlama sınavlarına başvurup mesleğe adım atmalarını teşvik edip ruhsatlarını almalarını sağlıyoruz. Daha sonrası için yüksek lisans programlarına katılıp yabancı dil konusunda da kendilerini geliştirmeleri konusunda teşvik ediyoruz. Nurol Holding A.Ş. bünyesinde çeşitli birimlerde 25' e yakın meslektaşımız çalışmaktadır. Şu an pek çok aday meslek mensubu da bünyemizde stajını yapmaktadır. Bir süre sonra Mali Kadrolarımızın tamamına yakınının Mali

Müşavir ve Aday Mali Müşavirlerden oluşmasını temenni ediyorum.

10- Mesleğimizin ülkemizde ve dünyadaki gelişimi hakkındaki düşünceleriniz nelerdir?

Ülkemizde mesleki ünvanların yalınlaşması gerektiğini düşünüyorum. Türkiye' de ünvan kargaşası bulunmaktadır. Bu kargaşayı bizim yaşadığımız gibi işletme sahipleri ve kurumsal şirket yöneticileri de yaşamaktadır. Bazı kurumlar benzer hizmeti veren SMMM , YMM ve Bağımsız Denetim şahıs veya firmalarından ayrı ayrı hizmet almaktadır. Bu hizmetleri de kamu otoritesinin zorunluluk içeren düzenlemeleri nedeniyle almaktadır. Bir çoğu "yasak savma" mantığı ile yapılmaktadır.

Ölçeklerine göre İşverenler açısından bakıldığında; Bağımsız Denetçi, YMM, SMMM, Avukat, Doktor, Sosyal Güvenlik Uzmanı, İş Güvenlikçi, Çevreci vs. gibi hizmet alımı yada çalıştırılması zorunluluğu bulunuyor. Mesleğimiz için 3 ayrı başlığı fazla ve karmaşık buluyorum. SM ve SMMM' liğin SMMM başlığı altında birleştirildiği gibi, SMMM ve YMM ünvanının ortadan kaldırılıp sadece Mali Müşavir (MM) ünvanının kullanılmasının en doğrusu olacağını düşünüyorum. Yurt dışına bakıldığında pek çok ülkede mali müşavirlik ve denetim ayağının olduğunu görmekteyiz. Ülkemizde son dönemlerde Maliye Bakanlığı' nın e-defter, e-fatura ve e-arşiv uygulamalarının yanında 2018 yılında uygulamaya koymayı planladığı e-irsaliye, e-serbest meslek makbuzu gibi uygulamalar meslek uygulamalarında işin içine bilgisayar teknolojilerinin de girmesiyle eski usul hizmet verme döneminin sona ermek üzere olduğunu bize göstermektedir. Bu nedenle yeni döneme kendimizi hazırlamamız gerekmektedir. 2012 yılında Yeni Ticaret Kanunu kabul edildiğinde mali tabloların TFRS' ye göre düzenlenmesi uygun görülmüştü. Daha sonra çeşitli müdahalelerle bu düzenlemede kapsam daraltılarak geri adım atıldı. Eğer dünyaya entegre olacak isek, Avrupa Birliği ve gelişmiş ekonomilerle yoğun mali ilişkiler içerisinde olacak isek UFRS (TFRS) sistemine bağlı muhasebe sistemini kurmamız lazım. Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri olan US GAAP ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları UFRS'nin birbirine uyumlaştırıldığı dünyada, bizim ülke olarak bundan ayrı hareket etmemiz mümkün değildir. Bu dönüşümün hızlandırılması konusunda odalar ve üst birliğimizin öne çıkarak, hızlı bir şekilde geçiş yapmamız için gerekli mücadeleyi vermesi gerekmektedir. Bu konu biz Mali Müşavirlerin dünya ile entegre olmamızı sağlayacak önemli konulardan bir tanesidir. Son dönemde odamız bu konularda yeni perspektifler ortaya koyan ve bizi yeni döneme hazırlayan çeşitli eğitimler vermektedir.

Ülkemizde UFRS' ye uygun muhasebe uygulamalarının devreye girmesiyle, özellikle ünvanlar tarafında olmak üzere, mesleğimizin gelişiminde sadeleşme kaçınılmaz olacaktır.

Saygılarımla,
SMMM Nuray YILDIRIM



ATO Başkanı

Gürsel BARAN Ziyareti

KDV beyannamesi ekinde belge sayılarının istenmesi uygulamasının fayda sağlamayacağını ve bu uygulamanın kaldırılmasına destek için ATO Başkanı Gürsel BARAN'ı ziyaret ettik.

ATO Başkanı

Nurettin ÖZDEBİR Ziyareti

KDV beyannamesi ekinde belge sayılarının istenmesi uygulamasının fayda sağlamayacağını anlatmak için ASO Başkanı Nurettin ÖZDEBİR'i ziyaret ettik.



Başkent Üniversitesi

Muhasebe Bölümü Öğrencileri Odamızı Ziyaret Etti

Başkent Üniversitesi Öğretim üyesi Prof Dr Nalan Akdoğan ve öğrencileri odamızı ziyaret etti. Muhasebe bölümü öğrencilerine mesleğimizi ve mesleğimizin geleceği hakkında bilgi verdik ve karşılıklı sohbet ettik. Teknolojinin gelişimiyle birlikte mesleğimizin de bir kabuk değişimi içerisinde olduğunu ve yeniliklere açık olunması gerektiğini anlattık. Özellikle Yabancı dillerini geliştirmeleri halinde bir adım öne geçeceklerini bunun kendilerine büyük bir avantaj sağlayacağını anlattık. Daha sonra öğrencilerin merak ettikleri konular hakkında bilgi vererek soru cevaplarla sohbetimizi sonlandırdık.



EKONOMİ

Mustafa SÖNMEZ - İktisatçı / Yazar

PETROL FİYATLARI DA YÜKSELİRKEN...

Dünya ve Türkiye , bir süredir, enerji fiyatlarının yeniden yükseldiği bir iklime geçti. Birçok sorunun üstüne, enerji fiyatlarındaki fiyat artışının binmesi, iyi olmadı elbette. Hem girişimci kesim hem de tüketici kesim için artık görece pahalı bir enerji dönemi başlıyor. Hatta şöyle bile denilebilir; Yüzde 11'e yapılmış bir enflasyon, yüzde 13'ün üstünde seyreden bir kent işsizliği, milli gelirin yüzde 5'ine yaklaşan bir cari açık, üstüne üstlük büyüyen bir bütçe açığı,, dolar karşısında hızla eriyen bir Türk Lirası... Bunlar yetmezmiş gibi, bunların üstüne bir de dünya piyasalarında petrol, doğal gaz, kömür, kısaca enerji fiyatlarında artış geldi. Tabii ki, dünya piyasalarında metal, mineral fiyatlarında hızlı artış da eksik kalmadı.

Enerji ithalatçısıyız

Türkiye hem enerji hem birçok ham maddeyi ithalatla sağlıyor, bağımlı yani. Şimdi bunları hem pahalalmış dolar ile hem de dünyada tırmanan yeni fiyatlarla almak durumunda. Bunların arasında ham petrole ayrı bir yer ayırmak lazım. Esas fatura bunun ithalinden çıkıyor çünkü.

Özellikle bu yılın ikinci yarısında tırmanışa geçen petrol ve öteki emtia fiyatlarındaki tırmanışı bir dizi siyasi ve ekonomik etken belirledi. ABD'nin vergi indirimleri ile büyümesini artıracak beklentisi, yine ABD rafinerilerinde üretimin artmasının ham petrol talebini artırması,

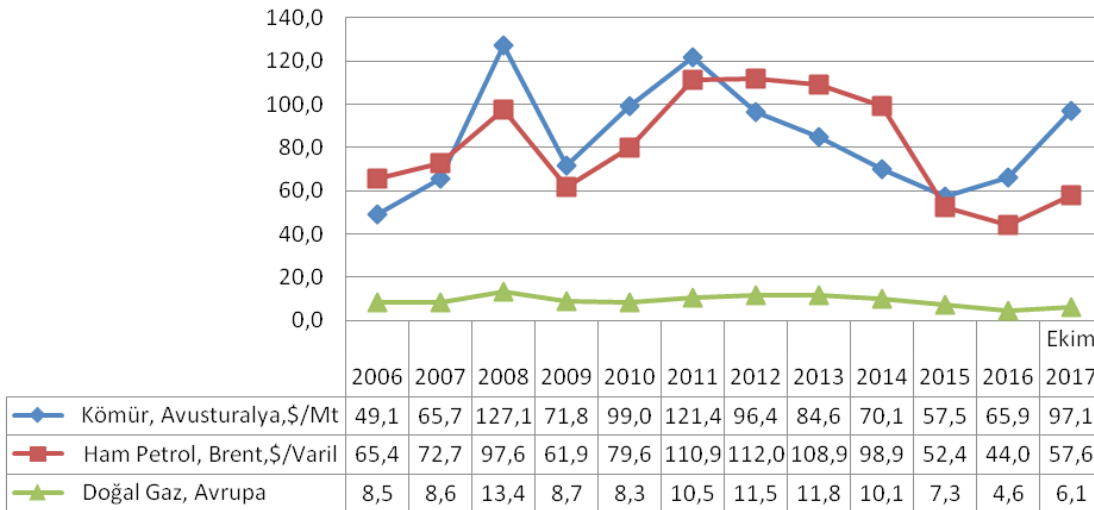
Çin'den gelen güçlü talep, Kuzey Irak'taki referandumun bölgedeki petrol akışına ilişkin endişe yaratması, petrol fiyatlarını yukarı itti. Buna bir de S.Arabistan gerilimi eklendi. Suudi Arabistan'da yolsuzluk iddialarıyla bazı bakan ve prenslerin gözaltına alınması, başkent Riyad'a düzenlenen balistik füze saldırısı ve ABD'de petrol sondaj kulesi sayısındaki ani düşüş de fiyat artışlarını hızlandırdı.

Ham petrolde dünya fiyatları, özellikle 2014 ve 2015'te inişe geçmişti. Dünya ekonomisinde henüz canlanma belirtilerinin olmaması, talebi yatay seyretmesi, birçok etkenin yanında ,fiyatların yatay seyretmesinde ana etkendi. Ama 2016 ve 2017'de durum değişti,fiyatlar başını kaldırdı. Özellikle 2017'de hampetrol fiyatları tırmanışa geçti.

Kasım 2016'da varili 44 dolara kadar inen ham petrol fiyatı, izleyen aylarda 50 dolara sıçradı ve Şubat 2017'de 55 doları gördü. Sonraki aylarda küçük düşüşlerden sonra, Haziran ayında 46 dolara kadar geriledi. Ancak, bu aydan sonra hızla arttı ve Eylül ayında 57 doları, Ekim'de 60 doları, Kasım ayında ise 65 doları gördü. Bu, 12 ayda yüzde 48'e yakın bir artış demek !..

Kışa girişin yanı sıra , küresel büyümede daha yüksek bir patikaya girilirse fiyatlardaki artış temposu sürebilir. Benzer fiyat artışları, diğer enerji, tarım ham maddeleri ve endüstriyel ara mallar için de geçerli. Bu fiyat artış-

Enerjide Dünya Fiyatları:2006-2017(Ekim)



Kaynak: Commodity Price Data (Pinksheet), Dünya Bankası

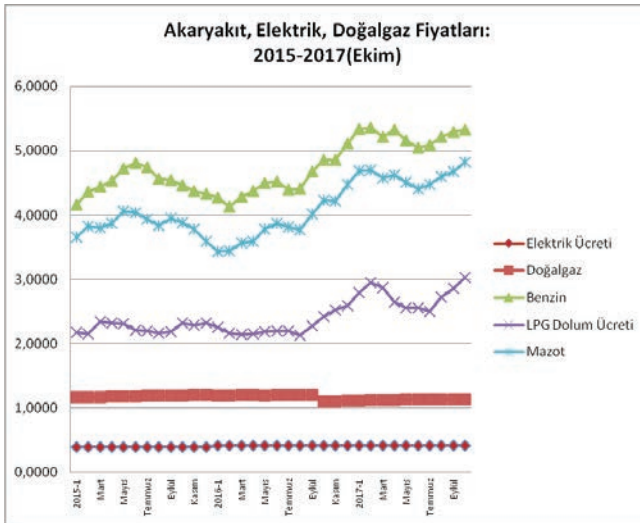
larının yanında, TL'nin dolar karşısında sadece 20 Eylül ile 22 Kasım arasındaki 2 ayda yüzde 13'e yakın değer kaybetmesi, Türkiye için önemli bir sorun yumağı, ağır bir maliyet enflasyonu kaynağı anlamına geliyor. Tek başına petrol fiyatları alındığında bile bilanço ürkütücü.

Türkiye'nin yılda ancak 2,6 milyon ton ham petrol üretebiliyor, buna karşılık 25 milyon ton ham petrol ithal ediyor. Yani, kullandığının yüzde 91'ini ithal ediyor. Durum, doğal gazda da farklı değil. Doğal gaz üretimi devede kulak; 400 milyon m3, buna karşılık ithalat 46,4 milyar m3.

İthalat faturası

Türkiye'nin birincil enerji tüketiminde doğal gazın payı yüzde 31 ham petrol ise toplamda yüzde 30 pay sahibi. Fosil yakıtlar bakımından linyit hariç, zengin rezervlere sahip olmayan Türkiye, birincil enerji kaynaklarında tüketiminin dörtte üçünü ithal ediyor. Doğal gazda yaklaşık yüzde 98, petrolde ise yaklaşık yüzde 91 oranında dışa bağımlılık var ve bu, önemli bir arz güvenliği riski oluşturuyor.

Türkiye'nin enerji ithalatı, dünya enerji fiyatlarının seyrine bağlı olarak alçalıp yükseliyor. 2009 krizinin ilk yıllarında düşen enerji fiyatları, 2014'e kadar yeniden artmış ve Türkiye'nin enerji ithalatı da yıllık ortalama 53 milyar dolara ulaşmıştı. İzleyen iki yıl fiyatlar düşünce fatura, 2015'te 37 milyar dolara, 2016'da 26 milyar dolara geriledi. 2017'de ise ilk 9 ayın faturası 27 milyar dolar ve yıl en az 35-36 milyar dolar fatura ile kapanacak gibi.



Kaynak:TÜİK veri tabanı

Tüketiciye yansım

Petrol fiyatlarındaki yükselme, döviz kuru artışı ile birleşerek Türkiye ekonomisi için çifte darbe etkisi yaratıyor. Türkiye'nin petrol ithalat faturası bu yılın 10 ayında yüzde 36.5 arttı. Yaklaşık 22 milyar dolardan 30 milyar dolara çıkan petrol faturası tutar olarak 8 milyar dolar arttı.

Bu fatura aynı zamanda bu yılki dış ticaret açığında meydana gelen artışın yarısından fazlasını oluşturdu. Petrolün dış fiyat artışına bir de dolar fiyat artışı eklendiğinde hem makro düzeyde hem de bireylerin ödeyeceği fatura kabarıyor. Akaryakıtta sık sık yapılan zamlar bunun sonucu.

Ocak-Ekim döneminde tüketici fiyatları(TÜFE) içinde yer alan ulaştırma hizmetleri, genel enflasyonun yüzde 50'sinin üzerine çıktı. Yıllık artışı yüzde 11.9'u bulan TÜFE'ye karşı yüzde 16.8 ulaştırma fiyat artışı gerçekleşti. 10 ayda da TÜFE'de yüzde 9.5, ulaşırmada ise yüzde 14 artış yaşandı.

Diğer enerji ve metal-mineral fiyat artışları da, sanayi üretiminde maliyet enflasyonuna yol açarak hem üretici fiyatlarında(ÜFE) hem de TÜFE'de yükselişi kalıcı kılacak etkenler. Bu da büyüme hızını hem bu yılın son çeyreğinde hem de 2018 de aşağı çekecek, iş-aş sorununu büyütecek olumsuz rüzgarlar olarak değerlendirilebilir.

Ham petrol fiyatlarındaki artış, gecikmeden akaryakıt fiyatlarına yansıtılıyor. Kasım ortalarında benzinin İstanbul'daki litre fiyatı 5,6 TL'ye ulaştı. Kısa zamanda 6 lirayı bulması bekleniyor. Satış fiyatının önemli kısmını vergiler oluşturuyor. Hükümetin 2018 programında, 2017 yılında petrol ve doğal gaz ürünlerinden elde edilen Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) tahsilatının, 63,3 milyar TL'nı, yani GSYH'nın yüzde 2,1'ini bulacağı belirtiliyor.

Uzun süre 50 doların altında kaldıktan sonra son 4 aydır fiyatı tırmanan petrole, kurdaki hızlı artış eklenince, bir depo benzinin faturası ilk kez 300 liraya çıktı.

Elektrik, doğalgaz sırada

Akaryakıt zamları bekletilemiyor, ama doğal gaz ve elektrik fiyatlarını hükümet zamana yayabiliyor. Örneğin, bunlara 2017'de bir fiyat artışı gelmedi. Bunda, dünya doğalgaz fiyatlarının yatay seyretmesi en önemli etken elbette. Halya, doğalgaz fiyatlarında bir tırmanış yok. Ama, TL karşısında dolarda tırmanış var. Bu da doğalgaz ithalatının faturasını kabartıyor.

Doğalgaza, doğalgaz ile ağırlıkla üretilen elektriğe bu faturanın yansıtılması kaçınılmaz. Elektrik ve doğalgaza zammın sırasının geldiğini AKP Hükümetinin 2018 programında sayfa 72'de şu cümlelerle duyuruldu; "Petrol fiyatlarındaki göreceli düşük seviyenin etkisiyle doğal gaz ve elektrik satış fiyatlarında 2017 yılı içerisinde herhangi bir artış yapılmamıştır.(...) 2018 yılında enerji alanında faaliyet gösteren KİT'leri n ham petrol ve döviz kurundaki değişikliklere bağlı olarak maliyetlerini karşılayacak bir fiyatlandırma politikası benimsemeleri ve böylelikle sürdürülebilir bir finansman yapısında faaliyetlerine devam etmeleri planlanmaktadır." (s.72)

Bu da doğal gaz ve elektrik fiyatlarına zammın da gündemde olduğu anlamına



Kültür - Sanat

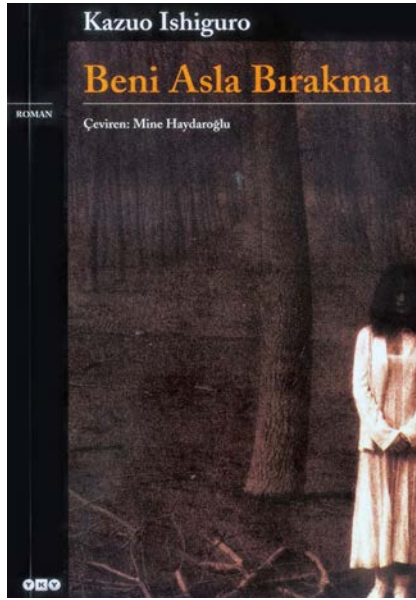
Salman YILMAZ - SMMM

BİR YAZAR-BİR KİTAP: Kazuo ISHIGURO/BENİ ASLA BIRAKMA



Yazar, Japon asıllı, İngiliz vatandaşı Kazuo ISHIGURO, 1954 yılında Nagasaki/Japonya da dünyaya gelmiş olup, henüz beş yaşında iken ailesi ile birlikte İngiltere'ye göç etmiştir. 1978 yılında Kent Üniversitesi Felsefe bölümünden mezun olmuştur.

2017 Nobel edebiyat ödülü Kazuo Ishiguro verilmiş olup, yazar bugüne kadar, değişik türden bir çok eser kaleme almıştır. Yazarın ilk romanı Uzak Tepeler (1982) olup, Değişen Dünya (1986), Günden Kalanlar (1989), Avunamayanlar (1995), Noktürnler, Öksüzlüğümüz, Beni Asla Bırakma (2005) ve son romanı olan Gömülü Dev'i (2015) kaleme almıştır. Yazar, aynı zamanda filme de çekilmiş olan Günden Kalanlar eseriyle büyük bir okur kitlesinin beğenisini kazanmış ve dünya çapında



büyük bir popülarite elde etmiştir. Time dergisi ise, Beni Asla Bırakma adlı eserini, İngiliz dilinde yazılmış en büyük yüz eserden biri olarak tanıtmıştır.

Beni Asla Bırakma; bilim-kurgu, fantastik türden bir eser olup, organ bağıışı amacıyla, çocuk yaşlardan itibaren özel bir okulda/yurtta eğitilen/yetiştirilen kız ve erkek çocuklar arasındaki ilişkiler Kathy H.'nin gözünden anlatılmaktadır.

Yazar Kazuo Ishiguro, Nobel edebiyat ödülünü kazandığının açıklanması üzerine verdiği bir söyleşide "Umarım sahip olduğum bu büyük

şeref, yaşadığımız dönemde iyi niyetin ve barışın gücünün artmasına küçük de olsa bir katkıda bulunur." demiştir.

TİYATRO : "BİR VALİZE NE SİĞAR Kİ..." AST

Ankara Sanat Tiyatrosunda, (AST) 2017/18 döneminde sahneye konulmuş olan oyunun adı "Bir Valize Ne Sığar ki...". Oyun konusunu, mübadele (insan değişimi) hikayelerinden almakta. Bilindiği üzere, Yunanistan'la yapılan Lozan barış anlaşmasına (1923) göre, Anadolu'nun değişik bölgelerinde yaşamakta olan bir buçuk-iki milyon civarındaki Ortadoks Hristiyan ile, çoğunlukla Girit adasında yaşamakta olan yaklaşık yarım milyon civarındaki Müslüman mübadele (değişim) konusu edilmiştir. Bu insanlar, yaşadıkları topraklardan kopartılarak, iradeleri dışında siyasi bir kararla zorunlu göçe tabi tutulmuşlardır. Mübadele insanları, yerleştirildikleri yerde hep dışlanmış, ötekileştirilmiş ve



izole edilmiş bir tarzda, anıları ile baş başa yaşamaya zorlanmışlardır. Bu insanlar, kısacası "ne İsa'ya, ne de Musa'ya yaranabilmişler", hep "muhacir" olarak kalmışlardır. Yüzyıllardır biriktirdikleri ve beraberlerinde taşıdıkları örf ve adetleri ile birlikte yerleştirildikleri yerlerde, farklı dünyaların insanları olarak acıları, özelemleri ile yeni bir yaşam tarzı oluşturmuşlardır. Bu tarzın adı, "Rembetiko"dur. "Bırakırsan ardında hatırayı, -Nereye saklar insan bu yarayı. -Var olsan, yok olsan da fark etmiyor, -Sürüklersin peşinden o acıyı." Kendisi de bir göçmen kökenli olan Yeşim

Dormen'in yazıp, yönettiği oyun AST'da sahnelenmektedir.

FİLMLER / SİNEMALAR : AYL “Korede ne işin var Süleyman”

Yıl 1951. Zamanın C.Bayar- A. Menderes iktidarı, Meclis kararı dahi olmadan 4500 kişilik bir askeri gücü Kore de savaşmak üzere, henüz üyesi dahi olmadığımız NATO’nun emrine sunmuşlardır. Verdiğimiz bir çok şehit ve gazinin yanında, dinlediğimiz bol kahramanlık öyküleri ve sonuçta NATO üyeliği ile ödüllendirilmemiz.

Verilmekte olan savaşın doğruluğunu, yanlışlığını, haklılığı, haksızlığı bir tarafa, filmin konusu çok bildik/ tanidik ve evrensel konu. Film, 2018 de Türkiye adına yabancı dilde en iyi film dalında OSCAR adayı olarak yarışacakmış. Diğer adayları görmeden bir şey söylemek zor olmakla birlikte, şanslı olduğunu söylenebilir.

Filmde yok, yok. Komünizm, anti komünizm, savaş karşıtlığı, milliyetçilik, hümanizm ve daha çok da savaş ağalarının sırt sıvazlamasını yüceltme, kutsama.

Filmin konusu, yaşanmış bir öyküden yola çıkılarak ta-



sarlanmış, kurgulanmış. İçerik olarak, bu kadar geniş bir yelpazede Astsubay Başçavuş Süleyman’ının yaşadıkları ve köyleri komünistler tarafından bombalanmış, tesadüfen yıkıntılar ve cesetler içinde bulunan Koreli bir kız çocuğunu kurtarmak için Türk bölüğünün canları pahasına ortaya koydukları kahramanlık öykülerinin, bazen komik, bazen de göz yaşartıcı bir üslupla izleyiciye aktarılmaktadır. Görüntüler olağanüstü. Konu ise herkesin duygularını gıcıklayacak türden.

Yönetmen koltuğunda Can Ulkay. Bugüne kadar reklam ve klip filmi çekimleri yapmış olan yönetmenin bu ilk uzun metrajlı filmi. Oyuncu kadrosunda; İsmail Hacıoğlu, Altan Erkekli, Çetin Tekindor, Taner Birsell bulunmakta. Filmin müziği ise Fahir Atakoğlu’na ait.

FİLMLER / SİNEMALAR : YOL AYRIMI

“Eğer yeniden başlayabilseydim yaşamaya

Seyahat ederdim daha fazla.

Daha çok dağa tırmanır, daha çok nehirde yüzerdim.

Daha çok güneş doğuşu izler,

Görmediğim bir çok yere giderdim.

Farkında mısınız bilmem.

Yaşam budur zaten.”

(Luis Borges/ Filmden)

Her şey bir trafik kazasıyla başlar. Yeni bir hayat, yeni, yepyeni bir başlangıç. Bu pek de kolay olmaz. Önünde bir çok engel bulunmaktadır. Önce aile, sonra sistemin acımasız işleyen çarkları. Mazhar (Şener Şen) büyük bir tekstil patronudur. Babasından devir aldığı tekstil işini daha da büyütmek istemektedir. Bu amacını gerçekleştirmek için her türlü, hile ve entrikaya başvurmaktan geri kalmaz. Bir taraftan rakiplerini yok etmek için uğraşırken, diğer taraftan sendikalaşmak isteyen işçileri kapının önüne koymaktan çekinmez. Hayatında hiç bir insani değere yer yoktur. Yaşadığı ağır bir trafik kazasından sonra, çocukluğundan taşıdığı travmanın da etkisiyle, her şey bir anda



değişir. Yaşadığı hayatı sorgulamaya, yargılamaya başlar. Acımasız, gaddar, “buz gibi” Mazhar gider, yerine yepyeni bir Mazhar gelir. İş hayatından çekilmek ve şirketteki hisselerinin tamamını çalışanlarına devir etmek ister. Sosyal sorumluluk projelerini öne çıkarır. Ancak önüne engeller çıkar. Önce ailesi, sonra ise sistemin kendisi. Her ikiyle de mücadele etmeye kararlıdır. Ama, sistem acımasızdır, duygulara, romantizme yer bırakmaz. Adeta, Rus yazar Lev Tolstoy’u çağrıştıran bir hayat başlar.

Film, güçlü oyuncu kadrosu ve eski kuşaktan, deneyimli Yavuz Turgul’un yönetiminde 2,5 saat su

gibi akmaktadır.

Filmin oyuncu kadrosunda; Şener Şen, Rutkay Aziz, Mert Fırat, Tilbe Saran gibi deneyimli oyuncuların yanında, daha bir çok oyuncu bulunmaktadır.

Yavuz Turgul; usta yönetmeni daha önce, Av Mevsi mi, Eşkıya, Kabadayı, Gönül Yarası, Muhsin Bey, Züğürt Ağa ve Çiçek Abbas gibi iz bırakmış filmlerden hatırlıyoruz. (Dikkat edilirse, filmlerinin tamamında Şener Şen bulunmaktadır.)

DİJİTAL DÜNYADA DÖNÜŞEN, EVRİMLEŞEN MESLEĞİMİZ

Fiziksel Paradan Kripto Paraya

Mikro ödemeden nano ödemeye geçişde finans dünyasında yenilikler; dijital platformların kullanılmasıyla hızla yayıldığı geleceğin dünyasında muhasebeci ve mali müşavirlik mesleğini de bekleyen dönüşümler de tahmin edilebilir sanırım.

Gelecek Nasılsa Gelecek! Ben Hazır mıyım?

İş modellerinin meslek tanımlarının değiştiği bir dünya var artık. Gelecek dediğimiz yaşanılması kaçınılmaz olan, insanların konforlarını geliştiren; farklı donanımların olduğu bir dünyaya yelken açmakta. İş olarak tanımladığımız görevleri robotik varlıklara ve yapay zekalara devredeceğimiz dönemin içindeyiz. Endüstri 3.0 (Sanayi devrimi)'ı konuşup ne olduğunu anlamaya çalışmadan Endüstri 4.0 (Sanayi Devrimi)'a geçmeye hazırlanıyoruz. Peki neler oluyor?

Siber güvenlik (Etik bilgisayar korsanı, artık şirketler kendi online sistemlerine saldırıya uğramadan önce güvenlik sistemlerindeki problemleri kesin olarak görebilmek için.) BITCOİN gibi finansal teknolojiler, bulut bilişim, QR kodlar, insansız hava araçları DRONE teknolojileri, tüketileceğimiz yeni gıdalar geleceğimizi belirleyecek.

Robot ve yapay zeka ile ilişkilerin belirlenmesi için etik teknoloji avukatlığı, akıllı kontratlar, mental koçluk, akıllı şehir projeleri, 3D printerlar gibi sayabileceğimiz onlarca gelişme.

Sanayi çağı yerini siber ve robotik çağa bırakıyor.

5-10 sene içinde fiziksel paranın yerini dijital paraya bırakması beklenmektedir. Alıcı ve satıcının hiçbir aracı olmadan karşılaşip nano ödemeler yaptığı platformlar geliştirildi. Bitcoin, blockchain, smart contract gibi. Devamında bireysel tanımlanan nuralarla bizim fatura diye tanımladığımız yapılan işlemlerin otomatik veri kaydının yapıldığı sistemler dijital metodlar geliştirildi. Geliştiriliyor.

Üzerimize giyilebilir cihazlarla ödeme işlemlerinin yapılması söz konusu olacak. (Bileklik, yüzük, akıllı saatler vs...)

Mobilite ve dijitalleşme tabii ki güvenlik sorunu doğuracağından "biyolojik şifreleme" dediğimiz sistemler kurgulanacak. Yani retina okuma, parmak izi, damar tanıma, ses vs.

Gözümüzdeki holografik lenslerin kullanıldığı, akıllı camların (reklam pano ve vitrinler, kioskların) kullanıldığı, ortamda çok fazla alıcı ve verici olacak. Anında hızlı ve güvenlik sorunu olmadan veri kaydı olacak. Tabii ki bunların olabilmesi için,



- Hızlı internetin olmasına (Türkiye'de internet kullanıcı nüfusu 35 milyon)
- Mobil ve akıllı donanımlara (XR kodlarını artık her sektörde kullanır olduk)
- Analog yaptığımız işleri akıllı sistemlere devretmeye
- Gelişmiş parola, DNA tanıma vs. nin yayılmasına ihtiyaç var.

Geleceğin dünyası dediğimiz bu gelişmeler çok uzun bir gelecekte değil zaten geldi. Biz bu sistemlerin içinde müşterilerimiz tarafından hala tercih edilebilir olmalıyız? İşte mesleğimizdeki evrimleşme süreci burada başlıyor.

Dikkat ederseniz yeni dünyada beceri ve yetenekler önemli. Peki ne yapmalıyız? İşte bizim rehberlik ettiğimiz konu bu. Geleceğin dünyasını gözlemleyip, beceri ve yeteneklerin doğru tespit edilmesine partnerlik yapmak! donanımlarımızı artırıcı metodlar geliştirmek. İş dünyasına farklı iş modelleri hazırlamak. İş tasarımlarını geliştirirken dijitalleşen dünyaya entegre olmalarını sağlamak. Kişisel davranış modelleri artık farkındalıkların arttığı bireylerle başkalaşmakta. İnovatif bakış açısı geliştirmek, hibrit olmak, otodidakt olmak ve olmayı öğrenmek, E-Beceri geliştirmek, sosyal medya stratejilerini geliştirmek, örgörü geliştirip yönetebilmek, nesil yönetimini doğru anlamak ve iletişimi doğru geliştirmek gerekir.

Özlem DALLI

Merak Eden / Gelecek Tasarımcısı
Rekabet Akademisi

VEFAT EDEN ÜYELERİMİZ



Murat TANŞI
13.09.2017



Süleyman BAŞAR
20.09.2017



Raşit KAPLAN
01.10.2017



Cemil KUVVET
06.10.2017



Avni Yüksel DOĞAN
26.10.2017

BASINDA ODAMIZ



ASMMMO'dan Meslek Mensuplarına Özel Kurs

HABER MERKEZİ

ANKARA Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (ASMMMO) meslektaşlarına destek vermek amacıyla mesleki sınavlara yönelik kurslara yönelik kursları sürdürüyor. ASMMMO, meslektaşların geçtikleri sınavlara yönelik farklı kategorilerde 250 meslek mensubuna kurs veriyor. Eğitimi alan adaylar baş denetçi, yemini mali müşavir, mali müşavir ve usulî müşavir olmak için ter dokuzer. Aynı zamanda ASMMMO bünyesinde 40 meslek mensubuna bilgilendirme kursları veriliyor.

ANKARA'da ki evi, yavası ASMMMO'da. Odaların sorunlarını çözmemiz, onlara beklenileni bizim belletmemizdir. Bundan ötürü ben ve yönetimde arkadaşlarımız her ne olursa olsun meslektaşlarımızla yaşamı oluşturan onları sezi olmaları için devam edeceğiz. Meslektaşlarımızın geçtikleri sınavlara yönelik kursları sürdürüyoruz. Bundan ötürü meslektaşlarımızın yönelik uyarılarını dikkate alarak devam ettiriyoruz. "dedi.

YUVA MİZDİR

Ekonominin önemli aktörleri Mali Müşavirler ve muhasebecilerdir. ASMMMO Başkanı Ali Şahin, "Meslektaşlarımızın

SONSÖZ

Sonsöz Sizin

Sonsöz Türkiye'nin tüm sorunlarını özgür ve cesur yayımlayan, vatandaşın haber alma hakkı çerçevesinde gerçekleri yazan ve sorunsuz vatandaşın özgür fikrini savunan günlük siyasi gazetedir.

12 EYLÜL 2017 SALI

www.sonsöz.com.tr • FİYAT: 25 Kr.

GÜNDÜZ 36°C

GECE 14°C

ATATÜRK'Ü TARİH YAZMIŞ SİZ SİLEMEZSİNİZ

Eğitimde müfredattan Atatürkçülüğün çıkarılmasına tepki duyanlar, laik ve bilimsel eğitim isteyenler, change.org'da (Sosyal Medya'da) 'Atatürksüz müfredat istemiyoruz' başlığıyla bir kampanya başlattı. Kampanya 36 bin imzaya ulaştı.

BİZ ATAMIZI EVLERİMİZDE DE ANLATIRIZ

ASIL MESELE NEDİR?

Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ASMMMO) Başkanı Ali Şahin milletin Atatürk konusundaki yasa sorununa gösterdiği tepkiye destek vererek şunları söyledi: Dünyada hiçbir millet kurucu değerlerini ve atalarını yok saymadı saymamıştır. Bizler Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları olarak ülkemizin kurucusu Ulu Önder Mustafa Kemal Atatürk ve silah arkadaşlarının eğitim başta olmak üzere birçok alanda özellikle genç neslin hafızalarından silinme çabasına kabul etmiyoruz. Onların okullarda öğretmediği, anlatmadığı Atatürk'ü bizler evlerimizde çocuklarımızı anlatırız peki bu rezalet göz yumanlaştı, millete, tarihe kendilerini namuslatacaklar?

2017 Yılında Türkiye'nin kurucu lideri olan Atatürk'ün eğitim müfredatından çıkartılması konusunda gerçek vatansever tarihçilere büyük sorumluluk düşüyor diyen Şahin, "İlber Ortaylı, Sinan Meydan, Saadet Özen gibi tarihçilerin bu günleri yazarak geleceğe ışık tutacaklarını düşünmüyorum. Asıl mesele Atatürk üzerinden Cumhuriyet ve Laikliğin yok edilmesi. Bilgiyorlar ki toplumumuz ki Atatürk'ü silmek istiyor."



MİLLİYET GAZETESİNİN ÜCRETSİZ EKİDİR

Şahin'den 'müfredat' tepkisi

Eğitimde müfredattan Atatürkçülüğün çıkarılmasına tepki duyanlar, laik ve bilimsel eğitim isteyenler, change.org'da (Sosyal Medya'da) 'Atatürksüz müfredat istemiyoruz' başlığıyla bir kampanya başlattı. Kampanya 36 bin imzaya ulaştı.

Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ASMMMO) Başkanı Ali Şahin milletin Atatürk konusundaki yasa sorununa gösterdiği tepkiye destek vererek şunları söyledi: "Dünyada hiçbir millet kurucu değerlerini ve atalarını yok saymadı saymamıştır. Bizler Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları olarak ülkemizin kurucusu Ulu Önder Mustafa Kemal Atatürk ve silah arkadaşlarının eğitim başta olmak üzere birçok alanda özellikle genç neslin hafızalarından silinme çabasına kabul etmiyoruz. Onların okullarda öğretmediği, anlatmadığı Atatürk'ü bizler evlerimizde çocuklarımızı anlatırız peki bu rezalet göz yumanlaştı, millete, tarihe kendilerini namuslatacaklar?"



ANKARA BU BELİRSİZLİĞİ KALDIRMAZ

HABER ORHAN AKSAKAL
ANKARA Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (ASMMMO) Başkanı Ali Şahin, Türkiye'nin gündeminde olan Ankara Büyükşehir Belediye Başkanı Melih Gökçek'in istifasına yönelik tartışmaların Ankara'ya zarar verdiğini belirtti. Ankara'nın başkent olarak önemini anlaşılmaması gerektiğini vurgulayan Şahin, Cumhurbaşkanı Recep Tayyip Erdoğan ve Ankara Büyükşehir Belediye Başkanı Melih Gökçek arasında ki gerilimden Ankara'nın zarar gördüğünü ifade etti.

BAŞKENTİN KİMYASI BOZULUR
Yaşanan gerilimin sadece siyasi etisinin olmayacağına değinen ASMMMO Başkanı Ali Şahin, "ekonomik, sosyal, günlük hayatta dahi bu sorunun etkilerini hissediyoruz. Ankara bir başkent ve ekonomik olarak sürekli büyüyor, yeni yatırımlar yapılıyor diğer yandan şehir yöneten belediye başkanının geleceği belirsiz. Ankara gibi büyük bir şehrin bu belirsizliği kaldırılmaz" dedi.



"Ankara bu belirsizliği kaldırmaz"

Emin DERE
Ankara Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası (ASMMMO) Başkanı Ali Şahin, Türkiye'nin gündeminde olan Ankara Büyükşehir Belediye Başkanı Melih Gökçek'in istifasına yönelik tartışmaların Ankara'ya zarar verdiğini belirtti. Ankara'nın başkent olarak önemini anlaşılmaması gerektiğini vurgulayan Şahin, Cumhurbaşkanı Recep Tayyip Erdoğan ve Ankara Büyükşehir Belediye Başkanı Melih Gökçek arasında ki gerilimden Ankara'nın zarar gördüğünü ifade etti.



ANKARA BU BELİRSİZLİĞİ KALDIRMAZ

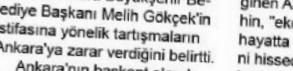
HABER MERKEZİ
ANKARA Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası (ASMMMO) Başkanı Ali Şahin, Türkiye'nin gündeminde olan Ankara Büyükşehir Belediye Başkanı Melih Gökçek'in istifasına yönelik tartışmaların Ankara'ya zarar verdiğini belirtti. Ankara'nın başkent olarak önemini anlaşılmaması gerektiğini vurgulayan Şahin, Cumhurbaşkanı Recep Tayyip Erdoğan ve Ankara Büyükşehir Belediye Başkanı Melih Gökçek arasında ki gerilimden Ankara'nın zarar gördüğünü ifade etti.



ANKARA BU BELİRSİZLİĞİ KALDIRMAZ

HABER MERKEZİ
ANKARA Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası (ASMMMO) Başkanı Ali Şahin, Türkiye'nin gündeminde olan Ankara Büyükşehir Belediye Başkanı Melih Gökçek'in istifasına yönelik tartışmaların Ankara'ya zarar verdiğini belirtti. Ankara'nın başkent olarak önemini anlaşılmaması gerektiğini vurgulayan Şahin, Cumhurbaşkanı Recep Tayyip Erdoğan ve Ankara Büyükşehir Belediye Başkanı Melih Gökçek arasında ki gerilimden Ankara'nın zarar gördüğünü ifade etti.

BAŞKENTİN KİMYASI BOZULUR
Yaşanan gerilimin sadece siyasi etisinin olmayacağına değinen ASMMMO Başkanı Ali Şahin, "ekonomik, sosyal, günlük hayatta dahi bu sorunun etkilerini hissediyoruz. Ankara bir başkent ve ekonomik olarak sürekli büyüyor, yeni yatırımlar yapılıyor diğer yandan şehir yöneten belediye başkanının geleceği belirsiz. Ankara gibi büyük bir şehrin bu belirsizliği kaldırılmaz" dedi.



ANKARA BU BELİRSİZLİĞİ KALDIRMAZ

HABER MERKEZİ
ANKARA Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası (ASMMMO) Başkanı Ali Şahin, Türkiye'nin gündeminde olan Ankara Büyükşehir Belediye Başkanı Melih Gökçek'in istifasına yönelik tartışmaların Ankara'ya zarar verdiğini belirtti. Ankara'nın başkent olarak önemini anlaşılmaması gerektiğini vurgulayan Şahin, Cumhurbaşkanı Recep Tayyip Erdoğan ve Ankara Büyükşehir Belediye Başkanı Melih Gökçek arasında ki gerilimden Ankara'nın zarar gördüğünü ifade etti.





ASMMMO'da sertifika töreni

ANKARA Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (ASMMMO) meslektaşlarına destek vermek amacıyla meslek sınavlara yönelik kurslarını sürdürüyor. 250 meslek mensubuna, girecekleri sınavlara yönelik farklı kategorilerde kurslar veriliyor. Eğitim alan adaylar baş denetçi, yeminli mali müşavir, mali müşavir ve stajyer olabilecek. ASMMMO bünyesinde 40 meslek mensubuna da bilgisayarlı muhasebe eğitimi veriliyor. ASMMMO'nun Başkanı Ali Şahin, kursiyerleri ziyaret ederek başan dileklerinde bulundu. Mali müşavirler ve muhasebecilerin ekonominin önemli aktörleri olduğunu vurgulayan Şahin, "Meslektaşlarımızın Ankara'daki evi, yuvası ASMMMO'dur. Onların sorunu bizim sorunumuzdur, onların beklentileri bizim beklentilerimizdir. Bundan ötürü ben ve yönetimdeki arkadaşlarımız meslektaşlarımızın yanında durmaya devam edeceğiz."



MİLLİYET
GAZETESİNİN
ÜCRETSİZ EKİDİR

Milliyet

www.milliyet.com.tr

Ankara

18 EKİM 2017 ÇARŞAMBA

BASINDA GÜVEN

"Ankara bu belirsizliği kaldırmaz"

Ankara Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası (ASMMMO) Başkanı Ali Şahin, Türkiye'nin gündeminde olan Ankara Büyükşehir Belediye Başkanı Melih Gökçek'in istifasına yönelik tartışmaların Ankara'ya zarar verdiğini belirtti.

Ankara'nın başkent olarak öneminin anlaşılması gerektiğini vurgulayan Şahin, Cumhurbaşkanı Recep Tayyip Erdoğan ve Ankara Büyükşehir Belediye Başkanı Melih Gökçek arasındaki gerilimden Ankara'nın zarar gördüğünü ifade etti.

Yaşanan gerilimin sadece siyasi etkisinin olmayacağına değinen ASMMMO Başkanı Ali Şahin, "Ekonomik, sosyal, günlük hayatta dahi bu sorunun etkilerini hissediyoruz. Ankara bir başkent ve ekonomik olarak sürekli büyüyor, yeni yatırımlar yapıyor diğer yandan şehri yöneten belediye başkanının geleceği belirsiz. Ankara gibi büyük bir şehir bu belirsizliği kaldırmaz," dedi.



MİLLİYET
GAZETESİNİN
ÜCRETSİZ EKİDİR

Milliyet

www.milliyet.com.tr

Ankara

28 EYLÜL 2017 PERŞEMBE

BASINDA GÜVEN



ASMMMO'dan meslek mensuplarına özel kurs

Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (ASMMMO) meslektaşlarının girecekleri sınavlara yönelik farklı kategorilerde 250 meslek mensubuna kurs veriyor. Eğitim alan adaylar baş denetçi, yeminli mali müşavir, mali müşavir ve stajyer olmak için ter dökecek. Aynı zamanda ASMMMO bünyesinde 40 meslek mensubuna bilgisayarlı muhasebe eğitimi veriliyor. Üniversitelerden yeni mezun öğrencilerin staj giriş sınavından, meslekte 10 yılını doldurup Yeminli Mali Müşavirlik sınavına girecek olan meslek mensuplarına kadar her türlü ASMMMO Yönetimi.

Ali Şahin ASMMMO Merkezinde eğitim alan kursiyerleri ziyaret ederek başarı dileklerinde bulundu. Ekonominin önemli aktörleri ASMMMO Başkanı Ali Şahin, "Meslektaşlarımızın Ankara'daki evi, yuvası ASMMMO'dur. Onların sorunu bizim sorunumuzdur, onların beklentileri bizim beklentilerimizdir. Bundan ötürü ben ve yönetimdeki arkadaşlarımız her ne olursa olsun meslektaşlarımızın yanında olup onların sesi olmaya devam edeceğiz. Meslektaşlarımızın girecekleri sınavlarda hazırlıklı olmalarını önemsiyoruz. Bundan ötürü meslektaşlarımızla yönelik sınav kurslarını düzenli olarak devam ettiriyoruz," dedi.

Ticari Hayat

Günlük Ticari, İktisadi ve Siyasi Haberler Gazetesi

Yıl: 10 • Sayı: 3000 • 15 Kasım 2017 Çarşamba • Sayfa: 20 • Ankara

www.ticarihayat.com.tr



SYMANTEC LİSANS YENİLEME, YÜKSELTEME VE...

KAZANAN ANKARA EKONOMİSİDİR

ANKARA Ticari Hayat Gazetesi'nin 3000. sayısında "Kazanılan Ankara Ekonomisidir" başlıklı haberin yer aldığı sayfa, Ankara'da yaşanan ekonomik gelişmeler ve şehirdeki yatırımların etkilerini detaylı olarak ele alıyor. Gazete, Ankara'nın Türkiye'nin en hızlı büyüyen şehirlerinden biri olduğunu ve bu büyümenin büyük ölçüde serbest muhasebeciler ve mali müşavirlerin katkılarıyla gerçekleştiğini belirtiyor. Gazete, Ankara'nın ekonomik potansiyelini vurguluyor ve şehirdeki yatırımların, özellikle teknoloji ve hizmet sektöründeki gelişmelerin, Ankara'nın gelecekteki ekonomik başarısına katkıda bulunacağını düşünüyor.

SONSÖZ

Sonsöz, Sizin

Sonsöz Türkiye'nin tüm sorunlarını özgür ve özerk yayımlayan, vatandaşın haber alma hakkı çerçevesinde gerçekleri yansıtan ve sonsuzun vatandaşın günlük siyasi gazetesidir.

18 EKİM 2017 ÇARŞAMBA

www.sonsöz.com.tr • FİYATI: 25 Kr.

GÜNDÜZ 21°C GECE 7°C

ASMMMO Başkanı Ali Şahin

GÖKÇEK HAKKINDAKİ BELİRSİZLİK BAŞKENTE ZARAR VERİYOR

Ankara Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası (ASMMMO) Başkanı Ali Şahin, Türkiye'nin gündeminde olan Ankara Büyükşehir Belediye Başkanı Melih Gökçek'in istifasına yönelik tartışmaların Ankara'ya zarar verdiğini belirtti.



ANKARA'nın başkent olarak öneminin anlaşılması gerektiğini vurgulayan Şahin, Cumhurbaşkanı Recep Tayyip Erdoğan ve Ankara Büyükşehir Belediye Başkanı Melih Gökçek arasındaki gerilimden Ankara'nın zarar gördüğünü ifade etti.

ZA FER

Basın, milletin müşekirsin

2017 yılında Türkiye'nin kurucu idari olan Atatürk'ün eğitim misyonundan çıkartılması konusunda periyotik vatansever tarihçilerin büyük tutumunu duyuyor diyen Şahin, "İstisnai okullarda eğitilmediği, ayrıcalıklı okullarda okutulduğu, pek çok meşhurların okullarından mezun olduğu, tarihe kendilerini nasıl anlatacakları?"

ASİL MESELE NEDİR?

2017 yılında Türkiye'nin kurucu idari olan Atatürk'ün eğitim misyonundan çıkartılması konusunda periyotik vatansever tarihçilerin büyük tutumunu duyuyor diyen Şahin, "İstisnai okullarda eğitilmediği, ayrıcalıklı okullarda okutulduğu, pek çok meşhurların okullarından mezun olduğu, tarihe kendilerini nasıl anlatacakları?"

HAZİR MESELE NEDİR?

Ankara Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası (ASMMMO) Başkanı Ali Şahin, milletlerin Atatürk'ün kurucu idari olan Atatürk'ün eğitim misyonundan çıkartılması konusunda periyotik vatansever tarihçilerin büyük tutumunu duyuyor diyen Şahin, "İstisnai okullarda eğitilmediği, ayrıcalıklı okullarda okutulduğu, pek çok meşhurların okullarından mezun olduğu, tarihe kendilerini nasıl anlatacakları?"



MANİPÜLATİF İŞLEMLER AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLAR

Sakıp ŞEKER / YMM

ANAHTAR KELİMELEER: Manipülasyon, yaratıcı muhasebe, borca batıklık, hesap hilesi, muhasebe hilesi, muhasebe hatası, şekil suçu, bilgi suistimali, piyasa dolandırıcılığı, güveni kötüye kullanma, sahtecilik, yeniden değerlendirme, gerçeğe uygun değer, maliyet bedeli.

Türkçe Sözlükte manipülasyon, "yönlendirme, seçme, ekleme ve çıkarma yoluyla bilgileri değiştirme" anlamlarına gelmektedir. Manipülatif işlemler özellikle borsalarda haksız kazanç elde etmek amacıyla kişileri yanıltıcı bilgiler yayma şeklinde, muhasebe uygulamasında ise finansal tabloların gerçeğe uygun düzenlenmemesi şeklinde gerçekleşir.

Finansal tablo bilgilerinin gerçeğe uygun düzenlenmemesi, diğer bir ifade ile bir varlığın veya borcun kabul edilen değerlendirme ölçüsü dışında bir ölçüye göre değerlendirilmesi manipülatif işlem sayılır. **Yaratıcı muhasebe** işlemlerini de bu kapsamda değerlendirmek gerekir. Manipülatif işlemler bilançodaki bütün hesap kalemlerinde yapılabilmekle birlikte, özellikle nakit varlıklar, stoklar, alacaklar, borçlar ve hasılat kalemlerinde sıklıkla yapıldığı görülmektedir. Bu çalışmamızda ağırlıklı olarak duran varlıklar üzerinde yapılan manipülatif işlemler üzerinde durulmuştur.

I- Maddi Duran Varlıkların Değerleme Ölçüleri

A- Vergi Usul Kanununda Maddi Duran Varlıkların Değerleme Ölçüsü

Vergi Usul Kanunun 269 uncu maddesinde iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin **maliyet bedeli** ile değerlendirileceği, 270 inci maddesinde ise, gayrimenkullerde maliyet bedeline giren giderlerin hangi unsurlardan meydana geldiği hükme bağlanmıştır. Vergi mevzuatımızda ve MSUG Tebliğinde bilançoda yer alan duran varlıkların (değeri düşen mallar hariç) maliyet bedeli dışında bir değerlendirme ölçüsü ile değerlendirilebileceğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.¹

B- Türk Ticaret Kanunu, TMS ve BOBİ FRS'de Maddi Duran Varlıkların Değerleme Ölçüleri

6102 sayılı Kanunun değişik 64/5 inci maddesinde, "Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenleme-

lere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, envanter, finansal tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik finansal tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez." denilmektedir.

Anılan Kanunun değişik 88/1 nci maddesinde, " 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır. 514 ilâ 528 inci maddeler ile bu Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır" denilmektedir.

398 inci maddede denetime tabi şirketlerin bakanlar kurulunca belirleneceği, 397 nci maddede ise denetime tabi olan şirketlerin finansal tablolarının KGK tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) göre denetleneceği, 514 ve 515 nci maddelerinde yönetim kurullarının şirketin finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) göre şirketin mal varlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtabilecek şekilde çıkarılacağı hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre bilanço usulüne göre defter tutan tacirler ister denetime tabi olsun ister denetime tabi olmasın ticari defterlerini Vergi Usul Kanununda belirtilen değerlendirme ölçülerine ve usullerine göre tutmak zorundadırlar. Ancak bağımsız denetime tabi şirketler finansal tablolarını TMS'ne uygun şekilde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) göre düzenlemek zorundadırlar.

TMS ve BOBİ FRS'ye göre duran varlıklar, **maliyet bedeli** yöntemine veya **yeniden değerlendirme** yöntemine göre değerlendirilebilir. Yeniden değerlendirme yöntemini seçen şirketler duran varlıklarının tamamını değerlendirme konusunda yetkilendirilmiş şirketlere değerletebilir veya kendilerince değerlendirme yapabilirler. Yeniden değerlendirme yöntemini tercih eden şirketler kullanım amacıyla elde ettikleri duran varlıkların net defter

¹ Her ne kadar Muhasebe Sistemi Uygulama Genel (MSUG)Tebliğinde, yapılan düzenlemenin vergi mevzuatı ve uygulamasından bağımsız olarak ve vergisel kaygılar ön planda tutulmaksızın yapılacağı, mali tabloların hazırlanmasında muhasebenin temel kavramlarının esas alınması gerektiği belirtilmiş ise de, daha sonra yayımlanan tebliğlerle bazı zorunluluklar kaldırılarak başlangıçta öngörülen amaçtan uzaklaşmıştır. Uygulamada sadece mali tabloların şekil olarak (Tek Düzen Hesap Planına) diğer bir ifade ile MSUG Tebliğlerinde belirtilen mali tablo formatlarına uyulduğunu, değerlendirme ölçüleri olarak Vergi Usul Kanununda belirtilen değerlendirme ölçülerinin ve vergi düzenlemelerinin esas alındığını söyleyebiliriz.

değeri ile yeniden değerlendirilmiş değer arasındaki farkı bilançoda “öz varlıklar” arasında, satış veya yatırım amacıyla elde bulunduran şirketler ise yeniden değerlendirme farklarını dönem kar/zararı hesabında gösterirler. Buna göre duran varlıklarını yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulabilmesi için şirketin bankalar kurulunca tespit edilen denetime tabi şirket kapsamında olması gerekmektedir. Şirket yönetimleri şirketlerini ihtiyari olarak da bağımsız denetime tabi tutabilir.

Sonuç itibarıyla, bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerin yetkili mahkeme veya noterler tarafından atanmış bilirkişi veya değerlendirme şirketlerince belirlenmiş değerler esas alınarak, değer artış fonlarını yasal defter kayıtlarında göstermeleri ve bilançolarını değerlenmiş tutarlar üzerinden düzenlemeleri mümkün olmadığı gibi söz konusu varlıkların şirket yöneticilerince resen yeniden değerlendirilmesi de mümkün değildir.

Bir finansal tablonun hangi standarda (kanuna veya kurala) göre düzenlendiğinin bilanço dipnotlarında açıkça belirtilmesi gerekir. Bu durum finansal tablo yararlanıcılarının bilgi edinme hakkı çerçevesindedir. Bir finansal tablonun bazı kalemlerinin TMS'ye bazı kalemlerinin VUK hükümlerine göre düzenlenmesi de kabul edilemez. Bu durum her şeyden önce “standart” anlayışına aykırıdır.

C- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel (MSUG)Tebliğinde Yapılan Açıklamalar

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde kapsama giren işletmelerin, muhasebe sistemlerini bu tebliğ ve ekinde öngörülen kurallara uygun olarak yürütmeleri gerektiği, ancak vergiye tabi kârın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri göz önünde bulundurmamak zorunda oldukları, bu düzenlemede yer alan kavram ve ilkeler ile mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin esaslar çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların tebliğinin değiştirilmeyeceği, işletmelerin söz konusu mali tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapmaları gerektiği açıklamalarına yer verilmiştir. MSUG Tebliğlerinde düzenlenmesi gereken mali tabloların şekli ve hazırlanma ilkeleri belirtildiği halde, hesap kalemlerinin değerlendirme ölçülerine yer verilmemiştir.

4 sıra Nolu Tebliğde, MSUG Tebliği ile uygulamaya konulan muhasebe usul ve esaslarının, işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi; mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacını taşıdığı vurgulanarak yapılan düzenlemenin, **vergi mevzuatı ve uygulamasından tamamen bağımsız** olarak ve vergisel kaygılar ön planda tutulmaksızın hazırlandığı, bu itibarla Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde vergi mevzuatına kıyasen farklılık gösteren düzenlemelerin yer aldığı belirtildikten sonra; vergi mevzuatına göre alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması mükellefin isteğine bırakılmasına rağmen, 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre reeskont işlemlerinin zorunlu olması veya vergi mevzuatında kıdem tazminatları için karşılık ayrılması öngörülmemişken Tebliğde, kıdem tazminatları karşılığı hesabının kullanılmasının zorunluluğu bu çelişkilere örnek olarak gösterilmiş olup, **muhasebe standartlarının yayımlanmamış olması** nedeniyle mükelleflerin, reeskont işlemlerinde hangi iskonto oranının dikkate alınacağı veya kıdem tazminatı

karşılığının nasıl hesaplanacağı konuları ve benzeri hususlarda tereddütlerinin olduğunun bilindiği ve uygulamanın yeni ve mükelleflerin uygulamaya **yeterince nüfuz edememeleri** nedeniyle, 1994 hesap dönemi ile ilgili olarak kıdem tazminatı karşılığı ayrılması, ileri tarihli çeklerle alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması ve **benzeri hususlarda zorunluluk aranmayacağı** açıklanmıştır.

Daha sonra yayımlanan tebliğler ile ek mali tabloların da (kar dağıtım tablosu hariç) vergi beyannamelerine eklenmesi zorunluluğunun kaldırılması ile bize göre Tekdüzen Muhasebe Sistemiyle işletmelerin faaliyet sonuçlarının doğru şekilde yansıtılması yönündeki başlangıçtaki amacın hiç olmazsa bir kısmının ileri bir tarihe ertelendiğini söyleyebiliriz.

İşletmeler Varlıklarının Değerini Neden Yüksek Göstermek İster?

Bazı işletmelerin duran varlıklarını kayıtlı değeri veya maliyet bedeli yerine kendilerince yaptıkları yeniden değerlendirilmiş değerleri ile diğer bir ifade ile olması gerekenden daha yüksek bir değerle gösterdikleri görülmektedir. İşletmelerin aktiflerine kayıtlı duran varlıklarını neden yüksek göstermek ister? Bu soruya aşağıdaki cevaplar verilebilir:

- Türk Ticaret Kanununun 376'ncı maddesinde belirtilen borca batıklıktan kurtulmak,
- Finans kurumlarından daha kolay kredi temin edebilmek,
- Ortaklara ve üçüncü kişilere daha güzel finansal tablo sunmak ve şirketi güçlü göstermek suretiyle pay senetlerinin değerini yükseltmek,
- Şirket yöneticilerinin kendilerini daha başarılı göstermek,

Yukarıda belirtilen dört nedenden belli ölçüde ilk sıradaki durum hariç diğerleri manipülatif işlemlerdir. Borca batıklıktan kurtulmak amacıyla yapılan değerlendirme işlemi esas itibarıyla şirkete ait gizli fonların açığa çıkarılmasından ibarettir. Burada TTK'nın 376'ncı maddesinde ifade edilen “aktiflerin muhtemel satış fiyatlarıyla” ara bilançosu çıkarma durumuna açıklık getirmek gerekmektedir. Bilindiği gibi ticaret şirketlerinin borca batık durumda bulunduğu şüphesi uyandıran işaretler varsa, (örneğin şirketin ödenmiş sermaye ve kanuni yedek akçelerinin toplamının 2/3'ünü zararlar nedeniyle kaybetmiş olması ve varlıkları borçlarını karşılayamayacak duruma düşülmesi halinde) yönetim kurulu, “*aktiflerin hem işletmenin devamlılığı esasına hem de muhtemel satış fiyatı üzerinden bir ara bilanço çıkarması, bu bilançoda aktiflerin şirketin alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetmediğinin anlaşılması halinde, yönetim kurulunun bu durumu yetkili asliye ticaret mahkemesine bildirmesi ve şirketin iflasını istemesi*” gerekmektedir.

Vergi mevzuatımızda finansal tabloların yeniden değerlendirilmesine ilişkin hükümler 2004 yılından itibaren yürürlükten kaldırılmış olup enflasyon düzeltmesi şartları da bu yıldan beri oluşmamıştır.

TTK'nın 64/5 inci maddesine göre işletmeler muhasebe kayıtlarını ve finansal tablolarını Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutmak ve düzenlemek zorundadır. Bu nedenle, bağımsız denetime tabi şirketler dışındaki işletmelerin varlıklarını yeniden değerlemeye tabi tutması hukuken mümkün değildir. Bağımsız denetime tabi işletmeler ise kayıtlarını VUK'un defter tutma ve kayıt nizamı hükümlerine göre tutmak zorunda olmakla birlikte, finansal tablolarını TFRS'ye göre düzenlemek zorundadırlar. (TTK; md.397)

Bazı görüş sahipleri Kanunun bu hükmünü MSUG Tebliği açıklamalarını gerekçe göstererek şirket aktiflerinin piyasa fiyatı üzerinden değerlendirilen tutarın resmi defter kayıtlarına alınabileceğini iddia edebilmektedir. Hemen belirtelim ki, söz konusu hüküm sadece borca batık hale gelen şirketlerin iflastan kurtulmak amacıyla düzenledikleri “özel amaçlı bir bilançodur”. Bu bilanço değerlerinin kanuni defter kayıtlarına intikali mümkün değildir. Dolayısıyla bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin TTK’nın 376’ncı madde hükmü gerekçe gösterilerek varlıkların yeniden değerlendirilmesi suretiyle ticaret mahkemelerinde şirketin müflis hale gelmediğini kanıtlamak amacıyla düzenlenen finansal tablolar hariç, finansal tablo düzenlemelerinin bize göre yasal dayanağı yoktur.

II- Duran Varlıklarda Yapılan Manipülatif İşlemler

A- Duran Varlıkların Yeniden Değerlenmesi Yoluyula Yapılan Manipülatif İşlemler

İşletmelerin aktiflerine kayıtlı parasal olmayan varlıkların gerek enflasyon gerekse varlığın emsal bedelinin (gerçeğe uygun değerinin) artması nedeniyle varlığın kayıtlı değeri ile piyasa değeri arasında meydana gelen farkı düzeltmek amacıyla varlıkların bilançodaki değerinin bir katsayı uygulanması veya varlıkların emsal bedelinin (gerçeğe uygun bedelinin) çeşitli yöntemlerle belirlenmesi işlemi yeniden değerlendirme olarak tanımlanabilir.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden değerlendirilebileceği, yeniden değerlendirilmiş tutarın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değer olduğu, yeniden değerlemenin raporlama dönemi sonu (bilanço) tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılması gerektiği, **gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar** olduğu belirtilmiştir.

BOBİ FRS Bölüm:12’de ise maddi duran varlıklar ilk kayda almada **maliyet bedeli** ile **sonraki** ölçümlerde birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararları indirilmek suretiyle **maliyet bedeli** veya **yeniden değerlendirilmiş değer** üzerinden değerlendirilir. Varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarı varlığın yeniden değerlendirildiği tarihteki gerçeğe uygun değerinden, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihten sonraki birikmiş amortisman tutarı ve birikmiş değer düşüklüğü zararı indirilerek hesaplanır.

Vergi Usul Kanunun “**enflasyon düzeltilmesi ve yeniden değerlendirme oranı**” başlıklı Mükerrer 298 inci maddesinin A/5. Fıkrasında, “*enflasyon düzeltilmesi sonucunda pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde vergiye tabi tutulacağı, ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebileceği veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebileceği, bu işlemlerin kar dağıtımı sayılmayacağı*” hükmüne bağlanmıştır.

Bilindiği gibi ülkemizde enflasyon düzeltilmesi uygulaması sadece 2003 ve 2004 yıllarında uygulanmış olup, 2003 yılına

ilişkin düzenlemeler yine 5024 sayılı Kanunla VUK’na eklenen geçici 25 inci maddede düzenlenmiştir. Geçici 25 inci madde hükmü sadece enflasyon düzeltilmesine geçiş yılı olan 2003 yılındaki işlemleri düzenlemekle birlikte mükerrer 298 inci maddenin (A) fıkrası 2004 ve izleyen yıllarda uygulanmak üzere düzenlenmiş olup, içerik yönünden birbirine paralellik taşımaktadır. Ancak 2005 yılından itibaren enflasyon düzeltilmesine ilişkin koşullar oluşmadığı, diğer bir ifade ile son üç hesap döneminde fiyat endeksi %100’den fazla artış göstermediğinden finansal tabloların enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması imkanı ortadan kalkmıştır. Diğer bir ifade ile 2005 yılından itibaren (son 12 yılda) vergi mevzuatımızda enflasyon düzeltilmesi şartları oluşmadığından finansal tablolar enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmamış, yeniden değerlemeye ilişkin düzenleme yürürlükten kaldırıldığından yeniden değerlendirme de yapılmamıştır.²

Dolayısıyla bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin gerek MSUG Tebliğindeki açıklamaları gerekse TTK’nın 376’ncı madde hükmünü gerekçe göstererek duran varlıklarını yeniden değerlemeye tabi tutmalarının hukuki bir dayanağı yoktur.

B- Bağlı Ortaklık ve İştiraklerin Yeniden Değerlenmesi Yoluyula Yapılan Manipülatif İşlemler

Bilançodaki duran varlık kalemleri içinde yer alan bağlı ortaklık ve iştiraklerin de maddi duran varlıklar gibi değerlerinin yüksek gösterilerek, değer farkının öz varlıklar içinde gösterildiği görülmektedir. VUK’nda iştirak ve bağlı ortaklıkları temsil eden hisse senetleri alış bedeli ya da kayıtlı değeri ile değerlendirilir. TMS’de ise iştirak ve bağlı ortaklıklar **konsolidasyon** yöntemine (tam konsolidasyon veya öz kaynak yöntemine) göre finansal tablolarda yer alır. İştirak ve bağlı ortaklıkların kendi değerlendirme ölçüsü dışında değerlendirilmesi de manipülatif işlem niteliğindedir.

C- Amortisman Kayıtları Yoluyula Manipülatif İşlemler

Tekdüzen Hesap Planında duran varlıklar bilançoda kayıtlı değerleri ile birikmiş amortismanlar ise duran varlıkların altında (-) işaretiyle gösterilmektedir. Sonuç itibarıyla bilançoda duran varlık net defter değeri ile gösterilmiş olmaktadır. TMS’de ise duran varlıklar amortisman ayrıldıktan sonra kalan net defter değeri ile gösterilmekte olup, birikmiş amortisman bilançoda gösterilmemektedir. Bilançodaki duran varlıkların kayıtlı değerleri üzerinde bir değişiklik yapmadan da duran varlıkların değeri yüksek gösterilebilir. Örneğin, geçmiş yıllar zararları nedeniyle borca batık hale gelen bir işletmenin birikmiş amortismanlarının geçmiş yıllar zararlarından mahsup edilerek geçmiş yıllar zararları ortadan kaldırılabilir. Bu tür bir işlemin sonucunda işletme amortisman ayırmamış veya eksik amortisman ayırmış durumuna düşer. VUK’da amortisman ayrılması zorunlu tutulmadığı gerekçesiyle hiç amortisman ayırmamak veya daha önceki yıllarda ayrılan amortismanların iptal edilerek bilançoların “güzelleştirilmesi” mümkündür.³ Ancak bu tür işlemler manipülatif işlem olarak değerlendirilmelidir.

² Vergi Usul Kanunun “yeniden değerlendirme” başlıklı mükerrer 298 inci maddesi 5024 sayılı Kanun ile 01.01.2014 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmiş olup madde başlığı “enflasyon düzeltilmesi ve yeniden değerlendirme oranı” şeklinde değiştirilmiştir.

³ VUK’nın 315. Maddesinde, “Mükellefler amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden ifta ederler” denilmektedir. Bu hükümden amortisman ayırmamanın ihtiyari olduğu anlamı çıkmamakla birlikte, amortisman ayırmamanın özel bir yaptırımı da bulunmamaktadır. Ancak, MSUG Tebliğinde Gelir Tablosu ilkeleri arasında “maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır” denilmektedir. Ancak, 4 nolu Tebliğde yapılan açıklama ile bu mecburiyetin ortadan kalktığı söylenebilir.

D- Giderler Aktifleştirmek Suretiyle Yapılan Manipülatif İşlemler

Manipülatif işlemlerden birisi de dönem gideri olarak kaydedilmesi gereken bir gider unsurunun maliyet unsuru olarak muhasebeleştirilmesidir. Sıkça başvurulanan yöntemlerden birisi finansman giderleri ile ortak genel giderlerin duran varlık maliyetine ilave edilmesidir. TMS'na göre özel varlıklar hariç borçlanma maliyetleri duran varlığın maliyet bedeline eklenmez. VUK'na göre ise borçlanma maliyetlerinin ilgili bulunduğu yılın sonuna kadar tahakkuk eden borçlanma maliyetlerinin duran varlığın maliyet bedeline ilavesi zorunludur. İzleyen yıllarda oluşan finansman giderinin gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilmesi ihtiyaridir.⁴

Öte yandan bazı durumlarda işletmeler maliyet unsuru olarak değerlendirmek zorunda oldukları giderleri daha az vergi ödemek amacıyla doğrudan dönem gideri olarak kaydebilmektedirler. Bu tür işlemlerin de manipülatif işlem olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

E- Sermaye Artırımı Yoluyla Yapılan Manipülatif İşlemler

TTK'nın "İç kaynaklardan sermaye artırımı" başlıklı 462/1 nci maddesinde, "Esas sözleşme veya genel kurul kararıyla ayrılmış ve belirli bir amaca özgülenmemiş yedek akçeler ile kanuni yedek akçelerin serbestçe kullanılabilen kısımları ve mevzuatın bilançoaya konulmasına ve sermayeye eklenmesine izin verdiği fonlar sermayeye dönüştürülerek sermaye iç kaynaklardan artırılabilir." Hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre ortaklara dağıtılmamış olan geçmiş yıllar karları bir iç kaynaktır, sermayeye ilave edilebilir. Ayrıca, KVK'nın 5/1 (e) maddesi kapsamında iki yıldan daha fazla sürede elde tutulan taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasından kaynaklanan fonlar, (ç) fıkrasında belirtilen emisyon primleri ile 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge harcaması yapan şirketlere çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından karşılıksız olarak ödenen Ar-Ge desteklerinin (hibelerin) bilançoda öz kaynaklar arasında gösterilmesi mümkün olup sermayeye ilave edilmeleri kar dağıtımı sayılmamaktadır.

2003 ve 2004 yıllarında yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan enflasyon düzeltme olumlu farklarının da sermayeye ilavesi mümkün bulunmaktadır. 2003 yılından önce uygulamada bulunan değer artış fonları enflasyon düzeltmesi işlemleri sırasında kapanmış olduğundan bugün itibarıyla bilançolarda değer artış fonu adı altında bir fonun bulunmaması gerekmektedir. Bunların dışında (bugün itibarıyla) mevzuatın sermayeye eklenmesine izin verdiği başka fon yoktur. VUK'un 328 inci maddesi uyarınca hesaplanan yenileme fonu ise geçici bir fon olup sermayeye ilave edilemez.

İşletmeye ait duran varlıkların yasal dayanağı olmamakla birlikte yeniden değerlendirilmesi sonucu oluşan fonların bilançoda öz kaynaklar grubunda gösterilmesi halinde, bu fonun vergiye tabi kazanç olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği veya sermayeye ilave edilip edilemeyeceği konularının da açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

GVK'nın 38 inci maddesine göre ticari kazanç öz kaynak kıyaslaması yöntemi ile tespit edilir. Öz kaynakta meydana gelen artışlardan hangilerinin vergiden müstesna olduğu herhangi bir kanunda belirtilmedikçe, söz konusu artışların ne-

denine bakılmaksızın verginin konusuna girdiğinin kabulü gereklemekle birlikte, kanuna aykırı bir işlemin verginin konusuna girip girmediğinin tartışılması anlamsızdır. **Hatalı bir işlemin vergi ödemekle düzeltilmesi söz konusu değildir.** Bu gibi durumlarda yapılması gereken bilançonun düzeltilmesi sağlanmalıdır. Ayrıca, böyle bir durumun bilanço kayıtlarında izlenmesine imkan veren bir düzenleme bulunmadığından, bu tür işlemlerin vergi kaybına neden olabilecek bir potansiyele de sahip olduğunun kabulü gerekmektedir.

UFRS'na göre varlıkların yeniden değerlemesinden doğan değer artışı fonları sermayeye ilave edilemez. Söz konusu farklar izleyen yıllarda varlığın gerçeğe uygun değerine göre test edilir. Olumsuz farklar fondan indirilir. Olumlu farklar fona ilave edilir. SPK da söz konusu fonların sermayeye ilave edilemeyeceği görülmüştür.⁵

Değer artış fonunun sermayeye ilave edilmesine ilişkin olarak Ticaret Sicili Yönetmeliğinin 73 üncü maddesi uyarınca meslek mensuplarının düzenlenen tespit raporları nedeniyle ilgili meslek mensuplarının mali ve cezai sorumlulukları bulunmaktadır. Kanun hükmüne dayanmayan bir işleme dayanarak gerçekleştirilen sermaye artırımları hukuken geçersiz olup manipülatif işlem niteliğindedir.

III- MANİPÜLATİF İŞLEMLER AÇISINDAN HESAP VE MUHASEBE HİLESİ

A- Muhasebe Hilesinin Tanımı ve Unsurları

Vergi mevzuatımızda "hesap hilesi" ve "muhasebe hilesi" kavramları tanımlanmamıştır. Yargı kararlarında da bir tanıma rastlanmamıştır. "Hesap ve muhasebe hileleri, vergi matrahının azaltılması amacıyla, gerçek ilişki, işlem ve hesapların, defter kayıtları ve belgeler üzerinde yapılan kasıtlı hareketlerle gizlenmesi" olarak tanımlanabilir. Diğer bir ifade ile muhasebe hilesi, vergiye tabi geliri ve/veya ödenmesi gereken vergiyi kısmen veya tamamen azaltmak amacıyla, normal bir vergi incelemesi sırasında ortaya çıkarılmasını güçleştirecek şekilde, muhasebe kayıt ve teknikleri kullanılmak suretiyle gizlemeye yönelik her türlü muhasebe işlemidir.

Hesap ve muhasebe hilelerini uygulamada birbirinden ayırmak oldukça güçtür.⁶ Hata ile hileyi ayırt etmenin güçlüğü gerekçesiyle özellikle vergi kaçırma amacıyla yapılan birtakım hileli işlemleri yapanlar elbette cezasız bırakılamaz. Bu tür suç sayılan işlemleri ayırt etme güçlüğüne rağmen, **kanunsuz suç olmaz** ilkesi uyarınca "hesap ve muhasebe hilesi" kavramının unsurları ortaya konmalı, Vergi Usul Kanunu'nda sahte belgede ve yanıltıcı belgede olduğu gibi hesap ve muhasebe hilesi kavramının da ceza hukuku ilkeleri de gözetilerek **kanuni tanımının yapılması ve gerekir.**

B- Muhasebe Hataları

Muhasebe hataları; matematik hataları ve kayıt hataları şeklinde iki grupta incelenmektedir. **Matematik hataları;** toplama, çıkarma, çarpma gibi matematiksel işlemlerde ortaya çıkar. **Kayıt hataları ise,** rakam hataları, yanlış hesaba kayıt yapma, ters kayıt yapma, nakil hataları, unutmaya nedeniyle hiç

⁵ SPK'nın 16.12.2011 tarih ve 42/1122 sayılı kararına göre, kurul kaydındaki şirketlerin enflasyon düzeltmesi haricinde, mahkemece atanan bilirkişi marifetiyle ya da yetkilendirilen değerlendirme şirketlerince maddi duran varlıklarının değerlendirilmesine tabi tutmaları sonucu ortaya çıkan fonu yasal kayıtlarına alarak sermayeye ilave etmeleri mümkün değildir.

⁶ Şükrü KIZILOĞLU, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Cilt:10, Sayfa: 3094 Yaklaşım Yayınları

kayda almama şeklinde olabileceği gibi, bilanço kalemlerinin değerlendirilmesinde ya da alacaklı ve borçlu hesapların birbiriyle mahsup edilmesi veya farklı amaç ve nitelikteki hesapları kullanma şeklinde de olabilir.

C- Muhasebe Hilelerinin Nedenleri

Muhasebe denetimiyle ilgili bazı kaynaklarda ve uluslararası denetim standartlarında muhasebe hilelerinin (manipülatif işlemlerin) nedenleri;

- İşletme içi yolsuzlukları gizlemek,
- Azınlıktaki ortaklara işletmenin durumunu kötü göstermek suretiyle daha az kar dağıtmak,
- Şirket hisseleri üzerinden borsada spekülasyon yapmak,
- Kamusal yardımlardan daha çok yararlanmak,
- Daha iyi koşullarda kredi temin etmek,
- İşletmeden alacağı olanların alacaklarını kısmen veya tamamen ödememek,
- Vergi kaçırmak, " şeklinde belirtilmektedir.

Türkçe sözlükte, hile, "çıkar sağlamak amacıyla bir mala değersiz bir şey karıştırmak" şeklinde açıklanmıştır. Süte su katmak gibi... Buna göre hile, karşı tarafı aldatmak suretiyle maddi veya manevi bir yarar sağlamak için yapılan her türlü bilinçli davranış biçimidir. **Hile hatadan farklıdır.** Hilede bir şeyi olduğundan veya olması gerekenden farklı gösterme isteği olduğu halde, hata istem dışı olarak yapılır. Her iki halde de sonuç aynı olmakla birlikte, **hilede bilerek ve isteyerek sonucu önceden planlama söz konusu iken hata; dikkatsizlik, dalgınlık, konuya yeterince nüfuz edememek ve benzeri nedenlerle istem dışı olarak yapılır.** Bu nedenle hata ile hileyi birbirinden ayırmak oldukça güç bir iştir. Sağlıklı denetim yöntemleri geliştirmek suretiyle hata/hileden sakınmak, hata/hileyi bulmaktan daha kolaydır.

D- Hesap ve Muhasebe Hilelerinin Ayrımındaki Uygulama Güçlükleri

Amortismanların hesaplanması, karşılıkların ayrılması, yabancı para cinsinden olan alacak ve borçların yüksek veya düşük değerlendirilmesi veya hiç değerlendirilmemesi ya da satılan mal veya mamul maliyetinin olması gereken tutardan farklı şekilde hesaplanması, özel bir gizleme veya yanıltma içermediği takdirde hesap veya muhasebe hilesi sayılamaz.

Kayıtlara geçirilmesi gereken rakamların bir veya bir kaçının eksik veya fazla yazılması, rakamların yerlerinin değiştirilmesi (takdim tehir), aynı kaydın veya belgenin birden fazla işlenmesi, bazı gelirlerin kayda hiç alınmaması ya da farklı hesaplara kaydedilmesi, duruma göre muhasebe hatası duruma göre muhasebe hilesi olarak değerlendirilebilmektedir.

Kanunda "**hesap ve muhasebe hilesi**" kavramı birlikte kullanılmıştır. Her muhasebe hilesi bir hesap hilesine dayanmayabilir. Hesaplama sırasında yapılan hileli işlem esas işlevini muhasebe kaydı ile yerine getirir. Örneğin, bir maliyet veya amortisman tablosu üzerinde hata veya hile yapılmış olmakla birlikte, kayıtlar yasal defterlere doğru şekilde kaydedilmiş ise söz konusu hileli işlem herhangi bir sonuç doğurmadığı için cezalandırılmaz. İşletme defteri tutanlarda muhasebe hilesinden ziyade hesap hilesi söz konusu olabilir. Defter tutmak zorunluluğu bulunmayan mükelleflerin muhasebe hilesi suçu işlemesi söz konusu olmaz.

Muhasebe kayıtlarında veya finansal tabloların düzenlenmesi sırasında, muhasebe standartlarına veya vergi düzenlemelerine aykırı işlemlerin hangilerinin hata hangilerinin hile olduğuna kim, hangi ölçülere göre karar verecektir? Bu görev ve yetki VUK'nun 135'nci maddesinde belirtilen vergi incelemeye yetkili kişilere verilmiştir. Hesap ve muhasebe hilesi, muhasebe işlemlerinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve vergi kanunlarına aykırı olarak yapılması şeklinde tanımlandığı takdirde pek çok muhasebe işlemini hileli işlem kabul etmek gerekir ki, böyle bir durumda neredeyse her türlü muhasebe hatasını muhasebe hilesi saymak gibi bir hataya düşülebilir. Uygulamada yukarıda saydığımız pek çok fiille karşılaşılacakla birlikte, bunların çok azı muhasebe hilesi olarak işleme tabi tutulmaktadır. Bunun nedeni, uygulamada bu konuya yeterince önem verilmemesi mi, yoksa hata ile hilenin ayrımındaki güçlük müdür?

Ceza hukukunda şüphe sanık lehine uygulanır. Kesin bir tespit olmadan kişileri suçlamanın ağır bir sorumluluğu vardır. Mükellefin bilerek veya bilmeyerek yaptığı bir takım hataların vergi suçu kapsamında değerlendirilmesi, mükellef- mali idare ilişkilerini olumsuz yönde etkileyeceğine kuşku yoktur.

Türk Ceza Kanunu'nun 21. Maddesinde, suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. "**Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesidir,**" şeklinde tanımlanmıştır. Muhasebe hilesinden söz edebilmek için fiilin işlenişinde kastın özel ve iradi nitelikte gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin de araştırılması gerekir. Muhasebe hilesinin belirli bir tanımı bulunmadığından sadece sonuca bakarak, işlemin sonucunda vergi kaybı meydana geldiği gerekçesiyle suçun işlendiği söylenemez. Vergi kaçakçılığına ilişkin suçlarda "kast" unsuru mutlaka aranmalıdır. Aksi takdirde basit muhasebe hataları veya bilerek yapılan bazı vergi kaçırma amaçlı işlemler, muhasebe hilesi suçu olarak nitelendirilebilir.

Bize göre hesap ve muhasebe hilesinden söz edebilmek için şu unsurların varlığı aranmalıdır:

-İşlem birtakım muhasebe kayıtları kullanılarak gizlenmiş (karartma yapılmış) olmalı ve normal bir vergi incelemesi ile hileli işlem ortaya çıkartılamamalıdır. Gizleme veya karartmadan maksat, suç sayılan işlemin birisini izleyen birkaç muhasebe kaydı yapılarak, gerçek işlemin gizlenmesi veya karartılmasına yönelik işlemlerin yapılmasıdır.

-İşlem muhasebe ilke ve kurallarına (muhasebe standartlarına) açıkça aykırı olmalıdır. Yorumu gerektirecek konulardan olmamalıdır. Muhasebe işlemlerinin karışık veya düzensiz olması, hesap mutabakatlarının yapılmaması muhasebe hilesine gerekçe olmamalıdır.

-İşlem vergi yasaları ile diğer yasal veya idari düzenlemelere açıkça aykırı olmalıdır.

-İşlemin sonucundan mükellef veya işletmeyi yönetenler dolaylı veya dolaysız şekilde maddi veya manevi bir çıkar sağlamalı veya ilerde böyle bir beklentileri bulunmalıdır. Sonuç doğurmayan işlemler hata olarak değerlendirilmelidir.

-Hileli işlem tutar itibarıyla finansal tabloları önemli derecede etkilememelidir. Finansal tabloları önemli ölçüde etkileyen olay ve işlemler hata kapsamında değerlendirilmelidir.

-Matematik hata niteliğindeki işlemler sıklıkla yapılmış olmakla birlikte, yapılan hatalar genel itibarıyla hazine aleyhine sonuç doğurmalıdır. Örneğin, takdim tehir şeklindeki hatalar-

da geliri veya gideri etkileyen rakamlar özellikle geliri azaltıcı gideri artırıcı şekilde sonuç doğurmuş olmalıdır.

-Kurallara aykırı olarak yapılan bir işlem daha sonraki dönemlerde muhasebe kurallarına göre düzeltilmeyip, söz konusu işlem açıklanamayan bir takım karmaşık işlemlerle gizlenmeye çalışılmış ise yapılan ilk işlemin bilinçli ve sistematik şekilde yapıldığı kabul edilmelidir. Örneğin, **fatura düzenlenmesi gereken bir gelirin önce gelir hesabına yazılmayıp avans hesabına yazılması, izleyen yılda/yıllarda avansın ilgisine iade edilmemesine rağmen iade edilmiş gibi kayıt yapılması** veya söz konusu meblağın doğrudan özkaynaklar hesabına veya ortaklardan alacak hesabına veya şahsi hesaba kaydedilmiş olması, ilk yapılan işlemin basit bir muhasebe hatası niteliğinde olmadığı olasılığını kuvvetlendirir.

- Kayda alınan bir işlemin hatalı veya yersiz yapıldığı gerekçesiyle özellikle aynı gün içinde **muhasebe kurallarına göre düzeltilmesi veya ters kayıtlı iptal edilmiş olması**,⁷ gizleme veya yanıltma amacı taşımayacağı için ilk işlem doğru olsa dahi, sonra yapılan düzeltme veya iptal işlemi **muhasebe hilesi olarak değerlendirilemez**.

-Yüksek tutarda geçmiş yıllar zararı olan ancak devreden KDV'si bulunmayan bir mükellefin düzenlediği **faturadaki KDV'yi hesaplanan KDV hesabı yerine hasılat olarak kaydetmesi basit bir muhasebe hatası olarak görülebilirse de**, böyle bir işlem sıklıkla yapılmış ise, işlemin muhasebe hilesi çerçevesinde yapıldığı söylenebilir. Bu tür bir işlem sonunda hem KDV ödenmeyecek, hem de zaman aşımına uğraması muhtemel geçmiş yıllar zararı değerlendirilmiş ve üçüncü kişilere karşı işletmenin finansal tabloları olduğundan daha iyi gösterilecektir. Bilinçli olarak yapılan bu tür bir işlemin basit bir inceleme ile ortaya çıkarılabileceği ileri sürülerek muhasebe hilesi kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği de söylenebilecektir.

-Sık rastlanan konulardan birisi de **kasada olmayan paranın kasa hesabında varmış gibi gösterilmesidir**. Bu tür işlemlere sıklıkla başvurulmuş olması elbette üçüncü kişileri yanıltmaya yönelik söz konusu fiili suç olmaktan çıkarmaz.

-Bilgisayar teknolojisinin gelişimi ve muhasebe alanında çok geniş bir şekilde kullanılması, bazı muhasebe hatalarının yapılmasını zorlaştırırken yeni muhasebe hilelerinin ortaya çıkmasına da kolaylık sağlamaktadır. Örneğin, özel bir yazılım yapılmadıkça, toplama yapma, aktarma gibi geleneksel muhasebe hatalarının bilgisayarlı muhasebede yapılması mümkün değildir. Bununla birlikte özel yazılımlar sayesinde yapılacak muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılması daha güç olabilir. Özel bilgisayar yazılımdan kaynaklanan muhasebe hatalarında suçun kasta dayandığını ileri sürmek daha kolaydır.

-Yapılan muhasebe uygulaması finansal tabloların dip notlarında belirtilmiş ise, hileden söz edilemez. Örneğin, amortisman ayrılmadığı veya genel oranın altında oran uygulandığı finansal tablo dip notlarında belirtilmiş ise, bilançonun güzelleştirildiği gerekçesiyle hesap veya muhasebe hilesi yapıldığı ileri sürülemez. Amortisman oranının düşük veya yüksek uygulanmış olması hesap veya muhasebe hilesi sayılmamakla birlikte, amortisman tablosunda oranının normal oran olarak yazılmasına rağmen amortisman giderinin kasten yüksek gösterilmesi hesap hilesi olarak değerlendirilmelidir. Keza, yapılan işlemde üçüncü kişileri aldatma veya yanıltma isteği vardır.

-Mal veya hizmet satışı nedeniyle müşteriden alınan paranın gelir hesaplarına yazılması gerekirken **fatura düzenlenmediği için alınan avanslar hesabında gösterilmesi, yapılan işlemin kolaylıkla tespit edilebilir olması nedeniyle muhasebe hilesi sayılamaz**. Yine düzenlenmiş olan bir faturanın defterlere hiç kaydedilmemesi hesap veya muhasebe hilesi olarak değerlendirilemez. Düzenlenmiş olan faturanın deftere kaydedilmediğinin tespiti son derece kolay olup olayda aldatma unsuru yoktur.

-Cari döneme ait bir gelirin gelecek yıllara ait gelir olarak veya gelecek döneme ait bir giderin cari dönem gideri olarak kayıtlara alınmış olması, söz konusu işlemlerin basit bir inceleme ile ortaya çıkarılması mümkün olduğundan muhasebe hilesi olarak değerlendirilmemesi gerekir. Keza, mükellefin söz konusu geliri gizlemek kastı olsaydı izleyen yılda veya dönemde de beyan ya da kayıt dışı tutabilirdi.

-İlgili hesap döneminde kayda alınmayan vergiye tabi bir gelir unsurunun daha sonraki bir dönemde gelir hesabına alınması halinde, hesap dönemi kaydırılmış ve vergi ziyayı doğmuş olmakla birlikte, olayda mükellefin açık ve nihai vergi kaçırma kastı bulunduğu söylenemeyeceğinden, söz konusu işlem muhasebe hilesi olarak değil genel hükümlere göre değerlendirilmelidir.

-Vergi ziyasına neden olmamakla birlikte, gerçekte olmayan bir varlığın bilançoda varmış gibi gösterilmesi veya **yabancı kaynaklar hesabında gösterilmesi gereken bir borcun özkaynaklar arasında gösterilmesi**, her ne kadar bu tür işlemler basit bir inceleme ile ortaya çıkarılabilecek nitelikte de olsa, kredi veren ve sonucundan zarar gören bir banka yönünden bu tür işlemler muhasebe hilesi olarak değerlendirilebilir.

E- Ne Yapılmalı?

Vergi Usul Kanununa göre duran varlıkların değerlemesi sadece **maliyet bedeli** esasına göre yapılabilir. Türkiye'de son 10 yılda birikimli enflasyon artışının %100'ü aşmış olması, bilançolardaki duran varlıkların yeniden değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır. Ancak bu durum yasal bir düzenlemeyi gerektirmektedir. Bilançolardaki varlıkların üç - beş yıl aralıklarla yeniden değerlendirilmesine ve değer artış fonlarının vergiye tabi kazanç sayılmayacağına ilişkin yasal bir düzenleme yapılmasında yarar bulunmaktadır.

IV- FİNANSAL TABLolar ÜZERİNDE YAPILAN MANİPÜLATİF İŞLEMLERİN YAPTIRIMI

Finansal tabloların usulüne uygun şekilde düzenlenmemiş veya denetlenmemiş olması halinde finansal tablo yararlanıcıları yanıltılmış veya aldatılmış olacaktır. Kanunlarımız bu gibi durumları önlemek ve yapanları cezalandırmak amacıyla idari ve adli para cezaları ile hapis cezaları yanında mali sorumluluklar öngörülmüştür.

A- Manipülatif İşlemlerin (Hesap ve Muhasebe Hilesi-nin) Vergi Usul Kanunundaki Yaptırımı

Vergi Usul Kanunu'nun 359 ncu maddesinin (a) fıkrasının 1 numaralı alt bendinde, " *vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şe-*

⁷ Vergi Usul Kanunu, Mad:217

kilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur” denilmektedir.

Ziyaa uğratılan verginin **bir katı** olarak kesilmesi gereken vergi ziyai cezası, anılan Kanunun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre, vergi ziyasına 359. Maddede yazılı fiiller ile sebebiyet verilmesi halinde üç kat olarak kesilir.

Muhasebe ve hesap hilesi yapmanın nedenlerinden birisi de yukarıda da belirtildiği gibi vergi kaçırma isteğidir. Söz konusu **hileli işlemler** genellikle vergi kaçırmak veya işletmelerden para/mal çalmak amacıyla yapılmaktadır. Vergi Usul Kanunun 359 uncu maddesinin (a) fıkrasında yer alan hesap ve muhasebe hilesi yasağı, vergi kaybına neden olacak nitelikteki fiillerin önlenmesi amaçlanmıştır. Ancak, söz konusu hileli işlemler vergi kaçırma kastı dışındaki nedenlerle de yapılabilir. Örneğin, zararlı bir işletmenin bankalardan kredi alabilmesi için bazı bilanço kalemlerinin olduğundan daha iyi gösterilmesi durumunda vergi kaçırma amacı yoktur. Burada kredi kurumunun aldatılması/yanıltılması söz konusudur. Şirket yöneticileri şirket ortaklarını aldatmak amacıyla gerek daha fazla prim elde etmek gerekse kötü giden işleri ortaklardan gizlemek amacıyla şirketi olduğundan fazla karlı gösterebilir. Böyle bir olayda da şirket ortaklarının aldatılması/yanıltılması söz konusudur. Hile bir suçtur ve söz konusu haksız fiilden zarar görenler suçu işleyenin cezalandırılmasını isteyebilir.

1998 yılında 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenleme⁸ ile vergi suçlarının vergi kaybı (ziyai) ile bağlantısı kesilmiştir. Kural olarak suçun meydana gelmesi için sonucunda vergi kaybının doğması gerekmemektedir. Konu ceza hukuku yönünden incelendiğinde kanun koyucu suç sayılan **“hareketi”** belirlemiş ancak **“sonuç”** unsurunu aramamıştır. Bu tür suçlar **“şekli suç”** olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe hilesine ilişkin kanun hükmünün dikkatlice incelenmesinden de anlaşılabileceği üzere, muhasebe hilesi sonucunda vergi matrahının azaltılıp azaltılmadığının bir önemi yoktur. Örneğin çift defter tutulmasında vergi matrahının azaltılıp azaltılmaması önem taşıdığı halde hesap ve muhasebe hilesinde böyle bir sonucun doğmasının aranmasına gerek görülmemiştir. Buna göre, **işlemin yapılışında bir hile tespit edilmiş veya bu kanaate varılmış ise, hileli işlem sonucunda vergi kaybı doğmasa, hatta fazla vergi ödenmiş olsa dahi VUK’nun 359’ncu Maddesine göre suçun işlendiği kabul edilmektedir.** Konunun ceza hukuku yönünden incelenmesi halinde ise suçun varlığı özel kasta ve vergi kaybının varlığına bağlıdır.

Öte yandan Vergi Usul Kanunun mükerrer 227 nci maddesinde, Maliye Bakanlığı vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya, vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye istinaden vergi beyannamesini imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter

kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

MSUG Tebliğinde ise belirlenen muhasebe usul ve esaslarını uygulamak zorunda oldukları halde, buna uymayan meslek mensupları hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun ilgili hükümleri uyarınca gerekli cezai işlemlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler düzenledikleri veya tasdik ettikleri beyannameler nedeniyle sonradan ortaya çıkabilecek vergi ve cezalardan mükellefle birlikte sorumludurlar. Bu sorumluluk düzenlenen finansal tabloların manipülatif olup olmadığına bakılmaksızın uygulanabilmektedir.

B- Manipülatif İşlemlerin Türk Ticaret Kanunundaki Yaptırımı

TTK’nın şirketlerin yönetim organları ve denetçileri ile değerlendirme yapanların hukuki ve cezai sorumluluklarıyla ilgili 549, 550 ve 551 nci maddeleri aşağıdaki gibidir:

“MADDE 549- (1) Şirketin kuruluşu, sermayesinin artırılması ve azaltılması ile birleşme, bölünme, tür değiştirme ve menkul kıymet çıkarma gibi işlemlerle ilgili belgelerin, izahnamelerin, taahhütlerin, beyanların ve garantilerin yanlış, hileli, sahte, gerçeğe aykırı olmasından, gerçeğin saklanmış bulunmasından ve diğer kanuna aykırılıklardan doğan zararlardan, belgeleri düzenleyenler veya beyanları yapanlar ile kusurlarının varlığı hâlinde bunlara katılanlar sorumludur.

MADDE 550- (1) Sermaye tamamıyla taahhüt olunmamış veya karşılığı kanun veya esas sözleşme hükümleri gereğince ödenmemişken, taahhüt edilmiş veya ödenmiş gibi gösterenler ile kusurlu olmaları şartıyla, şirket yetkilileri, bu payları üstlenmiş kabul edilirler ve payların karşılıkları ile zararı faiziyle birlikte müteselsilen öderler.

(2) Sermaye taahhüdünde bulunanların ödeme yeterliliğinin bulunmadığını bilen ve buna onay verenler, söz konusu borcun ödenmemesinden doğan zarardan sorumludurlar.

MADDE 551- (1) Aynı sermayenin veya devralınacak işletme ile ayınların değerlemesinde emsaline oranla yüksek fiyat biçenler, işletme ve aynın niteliğini veya durumunu farklı gösterenler ya da başka bir şekilde yolsuzluk yapanlar, bundan doğan zarardan sorumludur.”

TTK’nın cezalarla ilgili 562 nci maddesinin 8,9 ve 10’uncu fıkraları ise aşağıdaki gibidir:

“(8) 549 uncu maddede belirtilen belgeleri sahte olarak düzenleyenler ile ticari defterlere kasıtlı olarak gerçeğe aykırı kayıt yapanlar bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.

(9) 550 nci maddeye aykırı hareket edenler üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezasıyla cezalandırılır.

(10) 551 inci maddeye aykırı hareket edenler doksan günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.”

Görülebileceği üzere gerek şirketlerin yönetim kurulu üyeleri gerekse söz konusu finansal tabloları ve/veya söz konusu fonun varlığını onaylayan denetçiler (mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler dahil) hileli veya gerçeğe aykırı sermaye artı-

8 29.7.1998 tarih ve 23417 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

rımlarından doğacak zararların karşılanmasından müteselsilen sorumlu olacakları gibi, söz konusu fiilleri hapis cezasını da gerektirmektedir.

Öte yandan Ticaret Sicili Yönetmeliğinin 73 üncü maddesi uyarınca meslek mensuplarının düzenlenen tespit raporları nedeniyle ilgili meslek mensuplarının mali ve cezai sorumlulukları bulunmaktadır.

C- Manipülatif İşlemlerin Sermaye Piyasası Kanunundaki Yaptırımı

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunun “yasal defterlerde, muhasebe kayıtlarında ve finansal tablo ve raporlarda usulsüzlük” başlıklı 112’nci maddesinde; (1) **kasıtlı** olarak;

“a) Kanunen tutmakla yükümlü oldukları defter ve kayıtları usulüne uygun tutmayanlar,

b) Saklamakla yükümlü oldukları defter ve belgeleri kanuni süresince saklamayanlar,

altı aydan iki yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılırlar.

(2) **Kasıtlı** olarak;

a) Finansal tablo ve raporları gerçeği yansıtmayan şekilde düzenleyenler,

b) Gerçeğe aykırı hesap açanlar,

c) Kayıtlarda her türlü muhasebe hilesi yapanlar,

ç) Yanlış veya yanıltıcı bağımsız denetim ve değerlendirme raporu düzenleyenler ile düzenlenmesini sağlayan ihraççıların sorumlu yönetim kurulu üyeleri veya sorumlu yöneticileri,

5237 sayılı Kanunun ilgili hükümlerine göre cezalandırılır. Ancak, özel belgede sahtecilik suçundan dolayı cezaya hükmedebilmek için, sahte belgenin kullanılmış olması şartı aranmaz.” Hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca aynı Kanunun 106’ncı maddesinde **bilgi sulistimali**, 107. Maddesinde **piyasa dolandırıcılığı**, 110. Maddesinde **güveni kötüye kullanma ve sahtecilik suçları**, adli para cezası ve hapis cezaları ile cezalandırılacağı hükümlerine yer verilmiştir. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunun 155. Maddesinde güveni kötüye kullanma suçunun, 157. Maddesinde dolandırıcılık suçunun, 206. Maddesinde özel belgede sahtecilik suçunun cezalandırılması öngörülmektedir.

D- 3568 Sayılı Kanunda Öngörülen Mali Sorumluluk ve Disiplin Hükümleri

3568 sayılı SMMM ve YMM’lik Kanunun 12’nci maddesine göre, yeminli malî müşavirler yaptıkları **tasdik**in **doğruluğundan** sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Söz konusu sorumluluk “kusursuz sorumluluk” niteliğinde, kefalet sorumluluğu şeklinde uygulanmakta olup yeniden hukuki bir çerçeveye kavuşturulması gerekmektedir.

Anılan Kanunun 47’nci maddesinde ise meslek mensupları, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun **kamu görevlilerine** ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar. Mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareket-

lerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre disiplin cezaları verilir. **(Md: 48)⁹**

V- SONUÇ

İşletmelerin duran varlıkları finansal tablolar içinde önemli bir yere sahiptir. Vergi mevzuatımızda ve MSUG Tebliğinde duran varlıkların maliyet bedeli dışında bir değerlendirme ölçüsüne yer verilmemiştir. TMS ve BOBİ FRS’de ise duran varlıkların maliyet bedeli yanında yeniden değerlendirme (gerçeğe uygun değer) yöntemiyle değerlendirilmesi imkanına yer verilmiştir.

Duran varlıklara ilişkin manipülatif işlemlerin genellikle finansal tabloların “güzelleştirilmesi” şeklinde gerçekleştirildiği görülmektedir. Bu kapsamda duran varlıklar ya kanuni dayanağı bulunmadığı halde yeniden değerlendirme yapmak suretiyle işletmenin öz kaynaklarını yükseltmek ya amortisman ayırmamak ya da gider olarak kaydı gereken harcamaları aktifleştirmek suretiyle dönem kazancını yüksek göstermek şeklinde gerçekleştirilmektedir. Söz konusu manipülatif işlemlerin, işletmeyi borca batık durumda göstermemek, finans kurumlarından daha kolay kredi temin etmek, ortaklara ve üçüncü kişilere işletmeyi olduğundan daha güçlü göstermek, pay senetlerinin piyasadaki değerini yükseltmek, şirket yöneticilerinin kendilerini daha başarılı göstermek gibi amaçlarla yapıldığını söylemek mümkündür.

Finansal tablolarını MSUG Tebliği hükümlerine göre düzenleyen işletmeler 2004 yılından beri duran varlıklarını yeniden değerlendirme işlemine veya enflasyon düzeltmesine tabi tutamamaktadır. Vergi Usul Kanununda daha önce yer alan yeniden değerlendirme oranına (kat sayıya) göre yapılan yeniden değerlendirme yöntemi 5024 Sayılı Kanun ile 2004 yılında kaldırılmış olup, bunun yerine getirilen enflasyon düzeltmesi yöntemi ise kanuni şartlar gerçekleşmediği gerekçesiyle 2005- 2016 döneminde kümülatif enflasyon artışı yaklaşık %125 olarak gerçekleştiği halde duran varlıkların bilanço değeri güncellenememiştir. Bağımsız denetime tabi olup finansal tablolarını TMS’na göre düzenleyen işletmeler ise duran varlıklarını yeniden değerleyebilmektedir. Vergi Usul Kanununda finansal tablolarını MSUG Tebliğine göre düzenleyen işletmelerin de duran varlıklarını gerçeğe uygun değer üzerinden değerlemelerine imkan veren yasal bir düzenleme yapılmalıdır.

VUK’da vergi kaçırmak amacıyla yapılan muhasebe ve hesap hileleri de özü itibarıyla manipülatif işlemlerdir. Manipülatif işlemlere neden olan meslek mensupları haksız rekabete neden olmaktadır. Meslek etiğine aykırı bu tür fiiller gerek Vergi Usul Kanununda gerekse TTK ve SPK’da hapis ve para cezalarını, 3568 Sayılı Kanunda ise bu tür işlemleri yapan meslek mensupları hakkında disiplin cezasını öngören düzenlemelere yer verilmiştir.

⁹ Disiplin cezaları işlenen suç veya kusurun niteliğine ve ağırlığına göre oda disiplini kurullarınca; uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli malî müşavirlik sıfatının kaldırılması ve meslekten çıkarma şeklinde uygulanmaktadır.



YENİ AÇILIMLARA DOĞRU, UFUKLARA YELKEN AÇMAYA...

Doç. Dr. A.R. Zafer SAYAR / TÜRMOB Bağımsız Denetim Koordinatörü - TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi

ANAHTAR KELİMELELER: Küreselleşme, Meslekte Uzmanlaşma, Mesleki Hizmetler.



Muhasebe mesleği günümüzde global düzeyde önemli değişim, dönüşüm ve gelişim süreci içerisinde. Meslek kabul değiştiriyor, yeniden şekilleniyor uluslararası düzeyde.... Bu süreç içerisinde mesleğimizin geleceğine yön veren temel dinamik ve trendler bulunuyor.

Mesleğimizin geleceğine yön veren temel dinamik ve trendleri uluslararası gelişmelere paralel olarak şu şekilde sıralamak mümkündür.

- **Meslekte Uzmanlaşma: Meslekte Yeni Açılımlar**
- **Küreselleşme: Uluslararasılaşma**
- **Kurumsallaşma**
- **Meslekte teknoloji kullanımının artması ve robot teknolojiler**
- **Yoğun Düzenlemeler ve Meslek Üzerinde Kamunun Artan Gözetimi**

Yukarıda belirtilen eğilimler birbiriyle ilişkilidir. Bu eğilimler

mesleğin geleceğine şekil verecek temel dinamikleri göstermektedir. Muhasebe mesleği yeniden tasarlanmaktadır. Mesleki uzmanlaşma ve yeni alanlar, mesleğin uluslararası sınırları aşması ve global düzeyde gerçekleştirilebilir bir meslek olmasına neden olmaktadır. Yoğun mesleki rekabet ortamında kurumsallaşmanın önemi bir kat daha artmaktadır.

Muhasebe bürolarımız yeni muhasebe düzeninde uluslararasılaşma ve kurumsallaşma olgularına hazır olmalıdırlar.

Globalleşme sürecinde sınır ötesi faaliyetlerin yoğun bir şekilde gerçekleştirilmesi muhasebe mesleğine atfedilen önemi artırmıştır. Bu durum **meslekte uzmanlaşmayı** da ön plana çıkarmaktadır. Meslekte uzmanlaşma; uluslararası düzeyde yeni alanlar ve pazarları meslek mensuplarının önüne yeni fırsatlar ve mesleki açılım olanakları olarak çıkarmaktadır.



Muhasebe; defter tutma fonksiyonundan finansal raporlama alanına yönelik hızlı bir yolculuk içinde bulunmaktadır. Bu süreçte; muhasebe mesleği de son yıllarda kabuk değiştirmekte, farklı uzmanlık alanlarına yönelmektedir.

Dünya her geçen gün küçük bir köy haline geliyor. İletişim olanaklarının artması, yeni bilgi iletim ve işletim sistemleri ile ulusal sınırlar ve duvarlar aşıyor, küresel iş olanakları genişliyor. Bu yapı içinde mesleğimiz artık uluslararası bir yapıya bürünmüştür.

Global muhasebe mesleğinin bir parçası olabilmenin ön koşulu ise kurumsallaşmaktan geçiyor. Kurumsallaşmak, kurumsal değerlere sahip olmaktır. İlkeli ve etik davranış kurallarını benimsemektir. Hesap verebilir ve şeffaflıktan yana olabilmektir. Bu yaklaşım ve kurumsallaşma yönetim tarzına da yansımali ve kurumsal yönetim anlayışı benimsenmelidir.



Günümüzde meslek ulusal sınırları aşmıştır. Muhasebe hizmeti global düzeyde **mesleki hizmetler** alt grubu içinde yer almaktadır. Muhasebe mesleği; şirketler kesiminin öneminin artması, halka açılmaların hızlanması, piyasaların genişlemesi ile birlikte her geçen gün daha fazla uluslararası bir hal almaktadır. Bu çerçevede muhasebe mesleği ulusal sınırları aşmakta ve uluslararası bir meslek haline gelmektedir. Mesleklerin uluslararası sınırları aşma sürecinde serbestlik politikası vardır. Bu prensip Avrupa Birliği uygulamalarında tek pasaport ilkesi olarak bilinmektedir. Tek pasaport ilkesine göre bir AB üyesi ülkesi mali müşaviri, diğer bir AB üyesi ülkede mali müşavirlik hizmetini hiçbir izne ve onaya tabi olmaksızın gerçekleştirebilir.

Günümüzde bağımsız denetim sadece halka açık ve kamusal sorumluluğu olan şirketler için değil, kamu kesimi dahil tüm özel sektör işletmelerini, vakıfları, dernekleri, kooperatifleri yani üçüncü sektör olarak adlandırılan sivil toplum örgütlerini de kapsar şekilde genişlemekte, toplumun her kesimi eskisinden daha çok şeffaflık ve hesap verilebilirlik aramaktadır. Söz konusu gelişmeler, bağımsız denetim kavramının önemini artırmakta ve meslek mensuplarının bu alana yönelmelerine neden olmaktadır.

Denetim alanında kurumsallaşma olgusu ön plana çıkmaktadır. Denetim bir ekip işidir. Bu ekipte mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler birlikte çalışabilmelidirler. Bu nedenle bağımsız denetim uygulamaları ile sınırlı olarak SMMM ve YMM unvanlı meslek mensuplarının birlikte şirketleşmelerine, ortaklık yapabilmelerine ve kurumsallaşmalarına olanak sağlanması gerektiğine inanıyorum ve bu konuyu önemsiyorum.



Ancak muhasebe mesleğinin global düzeyde uzmanlık alanları bağımsız denetimle sınırlı değildir. Bunun yanı sıra sıralanabilecek şu alanlarda meslek mensuplarımızın uzmanlaşma olanakları vardır:

- Değerleme ve Değerleme Uzmanlığı
- Gayrimenkul Değerleme ve Gayrimenkul Değerleme Uzmanlığı
- Patent Değerleme ve Patent Değerleme Uzmanlığı
- Marka Değerleme ve Marka Değerleme Uzmanlığı
- Şerefiye Değerleme ve Şerefiye Değerleme Uzmanlığı
- Şirket Değerleme ve Şirket Değerleme Uzmanlığı
- Derecelendirme ve Derecelendirme Uzmanlığı
- Kredi Derecelendirme ve Kredi Derecelendirme Uzmanlığı
- Kurumsal Yönetim Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim Derecelendirme Uzmanlığı
- İç Denetim ve İç Denetim Uzmanlığı
- Bağımsız Adli Muhasebe ve Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı
- Stratejik Yönetim ve Stratejik Yönetim Uzmanlığı
- Maliyet Muhasebesi ve Uzmanlığı
- Yönetim Muhasebesi ve Uzmanlığı
- Sorumluluk Muhasebesi ve Uzmanlığı
- Sosyal Sorumluluk Muhasebesi ve Uzmanlığı
- Çevre Muhasebesi ve Uzmanlığı
- Karbon Muhasebesi ve Uzmanlığı
- Entegre Raporlama ve Uzmanlığı
- Muhasebe Standartları ve Uzmanlığı
- Denetim Standartları ve Uzmanlığı
- Finans Matematiği ve Uzmanlığı (Aktüer)

Yukarıda sayılan ve bunlara her geçen gün yenileri eklenebilecek uzmanlık alanları; muhasebe mesleğinin yeni yol haritasını, açılımlarını ve ufku bize göstermektedir.

Ekonomik ve ticari hayatın gelişmesi, piyasaların genişlemesi ve finansal piyasaların baş döndürücü bir hızla küreselleşmesi; beraberinde her geçen gün muhasebe mesleğinde yeni uzmanlık alanları, açılımlar ve ufuklar kazandırmaktadır. Yeni ufuk ve açılımlara doğru.....



ŞİRKETLERDE MALİ PLANLAMANIN ÖNEMİ

Ferdi KARABOĞAZ / SMMM

ANAHTAR KELİMELEER: Mali Planlama, Stratejik Planlama, Kurumsallaşma.

Türkiye’de yeni kurulan işletmelerin yüzde 80’i 5’inci yılına, yüzde 96’sı 10’uncu yılına ulaşamıyor. Artan rekabet ve yabancı oyuncu sayısı, kurumsallaşamama gibi nedenler şirketlerin yaşam süresini olumsuz etkiliyor.

General Motors gibi bir şirket ayakta kalmak için devlet desteğine ihtiyaç duyabiliyor, veya dijitalleşme de devrim yapan Kodak, içinde bulunduğu darboğazdan çıkmak için dijital patentlerini satışa çıkarabiliyor.

Peki şirketlerin bu durumuna ne sebep oluyor?

Sektörlerde yaşanan rekabet, Globalleşme, Kurumsallaşma, markalaşma, kaliteli üretim, nitelikli çalışan, etkin iç kontrol eksiklikleri, aile şirketlerinin kuşak çatışması, yenilikçilik vb.. bir çok konu bu nedenin bir parçası olabiliyor.

Tüm bu modern unsurları içinde barındıran en azından bir yol haritası çizilmesi noktasında, şirketlerin bir stratejiye ihtiyacı olduğu aşikardır.

Strateji kelimesin aslı Yunanca, “στρατηγία” – stratēgia kelimesinden gelir ve komutanlık sanatı anlamındadır. Taktik kelimesinin aslı da Yunanca “τακτική” – taktikos kelimesinden gelir ve anlamı, savaş sırasında askerlerin yaptığı manevralardır.

Bu anlamda baktığımız zaman, strateji savaş başlamadan önce yapılan uzun vadeli bir çalışma, taktik ise savaş sırasında hedefe varmak için yapılan hızlı ve kısa dönemli hareketlerdir. Diğer bir deyişle, **strateji, pozisyon almak, taktik de hızla uygulanan manevralardır.**

Stratejik planlama bir süreçtir. Sürekli değişen çevre ve ekonomik koşullar, stratejik planın dinamik ve güncel kalması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Stratejik plan, yapıldıktan sonra bir kenara atılan ve unutilan bir doküman değil, sürekli izlenerek güncellenmesi ve sadık kalınması gereken bir plandır.

Şirket yönetimleri için en etkili sistem planlama süreçlerinin yapılandırılmasıdır. Bu planlamadaki amaç, iş akış raporlama, bütçeleme, insan kaynakları ve iç

kontrol süreçlerinin yapılandırılmasıdır. Şirketin sürdürülebilir kar ve yatırım hedeflerine ulaşabilmesi için, öncelikli olarak stratejik planlama ve kontrol süreçlerini oluşturulması, kurum kültürünü vizyon ve misyon özelliklerini belirlemesi gerekmektedir. Stratejik planlama şirket içi yapıların (operasyon, satın alma idari işler, insan kaynakları vb.. departmanların) görevlerini daha etkin, daha verimli, ortak dil ve ortak raporlama sistemi kullanarak yapmalarını sağlayacaktır.

Kurumsallaşma sancıları çeken şirketlerde, süreçler yönetimin önderliğinde alınan kararlarla belirlenmekte ancak sonuçları verimli takip edilememektedir.

Şirket içi yapılan toplantılarda alınan kararların uygulanıp uygulanmadığı, bütçelere sadık kalınıp kalınmadığı veya uygulama sonucunda çıktılarının ne olduğu denetlenmeli ve stratejik planlamaya uygunluğu kontrol edilmelidir.

Tecrübelerimiz gösteriyor ki stratejik planlama ve denetim mekanizması oluşturulmamış yapılar, yoğun yönetim kontrolü gerektirmekte ve sürdürülebilir iş süreçlerinin önüne engel teşkil etmektedir. Bu durum zamanla tüm sisteme kalıcı zararlar verebilmektedir.

Ne yapmalı;

Şirketlerde Mali İşler sisteminin ele alınması ve tüm sistemi kapsayacak “STRATEJİK PLANLAMA VE İÇ KONTROL SİSTEMİ” kurulması hayati bir konudur.

Şirketler, piyasa koşullarına ve içinde bulundukları sektör dinamiklerine uygun stratejik planını hazırlayıp gerekirse profesyonel destek alarak ilerlemelidirler.

Çok sevdiğim bir sözle konuyu bağlayalım.

“Geleceği tahmin etmenin en iyi yolu onu yaratmaktır”

Peter F.Durucker



ÜLKEMİZDE İLK MALİYET MUHASEBESİ UYGULAMASI VE PROF.DR. EWALD SACHSENBERG

Doç.Dr. Faruk GÜÇLÜ

ANAHTAR KELİMELELER: Prof.Dr. Ewald Sachsenberg, Sümerbank

I. MALİYET MUHASEBESİNİN ÜLKEMİZDE İLK UYGULAMASI

Osmanlı İmparatorluğu'nun yıkılmasından sonra Atatürk'ün kurduğu genç cumhuriyet bir çok sorunla boğuşmak zorunda kalmıştır. Bir yandan dış borçlar ödenirken bir yanda da yıkılan devletin kurulması ve sanayileşme çabaları sonuç vermeye başlamıştır. Sümerbank deneyimi bu bağlamda önemlidir.

Devlet işletmeciliğinin ülkemizdeki ilk önemli olan örneği olan Sümerbank 1933 yılında kurulmuştur. Başta tekstil olmak üzere birçok alandaki girişimleriyle bir döneme damga vuran bu kuruluşta Atatürk'ün daveti üzerine ülkemize gelen mühendis kökenli olan Alman işletme profesörü Ewald Sachsenberg'in hazırladığı hesap planı ve maliyet sistemi uzun yıllar boyunca Türkiye'de referans kaynağı olmuştur. Masraf neveleri (türleri), masraf mahalleri (yerleri) ve masraf hamilleri (taşıyıcıları) ayırımı ilk kez Sümerbank müesseselerinde yapılmıştır. Bu uygulama uzun yıllar diğer kamu kurumları ve KİT'lerde de emsal alınarak uygulanmıştır.

Cumhuriyet döneminde 1960 yılına kadar bizdeki devlet muhasebesine Alman muhasebe sistemi ege-men olmuştur. Sachsenberg tarafından Sümerbank için hazırlanan Muhasebe sistemi, İktisadi Devlet Teşekküllerinin çoğu tarafından benimsenip uygulanmıştır. 1972 yılından itibaren de Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Tek Düzen Muhasebe Sisteminin uygulamasına geçilmiştir.

II. EWALD SACHSENGERG KİMDİR VE ÜLKEMİZ MALİYET MUHASEBSİNE KATKILARI NELERDİR.

Alman bir ailenin çocuğu olarak 16.06.1887 de dünyaya geldi.1900-1905 yılları arasında Berlin-Charlottenburg Teknik Üniversitesi'nde gemi inşaatı ve makine mühendisliği eğitimi aldı. Eğitim sonrasında Kiel'de Friedrich Krupp AG Germaniawerft'in inşaat bürosunda iki yıl çalıştı. 1907'de Berlin Teknik Üniversitesi'nde



Dr.-Ing'e "Trenlerin Sürüklenmesine Karşı Direniş Hakkında" tezi ile doktora derecesi aldı. Daha sonra, Berlin-Oberschöneweide'de şirket R. Frister AG şirketinin bir organizasyon mühendisi ve operasyonel yöneticisi ve Berlin Denizcilik Bölümü'nde Reichstreuhandgesellschaft AG'nin danışmanı ve danışmanı olarak çalıştı. 16 yıllık mesleki pratik deneyimi ile sayısız bilimsel makale yazdı. Dresden Teknoloji Üniversitesi Teknik Bölümünde 1920 yılında Dresden Teknik Üniversitesi Teknik Bölümünde çalışmaya başladı. 42

yaşındaki evlendi ve iki çocuğu oldu, Dresden'e taşındı ve burada çok uzun zamandır olağanüstü verimli ve çığır açıcı bir bilimsel faaliyet başlattı.Genel Makine Teknolojisi, İmalat ve İşletme Bilimleri üzerine derslere ek olarak, bir zamanlar işletme bilimleri topluluğu aracılığıyla genişlettiği Mekanik ve Teknolojik Koleksiyon'un toplanmasından sorumluydu. 1922'de bir Psikoteknik Enstitünün kurulması, Dresden Teknik Üniversitesi'nde iş bilimlerinin sistematik olarak kurulmasına karar verdi. Ertesi yıl, makine aletleri incelemeleri ve üretim prosedürleri için bir enstitü kurmanın yanı sıra, bunları mekanik teknoloji için sandalyeyle birleştirmek izledi Özellikle iş ve psikolojik-teknik incelemeler ve testler için özel ölçme cihazları geliştirildi. Bilimsel Üretim Komitesi ve Makine Fakültesi Dekanlığı gibi çeşitli yönetim görevleri üstlendi. 1921 yılında Yönetim Bilimleri Bölümü'nde İşletme Profesörü olarak atanmıştır.

Sachsenberg, 260'dan öğrenci ve 116 doktora öğrencisi yetiştirdi. Hitler'in baskısı sebebiyle bir süre Üniversiteden uzak kaldı. Atatürk'ün daveti üzerine 1933 de ülkemize geldi. Tekrar Dresden Üniversitesi'ndeki görevine döndü. 14 Temmuz 1946'da ağır hastalıktan sonra Berlin'de yaşamını yitirmiştir.

III. SACHSENBERG VE SÜMERBANK DENEYİMİ

Sümerbank ülkemizin ilk yerli ve büyük sanayi kuruluşudur. Bu kuruluşun ciddi bir mali bünyeye sahip



Almanya'da yayınlanan bir kitabı

olması gerektiği öngörülmüş ve Muhasebe sisteminin Alman mühendis ve işletme profesörü Ewald Sachsenberg tarafından kurulması planmış ve bu kapsamda Sachsenberg ülkemize davet edilmiştir.

Ülkemizde muhasebe tarihinin duayenlerinden Oktay Güvemli'ye göre "Almanya'daki muhasebe uygulamalarına başvurulmuş ve Alman Profesörlerden Sachsenberg davet edilmiş ve özellikle işletme muhasebesini kurmakla görevlendirilmiştir. Sachsenberg'in düzenlemelerine geçilmeden önce, çalışmanın temel amacı doğrultusunda kurumsal izomorfizm açısından Almanya'nın bu dönemde belirleyici ülke seçilme nedenlerine değinmekte fayda bulunmaktadır. Bu durum ülkemizde yaşanan kurumsal izomorfik eğilimleri açıklamak açısından önem taşımaktadır. Özellikle yirminci yüzyılın ilk yarısında Alman bilanço teorilerinin ve hesap planının uluslararası muhasebe literatürüne sağladığı katkılar bilinmektedir. Almanya'da 1902 yılında tramvay işletmelerinin, 1908 yılında seramik sanayinin hesapları için hazırlanan hesap planları ile başlayan ve gelişerek devam eden Alman muhasebe uygulamaları, Birinci Dünya Savaşı sonrasında kalıcı ve ciddi anlamda hesap planı çalışmalarına dönüşmüştür" (Güvemli, 2001).

Muhasebe öğretim üyesi Süleyman Yükçü'ye göre de "Türkiye Cumhuriyeti tarihinin, ekonomi alanındaki

gelişmeler, vergi sistemlerinde değişiklik Sümerbank adlı analiz için Türkiye'ye getirildi Alman profesör Sachsenberg, atılmış özellikle bilgilerle donatılmış yeni bir üretim ve satış maliyet konularını içeren Türkiye'nin ilk modern maliyet muhasebesi kurdu. Biz Sümerbank maliyet muhasebesi sistemi ile baktığımızda, çorap, tekstil terbiye ve boyama maliyet merkezi ve buharın maliyetleri de, bu maliyetler maliyet merkezi bazında izlenmiştir. Kademeli dağıtım olarak bilinen maliyet belirleme yönteminin kullanımı ile bu yaklaşımla hesaplanır ve her maliyet merkezinin maliyeti malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleridir olarak belirgin hesaplanmıştır." (Yükçü, 2009).

Kuşkusuz Sümerbank ülkemizin ilk yerli sanayi üretim ve kuruluşudur. 1933 yılına değin basit yöntemlerle izlenen maliyet hesapları ve üretim maliyetleri Sachsenberg'in oluşturduğu sistemli daha bilimsel bir konum aldı. Bu plan uzun yıllar tüm İktisadi Devlet Teşekkülleri'nin de uygulanmıştır. O nedenle ilktir.

Bir anlamda ülkemizde maliyet muhasebesinin kurucusu olarak Ewald Sachsenberg'i görmemizde hiçbir sakınca bulunmamaktadır. Kendisine minnet ve şükran borçluyuz.

YARARLANILAN KAYNAKLAR:

Aslan, Muhsin; Tarihsel Süreç İçerisinde Türkiye'de Kullanılan Muhasebe Sistemleri ve İktisadi Devlet Teşekkülleri Üzerinden Örnekler, Doktora Tezi, Çanakkale 18. Mart Üniversitesi, SBE, 2015.

Güçlü, Faruk ; Yıkılan Bir Cumhuriyet Kurumu Sümerbank, Ürün Yayınları Ankara 2015

Güvemli, Oktay. 2000. Türk Devletleri Muhasebe Tarihi – Tanzimat'tan Cumhuriyet'e, 3. Cilt, İstanbul: İstanbul YMM Odası Yayınları.

Uragun, Mehmet, Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar, Yetkin Basımevi, Ankara, 1993

Yükçü, Süleyman; Yönetim Uygulamaları ve Türkiye Cumhuriyeti Tarihi Maliyet Muhasebesi, Ege Akademik Bakış Yayını 2009

Sachsenberg, E., Bakırköy Bez Fabrikası Organizasyonu Hakkında, 1937. Amb./Db.No: K.A./255.07.02.01.06.1139.

L SH Richter, Prof. Dr.-Ing. Ewald S., içinde: W. Rockstroh, Betriebswissenschaften und Produktions-technik, Dresden Teknoloji Üniversitesi, Dresden 1996. - DBA II, III; DBE 8, s. 490; NDB 22, sayfa 338f.

<http://www.isgv.de/saebi/> (6.8.2017) **Wikipedia bağlantısı**



KONUTLARIN “NET ALAN” SORUNU VE SABİT İNŞAAT MALZEMELERİ KDV’SİNİN İADESİ MÜKELLEF LEHİNE SONUÇLANDI

Sabri ARPAÇ / YMM

ANAHTAR KELİMELELER: Arsa metrekaresi maliyet bedelleri, İndirimli oran, Net alan, Planlı Alanlar Tip Yönetmeliği,

ÖZET: Maliye Bakanlığı ile mükellefler arasında uyumsuzluk yaratan ‘net alan’ konusunda Çevre ve Şehircilik Bakanlığı arasında tanım farkı bulunmaktaydı. Danıştay’a açılan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nin ilgili bölümünün iptali için açılan dava mükellefler lehine sonuçlandı. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Danıştay Kararı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği yönünde uygulama yapmaya başladı.

I - GİRİŞ

Ülkemizde konut üretimi son yıllarda hızla büyüdü. Kentlere göç; hızlı nüfus artışı, deprem; sıhhen ve fennen kullanılamaz hale gelen eski konutlar; yeni konut edindirmeyi zorunlu hale getirdi. Bu anlamda kentsel dönüşüm ve mücavir alanların imara açılması, arazilerin arsaya dönüşmesi ve yeni uydu kentlerin meydana hızlandı.

2017 yılında konut sektörü lehine önemli vergi düzenlemeleri yapıldı. Bunları; yabancılara konut satışının ihracat kapsamına alınması, katma değer vergisi oran indirimi, iadelerin yılı içinde de alınmasının sağlanması, alım-satım harç oranlarında indirim, katma değer oranlarının uygulandığı arsa metrekaresi birim oranlarının artırılması ve benzeri iyileştirmeler şeklinde sıralayabiliriz.

Bu dönemde diğer önemli değişiklik de yargıdan geldi. Danıştay, ‘net alanı’ Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği’ndeki hükümlerin katma değer vergisi için de uygulanması gerektiğine karar verdi. Maliye’de Danıştay Dördüncü Dairesinin 02.03.2017 gün ve 2014/4835 esas, ve 2017/2170 sayılı Kararı doğrultusunda Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 1/7/2016 tarihli ve 84958988-130(5428-3003)-E.72416 sayılı özeli ile uygulamaları ile Karara paralel düzenlemeler yapıldı.

Bu düzenlemelerle konut alıcılarına düşük katma değer vergisi ödemeleri; konut müteahhitlerine ise konut alıcısından alamadığı katma değer vergisini vergi dairelerinde nakden veya mahsuben alma olanağı doğdu.

Net alandan kaynaklanan iadede başka, 150 m²’nin altındaki konutların inşasında kullanılan; kombi, cam balkon, duş teknesi, duşa kabin, küvet, mutfak dolabı, evye, batarya, duş başlığı, panel radyatör gibi eşyalara ilişkin yüklenilen katma değer vergisi, arazinin yapısından dolayı yapılması zorunlu olan; site içi çevre düzenlemeleri yani; istinat duvarı, perde duvarı, site çevre duvarları, site içi zemin sertleştirme ve benzeri işler nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi, bir arada bulunan konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş; çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı giderlerine dair katma değer vergilerini almaları sağlanmaktadır.

II- “NET ALANIN” KATMA DEĞER VERGİSİ BAKIMINDA ÖNEMİ

Maliye ile mükellefler arasında konutta ‘net alan’ konusunda uyumsuzluklar devam ediyordu. Yıllardır devam eden uyumsuzluklar yargıda mükellefler lehine sonuçlandı. Katma değer vergisi uygulamasında ‘net alan’ diğer adı ile ‘faydalı alan’ ile ne kastedildiği Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı mevzuatlarında farklı tanım ve uygulamalar bulunmaktaydı.

Maliye uygulamalarına göre, net alan sadece konuta tanınmıştı. Konutun ortak alanlar ve eklentilerinin tamamına yakını ‘net alana’ ekleniyordu. ‘Net alanı’ ‘konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alan’ olarak tanımladığı için 150 m² sınırı ortak bazı alan ve eklentilerden dolayı aşıyor ve katma değer vergisi oranı %18 olarak uygulanıyordu. (Değişiklikten önceki, 26 Nisan 2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nin, 111.Matrah, Nispet ve Oran başlıklı bölümünün B.Oran alt bölümünde yer verilen düzenlemenin 2.1.3.Net alan başlıklı bölümü).

Yargı kararından sonra Maliye İdaresi konutların net alan hesabını değiştirdi. Artık, konutların balkon, garaj, teras ve kat bahçeleri net alana dahil edilmeyerek indirimli oranda konut edinimi daha fazla mükellefe uygulanma olanağı sağlandı.

III - ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI NET ALAN TANIM VE UYGULAMASI

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği’nin (1 Haziran 2013 ve 28664 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanmıştır) 16 nci maddesinin 41 nci bendinde yer alan düzenleme: “Bağımsız Bölüm Net Alanı: Bağımsız bölüm içerisindeki kapalı olup duvarlar arasında kalan net alandır.” Şeklinde tanımlanmıştır.

Düzenleme; “Bu alana; kapı ve pencere eşikleri, 2.5 cm’i geçmemek koşuluyla sıva payları, kolonlar, duman, çöp, atık, tesisat ve hava bacaları ile ışıklıklar, bağımsız bölüm içindeki asansör ve galeri boşlukları, tesisat odası, merdivenlerin altlarında 1.80 m. yüksekliğinden az olan yerler, tek bağımsız bölümü müstakil binalarda bağımsız bölüm içindeki otopark, sığınak, odunluk, kömürlük, hidrofor ve arıtma tesisi alanı, su ve yakıt deposu ve kazan dairesi dahil edilmez.

Açık çıkımlar, balkonlar, zemin, çatı ve kat terasları, kat ve çatı bahçeleri gibi en az bir cephesi açık olan mekanlar ile aynı katta veya farklı katta olup bağımsız bölümün eklentisi olan mekanlar ile ortak alanlar bağımsız bölüm net alanı içinde değerlendirilmez.

Bağımsız bölümün içten bağlantılı olarak çatı araları dahil birden fazla katta yer alan mekanlardan oluşması halinde bu katlardaki bağımsız bölüme ait alanlar birlikte değerlendirilerek bağımsız bölüm net alanı bulunur.” Şeklinde dir.

Düzenlemenin incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, konut alıcıları lehine bir düzenleme yapılmıştır. Yani konut mütehimim cüzleri yani ortak alan ve eklentileri faydalı alana dahil edilmeden "net alan" hesaplanacaktır.

IV – DANIŞTAY'A AÇILAN DAVA DİLEKÇESİNİN ÖZETİ

Konut Geliştiricileri ve Yatırımcıları Derneği tarafından açılan dava gerekçesi: " 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin 111. Matrah, Nispet ve Oran Başlıklı bölümünün B. Oran alt bölümünde yer verilen 2. indirimli Orana Tabi Bazı Mal ve Hizmetlere ilişkin Açıklamalar başlıklı düzenlemenin «2.1.3. Net alan» başlıklı kısmının genel tebliğ ile yapılan «net alan» tanımlamasının; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28'inci maddesine ve Bakanlar Kurulu Kararnamesine aykırı olduğu, bu konuda Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından yayımlanan Planlı Alanlar Tıp imar Yönetmeliği'nin 16'ncı maddesinin 41'inci bendinde «bağımsız bölüm toplam net alan» tanımlamasının yapıldığı bu tanımlamanın esas alınması gerektiği, bu tanımlama ile genel tebliğ tanımlaması arasında ciddi farklar olduğu bunun da kanunilik ve hukuki güvenlik ilkelerine aykırı olduğu ve 3. indirimli Orana Tabi işlemlerde iade Uygulaması başlıklı düzenlemenin 3.1.3. iade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenen Katma Değer Vergisi bölümünde " 3.1.3.1 Genel Olarak " alt başlığı ile yapılan düzenlemede yer alan " Örnek 2 "nin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrasına göre iadenin yapılabilmesi için teslim ve hizmetle ilgili olma koşulu aranırken, genel uygulama tebliğinde zorunlu olma şartının getirilmesinin Kanuna aykırı olduğu ileri sürülerek iptali istenilmektedir." Şeklinde.

V – VERGİ DAİRESİNİN DANIŞTAY KARARI ÖNCESİ DÜZENLEMELERİ VE YORUMLARIMIZ

Bilindiği gibi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28'inci maddesine göre, katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için (%10) olarak belirlenmiştir. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, (% 1)'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

Verilen yetkiye dayanılarak mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1'inci maddesiyle mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları kararlaştırılmıştır.

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile; "net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri" için katma değer vergisi oranı (% 1) olarak tespit edilmiştir. Bu durumda, Kanunun 1 inci maddesi kapsamına giren ve "net alanı" 150 m²'ye kadar olan konut teslimlerinde, katma değer vergisi oranı (% 1) olarak veya duruma göre (%8), 150 m²'yi aşan konutların tesliminde ise genel vergi oranı (%18) uygulanmaktadır.

Bakanlar Kurulu Kararının 2'nci maddesinde de, bu Karar kapsamındaki mal ve hizmetleri tanımlamaya Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu belirtilmiştir.

İşte sorun da tam burada kaynaklanmaktadır.

Bilindiği gibi, 26 Nisan 2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin, 111.Matrah, Nispet ve Oran başlıklı bölümünün B.Oran alt bölümünde yer verilen düzenlemenin 2.1.3.Net alan başlıklı bölümü davanın konusunu oluşturmaktadır. Anılan bölüm aşağıdaki gibidir:

"Net alan deyimi " konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alan" olarak tanımlanan faydalı alanı ifade etmekte olup, plan ve proje gereği konut dışında bir amaçla kullanılacak bölümleri de ihtiva eden inşaatlarda indirimli oran sadece konut olarak kullanılacak bölümlere uygulanır.

Net alanın hesaplanması konusunda aşağıdaki şekilde hareket edilir:

a)Balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu ve benzeri yerler, konutlardan ayrı olarak kullanılmaları mümkün olmadığından prensip olarak net alan hesabına dahildir.

b)Faydalı alan genel olarak duvar yüzlerinde 2,5 cm sıva bulunduğu kabul edilerek,

proje üzerinde gösterilmiş bulunan kaba yapı boyutlarının her birinden 5'er cm düşülmek suretiyle hesaplanır.

Ancak;

-Konutlarda kapı ve pencere şeritleri, duman ve çöp bacası çıkıntıları, ışıklıklar ve hava bacaları, -Karkas binalardaki kolonların duvarlardan taşan dişleri, -Bir konuttaki balkonların veya arsa zemininden 0,75 m.den yüksek terasların toplamının 2 m²'si çok katlı binalarda yapılan çekme katların etrafında kalan ve ticaret bölgelerinde zemin katların komşu hududuna kadar uzaması ile meydana gelen teraslar, -Çok katlı binalarda genel giriş, merdiven, sahanlıklar ve asansörler, -İki katlı tek ev olarak yapılan konutlarda iç merdivenlerin altında 1,75 m. yüksekliğinden az olan yerler, -Bodrumlarda konut başına bir adet, konutun bulunduğu bina dışında konut başına 4 m²'den büyük olmak üzere yapılan kömürlük veya depo,

-Kalorifer dairesi, yakıt deposu, sığınak, kapıcı dairesi, müşterek hizmete ayrılan depo, çamaşırlık, -Bina içindeki garajlar ile bina dışında konut başına 18 m²'den büyük olmamak üzere yapılan garajlar, faydalı alan dışındadır.

Bina dışındaki kömürlük ve depoların 4 m²'yi, garajların 18 m²'yi aşan kısmı, ait oldukları konutun faydalı alanına dahil edilirler." düzenlemesi getirilmiştir.

VI – DANIŞTAY KARARI ÖZETİ

Yukarıda Maliye Bakanlığı'nın ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın uygulamaları ile ilgili açıklamalarda bulunduk. Şimdi Danıştay Kararı ile geline son noktaya gelelim.

Yukarıda III. Bölümde açıklandığı üzere; 02.11.1985 tarih ve 18916 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Planlı Alanlar Tıp imar Yönetmeliği 194 sayılı İmar Kanunu hükümlerine dayanılarak hazırlanmış olup yapı düzenine ait tanımlar başlıklı 16'ncı maddesinin 41'inci bendi ile ilgili açıklamalarımızı yapmıştık.

Yukarıda yer verilen Genel Uygulama Tebliği'nde, Bakanlar Kurulu Kararname'sinde ayrı bir mal olarak sınıflandırılan "net alanı 150 m²'ye kadar konut" kavramında, net alanın nasıl belirlenip hesaplanacağını açıklanmıştır.

Danıştay Dördüncü Dairesinin konu ile ilgili Kararı tarafımdan aşağıdaki gibi özetlenerek anlaşılır hale getirilmiştir. Kararın tamamını görüp incelemek isteyenler www.saymm.com.tr adresinde bulabilirler.

Katma Değer Vergisi Kanununda düzenlenmeyen, %1'e tabi olacak konutları davalı İdare (Maliye Bakanlığı) Genel Uygulama Tebliği ile, net alan hesaplamalarını kendisi yaparak, yasa yetkisini kullanmıştır. Yani yasa yerine geçerek verginin konusunu yani katma değer vergisine tabi olacak malı ve katma değer vergisi oranını tespit etmiştir.

Her ne kadar Bakanlar Kurulu Kararında, Karar kapsamındaki mal ve hizmetleri tanımlamaya Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu belirtilmiş ise de, davalı idarenin düzenleme yetkisi, Yasada ve Bakanlar Kurulu Kararının uygulanması ve açık yetki verilmesi durumunda usule ilişkin hususları belirlemeyle sınırlı olup, katma değer vergisi oranı Bakanlar Kurulu kararı ile %1'e indirilen mal ve hizmetlerin tanım ve kapsamı, genel hukuk kuralları içinde ve genel kabul gören uygulamalarda belirlendiği şekilde ele alınmalıdır.

Bilindiği gibi, net alana ilişkin olarak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrası, "Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28'inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. (5838 sayılı kanunun 12'nci maddesiyle değişen ibare) Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." hükmüne yer verilmiştir.

Bu düzenleme çerçevesinde, 3065 sayılı Kanunun 28'inci maddesinin verdiği yetkiye dayanarak Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi tutarlarının, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen sınırı aşan kısmının nakden veya mahsuben iade edileceği, indirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgili bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen vergilerin iade hesabına dahil edilmeyeceği sonucu çıkmaktadır.

Ayrıca, arazinin yapısından dolayı yapılması zorunlu olan site içi çevre düzenlemeleri (istinat duvarı, perde duvarı, site çevre duvarları, site içi zemin sertleştirme ve benzeri işler) nedeniyle yüklenilen vergilerin iade hesabına dahil edilmesi mümkündür.

Katma Değer Vergisi Kanunun 29/2'nci maddesinde, Aynı Kanunun 28'inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan verginin nakden veya mahsuben iadesi ön görülmüştür.

Danıştay Kararında; "Örnek 2" kısmında sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere sayılan çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı gibi alanlar Anayasa'nın 2'nci maddesinde devletin niteliklerinden biri olarak ifade edilen sosyal hukuk devleti ilkesi gereği sosyal ihtiyaçlardan olduğu, ancak "Örnek 2" kısmında son sayılan "alışveriş merkezi" alanı anılan Yasanın öngördüğü anlamda indirimli orana tabi teslimlerle ilgili iade edilecek katma değer vergisinin söz konusu teslim kapsamında değerlendirmek mümkün olmadığını karar altına almıştır.

Kararın sonuç bölümünde: "Açıklanan nedenlerle, davanın, 26 Nisan 2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin III. Matrah, Nispet ve Oran başlıklı bölümünün B.Oran alt bölümünde yer verilen 2. indirimli Orana Tabi Bazı Mal ve Hizmetlere İlişkin Açıklamalar başlıklı düzenlemenin "2.1.3.Net alan" başlıklı kısmının iptaline oybirliğiyle, 3. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulaması başlıklı düzenlemenin 3.1.3 iade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenilen Katma Değer Vergisi bölümünde "3.1.3.1 Genel Olarak" alt başlığı ile yapılan düzenlemede yer alan "Örnek 2" düzenlemesinin konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak

üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı kısmının iptaline oyçokluğuyla, yine bu kısımda sayılan "alışveriş merkezi" alanı kısmı yönünden reddine oybirliğiyle, kararın tebliğini izleyen günden itibaren otuz (30) gün içinde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu nezdinde temyiz yolu açık olmak üzere oyçokluğuyla karar verildi." şeklindedir.

VII – DANIŞTAY KARARI VE MEVZUAT DÜZENLEMELERİ SONRASI GELİNER UYGULAMA

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'ni, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 1/7/2016 tarihli ve 84958988-130(5428-3003)-E.72416 sayılı özelgesi, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Planlı Alanlar Tıp İmar Yönetmeliği ve Danıştay'ın Dördüncü Dairesinin esas 2014/4835, kara 2017/2170 sayılı Kararı doğrultusunda net alanı 150 m²'ye kadar olan konutlara uygulanacak katma değer vergisi oranı ve iadeye konu olabilecek inşaat malzemeleri ile gelinen son uygulama aşağıda kısaca özet olarak sunulmuştur.

İade hesabına dahil edilecek malzemeler:

- 150 m²'nin altındaki konutun inşasında kullanılan kombi, cam balkon, duş teknesi, duşa kabin, küvet, mutfak dolabı, evye, batarya, duş başlığı, panel radyatör gibi eşyalara ilişkin yüklenilen katma değer vergisi,

- Arazinin yapısından dolayı yapılması zorunlu olan site içi çevre düzenlemeleri (istinat duvarı, perde duvarı, site çevre duvarları, site içi zemin sertleştirme ve benzeri işler) nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi,

- 150 m²'nin altındaki bir konutun inşasına yönelik olarak yapılan harcamalar (arsa bedeli dâhil), genel yönetim giderleri (akaryakıt, büro malzemeleri, reklam, komisyon, temizlik malzemeleri ve benzeri) ve amortisman tabi iktisadi kıymetlerden (ATİK) işleme isabet eden paya ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergisi, işlemin bünyesine giren vergiler,

- 150 m²'nin altındaki konut teslimlerine yönelik iade taleplerinde, konutun yapımıyla ilgili harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilebilecek, konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmeyecek,

- Bir arada bulunan konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı giderlerine dair katma değer vergileri,

- Arazinin yapısından dolayı yapılması zorunlu olan site içi çevre düzenlemeleri yani; istinat duvarı, perde duvarı, site çevre duvarları, site içi zemin sertleştirme ve benzeri işler nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi iade hesabına dahil edilecektir.

İade hesabına dahil edilmeyecek malzemeler:

- Ankastreli ve mobilya olarak satılan 150 m²'nin altındaki konut tesliminden kaynaklanan iade taleplerinde; buzdolabı, fırın, davlumbaz, bulaşık makinesi, mobilya, perde, avize, vestiyer, televizyon ve benzeri eşyalar, konut sahibi kişilerce sökülüp taşınarak tekrar kurulup kullanılabilir (eklenli) mahiyette olup, bunların teslimi konut tesliminden bağımsız bir teslim olarak değerlendirilen giderlere ait katma değer vergisi iade edilmeyecek.

- Ancak, bu eşyaların teslimi için, bu eşyaların tabi olduğu katma değer vergisi oranı uygulanacak ve konut ile birlikte teslim edilen söz konusu eşyaların temininde yüklenilen katma değer vergisi, genel esaslara göre indirim konusu yapılacak, ancak iade hesabına dâhil edilmeyecektir.

- Alışveriş merkezi gibi alanlara ilişkin konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamaları için yüklenilen katma değer vergisi iade hesabına dâhil edilmeyerek, indirim konusu yapılmalıdır.



Ahmet Şahin SAVCI / YMM

TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE GAYRİ MADDİ HAKLAR DOLAYISIYLA ELDE EDİLEN KAZANÇLARDA İSTİSNA UYGULAMASINDA SON DÜZENLEMELER



Ergin ÖZDEMİR / SMMM

ANAHTAR KELİMELER: Teknoloji Geliştirme Bölgeleri, 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, Kazanç İstisnasına Getirilen Patent veya Eşdeğer Belge Koşulu, Nitelikli Harcama.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde (Bölge) elde edilen kazançlara ilişkin gelir ve kurumlar vergisi istisnasının yasal dayanağını 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun Geçici 2 nci maddesi oluşturmaktadır. Bu madde ile “Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna” kılınmıştır.

Madde metninden de açıkça anlaşılabileceği üzere; bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin münhasıran bu Bölgelerde yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir/kurumlar vergisinden istisnadır.

Bu yazının konusunu yukarıda anılan kazançlara dahil olan, diğer bir ifade ile bölgelerde elde edilebilecek kazançlardan birisi olan gayri maddi hakların satılması, devri ve kiralanmasından elde edilen kazançlara yönelik istisna uygulamasında yapılan değişiklikler oluşturmaktadır. Bu nedenle, yazının ilerleyen bölümlerinde gerek görüldükçe genel olarak yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasından da bahsedilecektir.

1. YASAL DEĞİŞİKLİK

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin gayri maddi hakların satılması, devri ve kiralanmasından elde ettikleri kazançlara ilişkin istisna uygulamasına yönelik olarak 1/7/2017 tarihli ve 30111 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 7033 sayılı “Sanayinin Geliştirilmesi Ve Üretimin Desteklenmesi Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile 4691 sayılı Kanunun Geçici 2 nci maddesine ikinci fıkra eklenmiştir. Söz konusu fıkra hükmü aşağıdaki gibidir:

“Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının gayri maddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde, istisnadan yararlanılmasını, bu hakların ilgili mevzuat çerçevesinde tescil, kayıt veya bildirim şartına bağlamaya, mükellefin gayri maddi hak geliri ve varsa bağlı olduğu grubun satış hasılatına göre tescil şartına bağlı

olmaksızın belgelendirme usulüne tabi tutmaya, istisnadan yararlanacak kazancı; bu kazancın elde edilmesine yönelik faaliyetler kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranına isabet eden kısmı ile sınırlandırmaya, bu oranı toplam harcama tutarını aşmamak üzere yüzde 30’una kadar artırımlı uygulamaya, nitelikli ve toplam harcamaları tanımlamaya Bakanlar Kurulu, bu kapsamda uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı yetkilidir.”

Bakanlar Kurulu madde ile verilen yetkiyi 19/10/2017 tarihli ve 30215 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu kararı (Karar) ile kullanmıştır. Söz konusu Karar’da yer alan hükümler ilerleyen bölümlerde başlıklar halinde incelenecektir.

2. HANGİ KAZANÇLAR İÇİN BAKANLAR KURULU’NA YETKİ VERİLMİŞTİR

Bakanlar Kurulu’na verilen yetki gayri maddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından elde edilen kazançlara ilişkindir. Bu durum, Karar’ın 1 inci maddesinin (3) numaralı fıkrasında da belirtilmiştir. Söz konusu fıkraya göre; “Bu karar hükümleri, sipariş üzerine yapılan ve doğabilecek tüm gayri maddi hakların sözleşme hükümleri çerçevesinde siparişi verene ait olacağı işlerde olduğu gibi faaliyeti gerçekleştiren lehine gayri maddi hak doğmayan durumlarda, mükelleflerin bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde edecekleri kazançları kapsamaz.”

Bilindiği üzere Bölgelerde yürütülen projelerin tamamı, projeyi yürüten mükellefler açısından her zaman bir gayri maddi hak doğuracak nitelikte olmayabilir.

Karar ile proje yürütücüsü açısından gayri maddi hak doğurmayacak nitelikte olmasına rağmen Bölgede yapılan yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlar gelir ve kurumlar vergisi istisnası kapsamından çıkarılmamıştır. Bu tür kazançlar doğrudan ilk fıkra çerçevesinde, daha önce yayımlanan ikincil mevzuattaki açıklamalar esas alınarak gelir/kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

3. YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERİN İLK ADIMI: HAKLARIN İLGİLİ MEVZUAT ÇERÇEVESİNDE TESCİL, KAYIT VEYA BİLDİRİM ŞARTINA BAĞLANMASI

Karar’ın 1 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına

göre, “Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren ve 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 inci maddesinde yer alan istisna hükmü kapsamına giren kazanç elde eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının gayri maddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde, söz konusu gayri maddi haklardan kaynaklanan kazançlar dolayısıyla istisnadan yararlanılabilmesi için bu hakların niteliğine göre ilgili mevzuat çerçevesinde tescile veya kayda yetkili kuruma başvurularak patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanması gerekir.”

Bu düzenleme ile teknoloji geliştirme bölgelerinde yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Ge projeleri sonucunda; gayri maddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından elde edilecek kazançlar için istisnadan yararlanmanın temel koşulu, bu hakların niteliğine göre ilgili mevzuat çerçevesinde tescile veya kayda yetkili kuruma başvurularak patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanması olarak belirlenmiştir. Öneminden dolayı bu aşamada tekrarlamak gerekirse, sipariş üzerine yapılan ve doğabilecek tüm gayri maddi hakların sözleşme hükümleri çerçevesinde siparişi verene ait olacağı işlerde olduğu gibi faaliyeti gerçekleştiren lehine gayri maddi hak doğmayan durumlar bu esasa tabi değildir.

Karar’ın 1 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgeler aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

- Faydalı model belgesi,
- Tasarım tescil belgesi,
- Telif hakkı tescil belgesi,
- Entegre devre topografyası tescil belgesi,
- Yeni bitki çeşitlerine ait ıslahçı hakkı tescil belgesi ve
- Benzerleri.

Benzerleri olarak kapsama nelerin gireceği konusunda Bakanlık açıklamalarını beklemek gerekmektedir. Yukarıda sayılan belgelerin hangi mevzuat çerçevesinde edinileceğine ilişkin özet tablo aşağıdaki gibidir.

Belge Türü	İlgili Kanun	Kanunun Amacı
Patent	6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu	Bu Kanunun amacı; marka, coğrafi işaret, tasarım, patent, faydalı model ile geleneksel ürün adlarına ilişkin hakların korunması ve bu suretle teknolojik, ekonomik ve sosyal ilerlemenin gerçekleştirilmesine katkı sağlamaktır.
Faydalı Model		
Tasarım Tescil Belgesi	5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu	Bu Kanunun amacı, fikir ve sanat eserlerini meydana getiren eser sahipleri ile bu eserleri icra eden veya yorumlayan icracı sanatçıların, seslerin ilk tespitini yapan fonogram yapımcıları ile filmlerin ilk tespitini gerçekleştiren yapımcıların ve radyo-televizyon kuruluşlarının ürünleri üzerindeki manevi ve mali haklarını belirlemek, korumak, bu ürünlerden yararlanma şartlarını düzenlemek , öngörülen esas ve usullere aykırı yararlanma halinde yaptırımları tespit etmektir.
Telif Hakkı Tescil Belgesi		

Belge Türü	İlgili Kanun	Kanunun Amacı
Entegre Devre Topografyası Tescil Belgesi	5147 sayılı Entegre Devre Topografyalarının Korunması Hakkında Kanun	Bu Kanunun amacı, bu Kanun hükümlerine uygun entegre devre topografyalarının korunmasını, bu alanda rekabet ortamının oluşturulmasını ve bu suretle sanayinin gelişmesini sağlamaktır.
Yeni Bitki Çeşitlerine Ait Islahçı Hakkı Tescil Belgesi	5042 sayılı Yeni Bitki Çeşitlerine Ait Islahçı Haklarının Korunmasına İlişkin Kanun	Bu Kanunun amacı, bitki çeşitlerinin geliştirilmesini özendirerek, yeni çeşitlerin ve ıslahçı haklarının korunmasını sağlamaktır.
Benzeri Belgeler	Bakanlıkça Açıklama Yapılması Gereklidir.	

4. PATENT VE EŞDEĞERİ BELGELER YERİNE GEÇERLİ OLACAK PROJE BİTİRME BELGESİ

Karar’ın 1 inci maddesinin (5) numaralı fıkrasına göre, “Son 5 hesap döneminin ortalaması dikkate alınmak suretiyle, gayri maddi haklardan elde edilen yıllık brüt gelirleri 30 milyon Türk Lirasını ve dahil olduğu şirketler grubunun (herhangi bir gruba dahil değilse kendisinin) yıllık net satış hasılatı toplamı 200 milyon Türk Lirasını aşmayan mükelleflerin Ar-Ge faaliyetlerine yönelik patentlenebilirlik kriterlerini (yenilik, buluş basamağı, sanayiye uygulanabilirlik gibi) taşıyan gayri maddi haklardan ve ilgili mevzuat kapsamında aranan şartları haiz tasarım faaliyetlerinden doğan gayri maddi haklardan elde ettikleri kazançları, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında alınan proje bitirme belgesine dayanılarak istisnadan yararlandırılır. Bu durumda patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer bir başka belge aranmaz. Proje bitirme belgesinin düzenlenmesine ilişkin hususlar Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca belirlenir.”

Karar’da yer alan bu hüküm ile mükellefler gayri maddi hakların belgelendirilmesi açısından,

- Mükellefin gayri maddi haklardan elde ettiği yıllık brüt gelirlerinin 30.000.000 TL’yi VE,
- Mükellefin dahil olduğu şirketler grubunun (herhangi bir gruba dahil değilse kendisinin) yıllık net satış hasılatı toplamının 200.000.000 TL’yi aşmaması.

halinde; proje bitirme belgesine dayanılarak istisnadan yararlanılması mümkün kılınmıştır. Bu hesaplama son beş yılın ortalaması dikkate alınarak yapılacak olup; proje bitirme belgesine ilişkin ayrıntılar için Bakanlıkça yayımlanacak ikincil mevzuat beklenmelidir.

Kısacası sayılan şartları taşıyan mükelleflerin gayri maddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından elde edecekleri kazançlarının istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer bir başka belge aranmayacak olup, bu mükelleflerin söz konusu kazanç istisnasından yararlanabilmesi için Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında proje bitirme belgesi alması yeterli olacaktır. Ancak bu şartları taşıyanların projeler için patent veya benzeri belge almaları kendi insiyatiflerindedir.

Diğer taraftan bu şartları sağlamayan mükelleflerin gayri maddi haklardan ve ilgili mevzuat kapsamında aranan şartları haiz tasarım faaliyetlerinden doğan gayri maddi haklardan elde ettikleri kazançlarının istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için patent veya fonksiyonel

nel olarak patente eşdeğer bir başka belge almaları gerektiği açıktır.

5. İSTİSNADAN YARARLANACAK KAZANÇ TUTARI, NİTELİKLİ HARCAMALARIN TOPLAM HARCAMALARA ORANINA İSABET EDEN KISIM İLE SINIRLANDIRILMIŞTIR

Karar'a göre, önceki bölümlerde açıklanan belgelerin tescil edilmesi/alınması şartıyla; gayri maddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından elde edilen kazançların sadece nitelikli harcamaların, toplam harcamalara oranına isabet eden **kısmı** gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Dolayısı ile öncelikle, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar esas alınarak hakların satış, devri veya kiralanmasından elde edilen kazançlar eskisi gibi belirlenmelidir. Şöyle ki; Karar'da harcamalar için yapılan belirleme gayri maddi hakların satılması, devri ve kiralanmasından elde edilen kazançların ne kadarlık kısmının istisna edileceğini tespit etmek içinken; Tebliğde yapılan belirlemeler kazancın tespitine yöneliktir.

Bu nedenle, öncelikle Tebliğ hükümlerine göre kazanç, ardından da Karar hükümlerine göre bu kazancın istisna edilecek kısmı tespit edilmelidir.

Nitelikli harcamaların nelerden oluştuğu Karar'da aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- Gayri maddi hakkın elde edilebilmesi için mükellefin kendisi tarafından yapılan ve gayri maddi hak ile doğrudan bağlantılı harcamalar ve
- İlişkisiz kişilerden sağlanan ve aynı mahiyeti taşıyan fayda ve hizmet bedelleri.

Hemen bu aşamada tartışmaya girmeden, ve gayri maddi hak ile doğrudan bağlantılı harcama kavramı için Bakanlık açıklamalarının beklenmesinin gerektiğini belirtmek isteriz. Karar'da amortisman tabi iktisadi kıymetler için ayrıca belirleme de yapılmış olup; *aktifleştirilerek amortisman tabi tutulması gerekenler gerçekleştirildikleri dönemde amortisman öncesi tutarlarıyla bu hesaplama dikkate alınacaktır.*

Diğer taraftan Karar'a göre, *"istisnanın uygulanacağı kazanç kısmının tespitinde, gayri maddi hak satın alma bedelleri (lisans ve benzeri bedeller dahil) ... toplam harcama tutarına dahil edilirken, nitelikli harcamalar tutarına dahil edilmez."*

Karar'da nitelikli harcama kapsamına ilişkisiz kişilerden sağlanan gayri maddi hak ile doğrudan bağlantılı harcamaların dahil edildiği görülmektedir. Bu türden harcamaların, ilişkili kişilerden sağlanması durumunda ise anılan harcamalar nitelikli harcama kapsamında değerlendirilmeyecek, buna karşın toplam harcama tutarına dahil edilecektir. Ancak, Karar'da yer alan hükümlere göre *"Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar, yurt içinde yerleşik ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri nitelikli harcamalar tutarına dahil edilmiştir."* Burada dikkat edilmesi gereken nokta, açıklanan kuralın istisnasının sadece yurt içindeki yerleşik kişiler için AB tam üyelik gerçekleşinceye kadar getirilmiş olmasıdır. Yurt dışında yerleşik ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet

bedelleri ise hiçbir zaman nitelikli harcama tutarına dahil edilemeyecektir.

Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar, *bölgelerde faaliyette bulunan bir başka kurumla devir, birleşme ve bölünme işlemine girilmesi halinde devralınan, birleşilen veya bölünen kurum tarafından daha önce bu bölgelerde yapılmış olan nitelikli harcamalar* da nitelikli harcama tutarına dahil edilecektir.

Karar'da harcamalara ilişkin yapılan bir diğer belirlemeye göre; *mükellef tarafından yapılsa dahi faiz giderleri ve bina maliyetleri gibi yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyeti ile doğrudan ilişkili olmayan her türlü maliyet unsuru hem toplam harcamalar hem de nitelikli harcamalar dışında tutulacaktır.* Bölgede bulunan binalar, buralarda faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine ait olmadığından, bina maliyetlerinden kastın yapılan kira ödemeleri, aidat giderleri ve özel maliyet harcamaları olduğu düşünülmektedir. Karar'da kullanılan "gibi" ifadesinden, toplam ve nitelikli harcamalara dahil edilmeyecek harcamaların faiz ve bina maliyetleri ile sınırlı olmayacağı anlaşılmaktadır. 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği hükümleri gereği, müşterek giderlerden projelere dağıtılması gereken tutarların da toplam ve nitelikli harcamalara dahil edilmemesi gerektiğini düşünmekteyiz. Ancak bu konuda Maliye Bakanlığı'nın yapacağı açıklama önem kazanmaktadır.

Karar'da nitelikli harcama tutarının toplam harcama tutarını geçmeyecek şekilde mükellefler tarafından % 30 oranında artırılacağı belirtilmiştir. Bu artırım için herhangi bir şart getirilmemiş olup; bunun mükelleflere ciddi bir avantaj sağlayacağı açıktır.

6. KARARIN UYGULANMA TARİHİ

Karar ile yapılan düzenlemelerin uygulanma tarihi Bölgede gerçekleştirilen yazılım, tasarım ve Ar-Ge projelerinin **başlangıç tarihlerine göre** farklılık göstermektedir.

Eğer projenin başlangıç tarihi Karar'ın yayımı tarihi olan 19/10/2017 tarihinden önce ise, bu projelerden 30/6/2021 tarihinden sonra elde edilen kazançların istisna kısmı yeni düzenlemelere göre tespit edilecektir. Diğer taraftan projenin başlangıç tarihi Karar'ın yayımı tarihinden sonra ise, bu projelerden 19/10/2017 tarihinden sonra elde edilen kazançlara Karar hükümleri uygulanacaktır.

7. SONUÇ

Önceki bölümlerde açıklanan konuları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- Karar ile yapılan düzenleme gayri maddi hakların satılması, devri ve kiralanmasından elde edilen kazançlara ilişkindir.

- Bu kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmesi için belgelendirme şartı getirilmiştir.

- Söz konusu kazançların ne kadarlık kısmının istisna edileceğinin tespiti, harcamalar esas alınarak bulunacak bir orana bağlanmıştır.

- Konunun uygulayıcıları açısından yayımlanacak ikincil mevzuatın önemi açıktır.



ASLI KAYBOLAN FATURALARIN GİDER KAYDI VE KDV İNDİRİMİ

Yılmaz SEZER / YMM

ANAHTAR KELİMELELER: Kaybolan Fatura, Maliye Bakanlığı, Vergi Dairesi, Özelge, KDV, KDV İndirimi, Gider Kaydı, Aslı Gibidir, YMM, SMMM

Ticari yaşamda mal ve hizmet satışlarına ait faturaların satıcılar tarafından alıcılara posta veya kargo vasıtasıyla gönderilme olayı hızla yaygınlaşmaktadır. Son derece pratik ve basit olan bu uygulamanın en büyük dezavantajı ise, gönderilen faturaların alıcılara ulaşmadan posta veya kargoda kaybolabilmesidir. Uygulamada, fatura asıllarının kaybolduğu bu gibi durumlarda fatura muhteviyatı mal ve hizmet bedellerinin kayıtlara nasıl intikal ettirileceği ve KDV'sinin indirim konusu yapıp yapılamayacağı konularında tereddütlerle karşılaşılmaktadır.

1) Vergi mükellefleri tarafından bulunan pratik çözüm

Faturanın aslının kaybolduğu durumlarda satıcı firmalar faturanın kendilerinde kalan nüshasının fotokopisi üzerine "Aslı Gibidir" yazarak kaşeleyip imzalamakta, alıcılar ise satıcılar tarafından belirtilen şekilde onaylanan fatura fotokopilerini kayıtlarına gider olarak intikal ettirerek, KDV'lerini indirim konusu yapmaktadırlar.

2) Maliye Bakanlığı'nın konuya ilişkin görüşü ve uygulaması

Maliye Bakanlığı, gider kaydı ve KDV indiriminin prensip olarak fatura asıllarına göre yapılması gerektiği, fatura asıllarının kaybedildiği durumlarda ise faturanın satıcılarda kalan nüshasının noter tasdikli fotokopilerine (Bu örnek üzerine, "Zayı olan aynı tarih ve sayıyı taşıyan fatura aslı yerine kullanılmak amacıyla tasdik edilmiştir" şeklinde noterce şerh düşülmesi gerekir) dayanılarak gider kaydı ve KDV indiriminin yapılabileceği görüşündedir. Buna göre, aslı kaybolan fatura muhteviyatı mal ve hizmet bedellerinin yasal defterlere kaydının yapılabilmesi ve KDV'lerinin indirim konusu yapılabilmesi için;

- Faturanın satıcılarda kalan nüshasının fotokopisinin notere tasdik ettirilmesi,
- Fatura fotokopisi üzerine "Zayı olan aynı tarih ve sayıyı taşıyan fatura aslı yerine kullanılmak amacıyla tasdik edilmiştir" şeklinde noterce bir şerh düşülmesi,
- Tasdikli fatura fotokopilerinin yasal defterlere kaydedilmesi gerekmektedir.⁽¹⁾

Maliye Bakanlığı'nın konuya ilişkin olarak verdiği bazı Özelgelerin özetleri aşağıdadır:

"Kaybolan faturanın yerine kayıtlara uygun noterden tasdikli bir örneğinin (Bu örnek üzerine, "Zayı olan aynı tarih ve sayıyı taşıyan fatura aslı yerine kullanılmak amacıyla tasdik edilmiştir" şeklinde noterce şerh düşülmesi gerekir.) kullanıl-

ması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan muhtelif sebeplerle kaybolan faturanın yerine geçen noter onaylı örneğinin kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla söz konusu faturada bulunan KDV'nin indirim konusu yapılacağı da tabiidir."⁽²⁾

"Firmalar tarafından hastanenize verilen faturanın ve aynı yat makbuzunun kaybolması durumunda kayıtlara uygun noterden tasdikli bir örneğinin (Bu örnek üzerine "Zayı olan aynı tarih ve sayıyı taşıyan fatura aslı yerine kullanılmak amacıyla tasdik edilmiştir" şeklinde noterce şerh düşülmesi gerekir.) tarafınıza verilmesi mümkün bulunmaktadır."⁽³⁾

3) Kişisel görüşümüz ve değerlendirmemiz

Fatura aslının kaybolduğu durumlarda satıcı firmaların "Aslı Gibidir" yazarak kaşeleyip imzaladıkları fatura fotokopilerine dayanılarak alıcıların mal ve hizmet bedellerini kayıtlarına intikal ettirmeleri ve bu fatura fotokopilerinde yer alan KDV'

ni indirim konusu yapmaları Maliye Bakanlığı'nca uygun görülmemektedir.

Maliye Bakanlığı bu gibi durumlarda gider kaydı ve KDV indirimi yapılabilmesi için, faturanın satıcılarda kalan nüshasının fotokopilerinin notere tasdik ettirilmesi ve bu fotokopiler üzerine "Zayı olan aynı tarih ve sayıyı taşıyan fatura aslı yerine kullanılmak amacıyla tasdik edilmiştir" şeklinde noterce bir şerh düşülmesini şart koşmaktadır.

Ancak, bakanlığın bu görüşü ve uygulamasının, mükelleflere ek bir mali külfet getirmenin dışında pratik bir faydası olmadığı gibi, gider kaydı ve KDV indiriminin yasallığı ve yerindeliğine de doğrudan bir etkisi bulunmamaktadır.

Kişisel görüşümüze göre, fatura aslının kaybedildiği durumlarda, faturanın doğruluğu ve içeriğinin satıcıda kalan nüshasından her zaman teyit edilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu tespit, Maliye Bakanlığı denetim elemanları ve vergi daireleri tarafından her halükarda yapılabilir. Sadece doğrulama için faturanın satıcıda kalan nüshasının fotokopisinin notere tasdik ettirilme zorunluluğu getirilmesi son derece gereksiz, mükellefler bakımından zaman kaybı ve ek masraflara neden olan bir uygulamadır. Fatura aslının kaybolduğu bu gibi durumlarda, faturanın satıcıda kalan nüshasının satıcı, SMMM veya YMM tarafından onaylanan fotokopilerine istinaden gider kaydı ve KDV indirimi yapılmalı, ayrıca noter onayı aranılmamalıdır. Vergi ödeme maliyetinin giderek arttığı günümüzde, mükelleflere ek maliyetler getirilmemesi hususu-

na özellikle dikkat edilmeli, sorun Maliye Bakanlığı tarafından yeniden ele alınarak görüşümüz paralelinde pratik bir çözüme kavuşturulmalıdır.

(1) Abdullah TOLU, “Kaybolan Faturada “Aslı Gibidir” Uygulaması, Gider Kaydı ve KDV İndirimi”, *Yaklaşım*, Kasım 2010, Sayı:215

(2) MB. GİB. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 17.09.2007 tarih ve 1780 sayılı Özelgesi.

(3) MB. İstanbul Defterdarlığı Usul Gelir Müdürlüğü'nün, 30.01.2003 tarih ve 784 sayılı Özelgesi.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı

(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı: B.07.1.GİB.4.99.16.01/01/MUK-35
17.09.2007/17820

Konu: Kaybolan fatura asılları yerine, faturayı düzenleyen firmada bulunan ve firma yetkilileri tarafından onaylanan örneğinin veya noterce aslı gibidir şerhi düşülen fatura örneğinin şirket kayıtlara intikal ettirilip ettirilmeyeceği

İlgi : .../.../2007 tarih ve sayılı dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçeniz ile şirketinizin yurt çapında 3400 bayisi aracılığıyla petrol ürünlerinin dağıtım faaliyetinde bulunduğu ve geniş bayi ağı ile çalışmanız nedeni ile zaman zaman tedarikçileriniz veya bayileriniz tarafından düzenlenen faturaların şirketinize ulaşmadan kaybolduğu belirtilerek; kaybolan fatura asılları yerine faturayı düzenleyen firmada bulunan ve firma yetkilileri tarafından onaylanan örneğinin veya noterce aslı gibidir şerhi düşülen örneğinin şirket kayıtlarına intikal ettirilip ettirilmeyeceği ile söz konusu faturalarda yer alan Katma Değer Vergilerinin indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği gibi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229'uncu maddesinde fatura; satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır. Aynı Kanunun 231/3'üncü maddesinde, “Faturalar en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birine kaçınıcı örnek olduğu işaret edilir.” hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm uyarınca; faturaların bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenmesi mecburiyeti bulunmakta olup, söz konusu faturaların aslı ile örneğinin aynı bilgileri içermesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanununun 29/1-a maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'ni indirebileceği 29/3'üncü maddesinde ise; indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği hüküm altına alınmış olup;

Ayrıca aynı Kanunun 34/1'inci maddesinde KDV'nin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmek ve bu vesikaların kanuni defterlere kaydedilmek suretiyle indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

Buna göre yukarıda belirtilen hüküm ve açıklamalar çer-

çevesinde; kaybolan faturanın yerine kayıtlara uygun noterden tasdikli bir örneğinin (Bu örnek üzerine, “Zayı olan aynı tarih ve sayılı taşıyan fatura aslı yerine kullanılmak amacıyla tasdik edilmiştir.” şeklinde noterce şerh düşülmesi gerekir.) kullanılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan muhtelif sebeplerle kaybolan faturanın yerine geçen noter onaylı örneğinin kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla söz konusu faturada bulunan KDV'nin indirim konusu yapılacağı da tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

EK-2

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı

(Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü)

TARİH : 25.10.2005

SAYI : B.07.1.GİB.4.16.16.01.GVK:190-05-61/749

KONU : Aslı kaybolan faturanın, firma onaylı fotokopisinin vergi indirimine konu olup olmayacağı hk.

..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

İlgi a)..... 2005 tarih ve sayılı yazınız.

b)..... 2005 tarih ve sayılı yazımız.

İlgi (a)'da kayıtlı yazınıza cevaben tayin olunan ilgi (b)'de kayıtlı özalgemizde, çalışanlarından'in eğitim harcaması için aldığı, ancak aslını kaybetmesi nedeniyle düzenleyen mükellefe tasdik ettirdiği fatura fotokopisinin vergi indirimine esas alınacak belge olarak kabul edilebileceği belirtilmiş ise de, konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan alınan2005 tarih ve sayılı yazıda;

“193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesinde, “Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamalarının yıllık toplam tutarının;

– 3 milyar liraya kadar %8'i,

– 6 milyar liranın 3 milyarı için %8'i, aşan kısmı için %6'sı,

– 6 milyar liradan fazlasının, 6 milyar lirası için %7'si, aşan kısmı için %4'ü,

Ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilir veya işverenler aracılığı ile kendisine nakden iade edilir.

Şu kadar ki; harcamaların Türkiye'de yapılması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek ve tüzel kişilerden alınan belgelerle tevsik edilmesi ve bu belgelerin işverene verilmesi şarttır. Mahsup hakkı kazanılan tutarın hesaplanmasında dikkate alınan harcama tutarı, vergi matrahının toplamını geçemez.

Ücretlilerin harcama belgelerinin işverene ibrazı, beyanı ve verginin mahsup veya iadesine ilişkin süreleri tespit etmeye, iadeyi nakden veya mahsuben yaptırmaya, uygulamanın usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” hükmü yer almıştır.

Konu ile ilgili olarak, 24.12.2004 tarih ve 25680 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 255 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 4.3. Vergi İndirimine Konu Olacak Harcama Belgeleri başlıklı bölümünde,

“Ücretliler vergi indirimine konu olan harcamalarını, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinden alacakları;

- Fatura,
- Serbest meslek makbuzu,
- Perakende satış fişi,
- Ödeme kaydedici cihazlara ait satış (yazar kasa) fişi, ile belgelendireceklerdir.

206 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, kurumlar vergisinden muaf olan kurumların, düzenleyecekleri belgelerde ve ödeme kaydedici cihazlara ait satış (yazar kasa) fişlerinde, “Kurumlar Vergisinden Muaf” ibaresine yer verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu ibarenin yer aldığı belgeler, vergi indirimine konu edilmeyecektir.

Gerçek kişilerden yapılan kiralamalarda, kira ödemesine ilişkin kira sözleşmesinin bir örneği ve banka dekontu, kira ödemesinin nakden yapılması halinde ise ödemeye ilişkin mal sahibinin vereceği belge ile kira sözleşmesinin bir örneği tevsik edici belge olarak kabul edilecektir.

Belgelerin ücretlinin kendisi, eşi ve çocukları adına düzenlenmiş olması gerekmektedir. Vergi indirim uygulamasında “çocuk” tabiri, yaş sınırına bakılmaksızın ücretli ile birlikte oturan veya ücretli tarafından bakılan (gelir vergisine tabi geliri bulunmayan; nafaka verilmek suretiyle bakılan, evlat edinilenler ile ana ve babasını kaybetmiş torunlardan ücretli ile birlikte oturan) kişileri ifade edecektir.” açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre, anılan Tebliğde sayılan belgeler dışında herhangi bir belgenin veya yukarıda sayılan belgelerin (kira kontratı hariç) suretlerinin, belgeleri kesenler tarafından onaylansa dahi vergi indirim uygulamasında geçerli belge olarak kabulü mümkün değildir.” denilmiştir.

Bilgi edinilmesini ve gereğinin yukarıda yapılan açıklamalara göre yerine getirilmesini rica ederim.

EK-3

T.C.

BURSA VALİLİĞİ

Defterdarlık Vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğü

TARİH : 08.06.2005

SAYI : B.07.4.DEF.0.16.11/GVK:190-05-61/3309

KONU : Aslı kaybolan faturanın, firma onaylı fotokopisinin vergi indirimine konu olup olmayacağı hk.

..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

İlgi : 13.05.2005 tarih ve B.07.4.DEF.4.16.00.35/19154 sayılı yazınız.

İlgide kayıtlı yazınızın tetkikinden; Belediyesi çalışanlarından'ın Ltd. Şti.'nden aldığı, ancak aslını kaybetmesi nedeniyle adı geçen şirkete tasdik ettirip temin ettiği fatura fotokopisinin vergi indirimine esas alınacak belge olarak kabul edilip edilemeyeceği hususunda tereddüte düşüldüğü anlaşılmıştır.

2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin 09.02.1986 tarih ve 19014 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Seri Nolu Vergi İadesi Genel Tebliğinin 5/A bölümünün 7/a maddesinde, vergi iadesine konu harcamalara ilişkin belgelerin, vergi iade bildirimlerine veya vergi iade beyannamelerine asıllarının eklenmesinin esas olduğu, ancak belge aslının aranmayacağı durumlarda, belgenin karbonlu nüshasının ibraz edilmesinin zorunlu olduğu, tasdikli örnekleri veya fotokopilerinin iadeye konu harcama belgesi olarak kabul edilemeyeceği, ayrıca **belge aslının kaybedilmesi nedeniyle alınan ve satıcıların tasdikini taşıyan örneklerin vergi iadesi uygulamasında harcamaları tevsik edici bir**

belge olarak kabul edilebileceği açıklanmış bulunmaktadır.

4842 sayılı Kanunun 15'inci maddesiyle değişen Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121'inci maddesi ile 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde özel gider indirimi uygulaması kaldırılarak, bunun yerine vergi indirimi uygulaması getirilmiştir.

Kanun maddesinde; “Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamalarının yıllık toplam tutarının; (1.1.2005 tarihinden geçerli olmak üzere)

– 3.300.-Yeni Türk Lirasına kadar %8'i,

– 6.600.-Yeni Türk Lirasının 3.300.-Yeni Türk Lirası için %8'i, aşan kısmı için %6'sı,

– 6.600.-Yeni Türk Lirasından fazlasının, 6.600.-Yeni Türk Lirası için %7'si, aşan kısmı için %4'ü,

Ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilir veya işverenler aracılığı ile kendisine nakden iade edilir.

Şu kadar ki; harcamaların Türkiye’de yapılması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek ve tüzel kişilerden alınan belgelerle tevsik edilmesi ve bu belgelerin işverene verilmesi şarttır. Mahsup hakkı kazanılan tutarın hesaplanmasında dikkate alınan harcama tutarı, vergi matrahının toplamını geçemez.” hükmü yer almaktadır.

Ayrıca, vergi indirimi uygulaması ile ilgili açıklama ve düzenlemeler 255 seri nolu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yapılmış bulunmaktadır.

Söz konusu tebliğin “Vergi İndiriminden Yararlanacak Harcama Grupları” başlıklı 4.1 bölümünde; “Vergi indirimi uygulamasında, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamaları dikkate alınacaktır. Bu yönüyle vergi indirimi uygulamasının, yürürlükten kaldırılmış olan özel gider indirimi uygulamasından bir farkı bulunmamaktadır.” açıklamasına yer verilmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre; söz konusu belgenin aslının kaybolması nedeniyle, satılan mal veya yapılan hizmet karşılığında düzenlenen faturanın şirkette kalan nüshasının tasdikli fotokopisinin, vergi indiriminde harcamaları tevsik edici belge olarak kullanılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, fatura aslının başka bir işlemde kullanıldığı (193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 89 maddesinin 2'inci bendi hükmü uyarınca yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden eğitim harcaması olarak indirildiğinin; eşin ücretli olarak çalışması halinde ise, aynı Kanunun mükerrer 121'inci maddesi uyarınca vergi indiriminde harcamaları tevsik edici belgeUEAUİEAUİAe olarak kullanıldığı (193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 89 maddesinin 2'inci bendi hükmü uyarınca yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden eğitim harcaması olarak indirildiğinin; eşin ücretli olarak çalışması halinde ise, aynı Kanunun mükerrer 121'inci maddesi uyarınca vergi indiriminde harcamaları tevsik edici belgeUEAUİEAUİAe olarak kullanıldığı) tespit edilmesi halinde, ödenmiş olan vergi indirimi tutarının Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca cezalı olarak geri alınacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.

EK-4



DEVAMLILIK DEĞERİNİN KORUNMASINDA İFLAS ERTELEMENİN GEREKLİLİĞİ

Ruşen ÇOLAK / SMMM

ANAHTAR KELİMELEER: İflas erteleme düzenlemesi, Finansal sıkıntı, Borca batıklık, İflas

ÖZ

Türkiye’de uygulanan İflas Erteleme Hükümlerinin askıya alınmasının piyasa işleyişinde doğurabileceği mağduriyetler Finans Teorisi çerçevesinde incelenmektedir. Bu çerçevede, finansal sıkıntının mahkeme yoluyla çözümünün ekonominin geneline nasıl fayda sağladığı değerlendirilmekte, bu fayda iflas erteleme özel hükümleri çerçevesinde ele alınmaktadır.

1. Giriş

31 Temmuz 2016 tarih ve 29787 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 669 sayılı KHK uyarınca iflas erteleme olağanüstü hal kapsamında uygulanamamaktadır. Söz konusu durumun getirebileceği ulusal güvenliğe ilişkin faydaların yanı sıra özel piyasa ekonomisinin işleyişine ilişkin ortaya çıkardığı mağduriyetler kamuoyunda tartışılmaya başlanılmıştır (Dünya Gazetesi, 2016).

İflas erteleme, şirketlerin yaşadıkları finansal sıkıntının mahkeme yoluyla çözümüdür. Finansal sıkıntının piyasa dinamikleri çerçevesinde mahkeme dışı çözümü de mümkündür ve bu istenen durumdur. Ancak, finansal piyasaların etkin olmaması ve buna bağlı sorunlar mahkeme dışı çözümün maliyetlerini artırmakta ve bazı durumlarda olanaksız kılmaktadır. Sonuçta, mahkeme yoluyla çözümün uygulanamaması ekonomide kayba yol açmaktadır. Özellikle, Türkiye gibi finansal piyasaların yeterince yaygın ve derin olmadığı ülkelerde finansal piyasa sorunlarının daha şiddetli olması mahkeme dışı çözüm maliyetlerini daha da artırmaktadır.

Bu makalede şirketlerin yaşadıkları finansal sıkıntının mahkeme yoluyla çözümüne neden ihtiyaç olduğu, mahkemede çözümün borç verenler ve borçlular açısından ne yönden gerekli olduğu ve bu çerçevede ekonominin geneline nasıl bir yarar sağladığı soruları ele alınacaktır. Makale, finans teorisi çerçevesinde finansal piyasalardaki etkisizliklerin yol açtığı maliyetleri ve bunların iflas erteleme başlıca hükümleri kapsamında nasıl ele alındığını incelemektedir.

2. Finansal Sıkıntı, Ekonomik Sıkıntı ve İflas Erteleme Kurumunun Temel Amacı

İflas erteleme kurumunun amacının anlaşılmasındaki temel husus finansal sıkıntı ve ekonomik sıkıntı arasında ayrımın iyi yapılmasıdır. Finansal sıkıntı, en geniş anlamıyla borçlunun ödeme yükümlülükleri¹ ile şirket likiditesi arasındaki uyumsuzluktur. İcra İflas Kanunu ve Ticaret Kanununda finansal sıkıntıyı tanımlayan terimler acziyet hali ve borca batıklıktır. İflas erteleme hükümleri açısından iki tanım arasındaki en önemli fark acziyet halinin bir akım değişken borca batıklığın ise bir stok değişken olmasıdır. Yani, acziyet hali borçlunun borçlarından doğan mevcut yükümlülüğünü yerine getirememesidir ve ge-

çicidir. Borca batıklık ise acziyet halinin kronik bir sorun haline gelmesi sonucunda toplam yükümlülüklerin toplam varlıkların rayiç değerinden yüksek olması ve şirketin değerinin negatife düşmesidir.

Ekonomik sıkıntı ise, -mikroekonomi teorisine dayanan tanımıyla- şirketin mevcut kaynaklarını en etkin şekilde kullanarak piyasaya uygun değerde mal veya hizmet sunamaması ve ekonomik değer üretememesidir. Ekonomik sıkıntı şirketin içinde bulunduğu sektörün düşüşte olmasından, sunduğu ürünün yeni teknolojiyle eskimesinden veya yönetim problemlerinden kaynaklanmaktadır. Muhasebe açısından bakıldığında, ekonomik sıkıntı şirketin devamlılık değerinin tasfiye değerinin altında olmasıdır. Devamlılık değeri, borçlunun mevcut iş modelini, yönetim kalitesini, içinde bulunduğu sektörün büyüme potansiyelini, satıcılar ve alıcılar ile ilişkilerini ve marka değerini dikkate alırken tasfiye değeri borçlunun aktiflerinin ikinci piyasada satılmasından elde edilen nakit akışlarının toplam borçlarının ödenmesinden sonra kalan kısmını ifade etmektedir. Tasfiye değeri şirket aktiflerinin mümkün olduğu seviyede ayrıştırılarak tek tek satımından elde edilen toplam değer olduğundan aktiflerin bir arada olduğunda getirdiği sinerji değerini yansıtmaz. Özellikle likit olmayan varlıkların zorunlu elden çıkarma değeri piyasa değerinin altındadır.

Ekonomik sıkıntıdaki şirket iflas kurumu ile tasfiye edilerek ticari hayattan çekilmeli bu şirketlere aktarılan kaynaklar ekonomideki başka faaliyetlere aktarılmalıdır. Ancak, finansal sıkıntıdaki bir borçlu ekonomik sıkıntıda değilse ve hala değer üretiyorsa tasfiye edilmesi ekonomik olarak etkin değildir çünkü borçlunun tasfiye değerinden yüksek olan devamlılık değerinden vazgeçilmektedir. İflas erteleme kurumu finansal sıkıntıda olan ancak toplum için hala değer sağlayabilecek şirketleri yeniden yapılandırarak ticari hayatta kalmasını sağlamaktadır.

3. Finansal Sıkıntının Mahkeme Dışında Çözümü ve Maliyetleri

Burada önemli bir soru ekonomik değeri olan bir borçluya ilişkin finansal sıkıntının mahkeme dışında neden çözülmediği ve mahkeme yoluyla çözüme neden başvurulduğudur. Borçlu finansal sıkıntının çözümünde ya varlıklarını ya finansal sözleşmelerini ya da her ikisini birden yeniden yapılandırma yoluna gider. Varlıkların yeniden yapılandırılması aktiflerin tasfiye edilerek şirkete likit kaynak sağlanmasıdır. Şirketler özellikle alacaklılarının baskısıyla varlıklarını tasfiye etme yoluna giderler (Brown, James, and Mooradian, 1994). Borçların yeniden yapılandırılması ise mevcut borçların yeni ödeme planına bağlanması veya mevcut borçların yeni bir borç ile kapatılmasıdır².

Borçlu geçici bir ödeme acizliği içerisindeyse finansal sıkıntının mahkeme dışındaki çözümünün maliyeti düşüktür. Borçlu ya finansal sözleşmeleri az bir maliyetle yeniden yapılandırır veya elindeki likit varlıkları satar. Sürekli bir acziyet hali yaşa-

1 Özellikle katı finansal sözleşmelerden doğan yükümlülükler. Katı finansal sözleşmeler, şirketin belirli bir zaman dilimi içerisinde ödeme yükümlülüğü doğuran borç karakterli (banka kredileri, ihraç edilen tahviller, ticari borçlar veya personele borçlar gibi) pasifleridir. Ortaklık sözleşmeleri ise belli bir zamana bağlı bir yükümlülük oluşturmeyen yumuşak finansal sözleşmelerdir. Şirket ortakları şirketten belli bir nakit akışı beklese de bu nakit akışları şirketin takdir yetkisindedir.

2 Borç sözleşmelerinin ortaklık hakkına dönüştürülmesi teoride olsa da ülkemizde yaygın şekilde uygulanmadığı için burada bahsedilmemiştir.

yan ve artık yavaş yavaş borca batıklık alanına doğru giden borçlu için finansal sıkıntının maliyeti yükselir. Borca batık bir şirketin piyasadaki itibarı zedelenir ve likidite sıkışıklığından karlı yatırım fırsatlarını kaçıır. Ekonomik değeri hala mevcut olan bir borçlunun bir an önce karşılaştığı finansal sıkıntıya çözüm bulması söz konusu değer erimesini önlemek açısından önem arz etmektedir.

Borca batık bir borçlunun varlık yapılandırmasının maliyeti yüksektir. Borçlu elindeki likit olmayan varlıkları tasfiye etme yoluna gider. Varlık yapılandırmasının borçluya maliyeti likit olmayan varlıkların tasfiye değerinin aynı varlıkların şirkete sağladığı devamlılık değerinin altında olmasıdır. Bu değer düşüklüğü borçlunun varlıklarının ikame edilebilirliğine, şirketin bulunduğu sektörün sağladığı değere ve içinde bulunduğu sistemik problemlere göre değişir (Schleifer ve Vishny, 1992). Tek bir kullanım alanı olan varlıkların tasfiye değeri düşüktür. Özellikle, şirketin bulunduğu sektör dışındaki şirketler varlıkların en iyi kullanım değerini ödemek istemeyeceklerinden varlıkların tasfiye değerini düşürürler. Tasfiye değerindeki düşüş sektörün sistemik bir sıkıntıda olduğu zamanlarda daha da artar (Schleifer ve Vishny, 1992). Bu çerçevede, büyüyen sektörlerde şirketler varlıklarını yapılandırma yoluna daha çok giderler çünkü söz konusu varlıkların üretkenliği yüksek ve tasfiye maliyetleri düşüktür (Maksimovic ve Phillips, 1998).

Borcun sayıca çok olan alacaklılar arasında dağılımı sonucunda borçlunun tasfiye değerini düşüren diğer bir husus "ortak havuz" problemidir (Brown, 1989). Alacaklılar alacaklarının bir an önce ödenmesini garanti etmek için borçlunun varlıklarını tasfiyeye zorlarlar. Örneğin, borç teminatlı ise alacaklı teminatı nakde çevirmek ister. Bu durum alacaklı teminatsız olan borçluların ve ortakların borçlu üzerindeki haklarının değerini azaltır. Ayrıca bazı durumlarda, borçlunun devamlılık değeri için kritik bir varlığın tasfiye edilmesi borçlunun ekonomik değerini düşürür ve şirketin ticari hayata devam etmesini zorlaştırır. Bu durum diğer alacaklıların tasfiye sürecini hızlandırmalarına ve borçlunun tamamen ticari hayatının bitmesine yol açar.

Borca batık bir borçlunun finansal yapılandırma maliyetleri yasal komisyonlar ve yeniden yapılandırma maliyetleri ve fiyatlarıdır. Alacaklılar yeniden yapılandırma kararı verirken şirketin tasfiye değerinden alacaklı payı ve şirketin devamlılık değerini sağlayacağı nakit akışlarının borçlunun ödenmesine yetip yetmeyeceğini değerlendirirler. Ayrıca, bu değerlendirmelerde borcun öncelik sırası önemli bir kriterdir. Söz konusu değerlendirmeler sonucunda yeniden yapılandırma şartlarını belirleyip borçluya sunarlar. Borçlunun yeni borç bulması da benzer değerlendirmeler içermektedir.

Söz konusu maliyet ve fiyatları şirketlerin aynı zamanda sermaye yapısını (yani finansmanda özkaynak borç yapısı) etkileyen faktörler belirlir. Modigliani ve Miller teoremine göre hiç bir piyasa aksaklığının, işlem maliyetlerinin ve vergilerin olmadığı bir piyasada finansal sıkıntıyı çözmenin maliyeti sıfırdır (Modigliani ve Miller, 1958). Ancak finansal piyasalardaki bilgi asimetrisi ve asil vekil problemi gibi aksaklıklar tarafların mahkeme dışında anlaşarak finansal yapılandırmaya gitmesinin maliyetini artırır ve bazı durumlarda olanaksız kılar. Finans teorisinin temelini oluşturan söz konusu aksaklıklar finansal sıkıntının mahkeme yoluyla çözümünü gerektirmektedir.

4. Sermaye Yapısı Teorileri ve Finansal Yapılandırma

Şirketlerin sermaye yapılarını etkileyen iki önemli piyasa etkinliği finans teorisinde önemli yer tutmaktadır. Bunlardan birincisi Asil-Vekil problemi, ikinci ise bilgi asimetrisidir.

Asil-Vekil Problemi

Borçlunun değerini (devam ederse devamlılık değerini veya iflas durumunda tasfiye değerini) paylaşan üç taraf vardır: Yöneticiler, pay sahipleri ve alacaklılar. Finans teorisinde asil vekil problemi bu taraflar arasındaki menfaat çatışmalarının³ finan-

sal kararlar ve dolayısıyla şirket değeri üzerine etkisini inceler. Bu çerçevede finansal yapılandırma veya iflas kararlarını etkileyen başlıca unsur asil durumundaki şirketi yöneten pay sahipleri ve vekil durumundaki alacaklılar arasındaki menfaat çatışmalarıdır.

Pay sahipleri ve alacaklıların şirket değeri üzerindeki haklarının nasıl dağıldığı call opsiyonu ile açıklanmaktadır (Merton, 1973). Nobel ödüllü ekonomist Robert Merton tarafından geliştirilen teoriye göre pay sahipleri bir şirkete ait pay edindiğinde aslında dayanağı şirketin varlıkları ve uygulama fiyatı şirketin mevcut borcunun değeri olan bir call opsiyonu alacaklılardan satın almaktadır. Buna göre, pay sahiplerinin değeri şirketin varlık değerinden borçların düşmesinden kalan artık değerdir. Alacaklılar şirketin değerinin bölüşümünde önceliklidirler ancak alacaklılar arasında da öncelik sırası mevcuttur.

Söz konusu değer bölüşümü pay sahipleri ve alacaklılar arasında menfaat çatışmasına yol açmaktadır. Örneğin, pay sahipleri menfaatleri gereği borca batık bir şirkete yeni özkaynak koymak yerine borçlunun finansal yapılandırmaya gitmesini isterler. Alacaklılar ise borca batık borçlunun finansal yapılandırmasına yönelik değerlendirmelerde kendi önceliklerini dikkate alırlar (Gertner and Scharfstein, 1991).

Öncelikli alacaklılar menfaatleri gereği ekonomik olarak etkin olsa bile borçluların tasfiye edilmesini isterler. Tam tersi olarak, öncelikli olmayan alacaklılar menfaatleri gereği ekonomik olarak etkin olmayan borçluların yeniden yapılandırılmasını isterler. Buradaki menfaat çatışmaları alacaklıların ortak bir yapılandırma ve tasfiye kararında uzlaşarak etkin karar almasını engeller.

Asil vekil problemi borca batık şirketlerin pay sahiplerinin etkin yatırım kararları almalarını ve şirketi iyi yönetmelerini engellemektedir. Pay sahipleri borç batık şirket iflasa giderse şirketten hiçbir değer alamazlar. Bu durum pay sahiplerinin alacağı yatırım⁴ kararları ile ilgili iki önemli sonuç doğurur. Birincisi, eğer şirketin varlıklarının değeri borçlularının çok altında ise şirkete değer kazandıracak yatırımlardan gelen nakit akışları doğrudan alacaklılara gider bu sebeple pay sahipleri menfaatlerine uymadığından şirkete değer kazandıracak karlı yatırımları yapmazlar (Myers, 1977). İkincisi, şirketin riskinin artması pay sahiplerine değer kazandıracığından (bu durum opsiyon teorisine göre dayanak varlığın oynaklığının artmasının opsiyon fiyatını yükseltmesine dayanmaktadır.) pay sahipleri riskli ancak net bugünkü değeri düşük yatırımları tercih ederler (Jensen ve Meckling, 1976). Asil vekil probleminin yol açtığı bu iki etkin olmayan yatırım kararı alacaklılara değer kaybettireceğinden borca batık şirketlerin finansal yapılandırmaya gitmeleri veya yeni borç bulmaları oldukça maliyetli, bazı durumlarda imkânsızdır.

Asil vekil probleminin finansal yapılandırma üzerindeki etkisini belirleyen önemli hususlar mevcut alacaklıların sayısı, borçların kaç sayıda alacaklıda yoğunlaştığı ve alacaklıların iflas masasında öncelik durumlarıdır. Borç tek bir borç verende yoğunlaşıyorsa, borcun yeniden yapılandırılmasının maliyeti azdır. Borcun çok kişiye toplanması, borcun dağınık olması ve bu alacaklıların farklı önceliklerde olması yani borç yapısının karmaşılaşması finansal sıkıntının mahkeme dışı çözümünü için maliyetleri artırır hatta imkânsızlaştırır. Örneğin, borç çok sayıda ve farklı öncelikleri olan alacaklı arasında eşit olarak dağılıyorsa alacaklılar kendi menfaatleri çerçevesinde yapılandırma seçeneklerini öneriye sunarlar. Bu durum finansal yapılandırma için çok fazla yapılandırmanın değerlendirilmesine ve önemli olan zamanın kaybedilmesine yol açar ve maliyetleri artırır. Bunun en uç örneği tahvil borçlarıdır. Düzenleme gereği tahvil borçlarının yapılandırılması belki binlerce sayıdaki küçük yatırımcının oybirliğini gerektirir. Böyle bir koordinasyonun sağlanması imkânsızdır⁵.

³ açık olmayan aile şirketleri olduğunu ve pay sahipleri tarafından yönetildiği için bu varsayım ülkemiz için geçerlidir.

⁴ Buradaki yatırım karlı fırsatları kaçırmamak için yeni sermaye yatırımdır. Ancak, yeni yatırımların yanı sıra şirketin mevcut faaliyetleri devam ettirmek için gerekli işletme sermayesi olarak da anlaşılabilir.

⁵ Amerika piyasalarında tahvillerin yeniden yapılandırılmasının zorluklarının

³ Borçlanma ile ilgili analizlerde genellikle yöneticiler ile pay sahiplerinin menfaatlerinin örtüşüğünü varsayılmaktadır. Ülkemizde şirketlerin genellikle halka

Alacaklılar arası koordinasyonun sağlanmasındaki diğer bir sorun bazı alacaklıların diğerleri gibi çözümleme maliyetine katılmak istememeleridir. Yeniden yapılandırma dışında kalmak alacaklıların şirket üzerindeki değerini korumaktadır⁶(Gilson, John, and Lang, 1990). Beleşçilik (free riding) denen bu husus, eğer borçlu finansal sıkıntıdan belli sayıda alacaklının maliyetleri paylaştığı bir koalisyon ile çıkıyorsa diğer alacaklıların da hiçbir maliyet altına girmeden bundan yararlanmasını anlatmaktadır. Böyle bir durumda, alacaklıların finansal çözüm için bir koalisyon oluşturulması imkânsızlaşır.

Böyle bir ortamda, borçlunun finansal sıkıntıdan kurtulmak için alacağı kararlar etkin olmaktan giderek uzaklaşır. Etkin olmayan kararlar şirketin varlıklarının değerini daha da azaltır ve borca batıklığını derinleştirir. Alacaklılar finansal yapılandırmayı ancak borçluyu yüksek maliyetlere sokarak kabul ederler. Örneğin, borçlu ile yaptıkları anlaşmalarla kendilerine öncelik tanınmasını sağlayacak şekilde borçlunun boştaki varlıklarını teminata bağlarlar. Kısır döngüye giren borçlu için borca batıklıktan kurtulmak gittikçe zorlaşır. Daha önce belirtildiği üzere öncelikli alacaklılar menfaatleri gereği ekonomik olarak etkin olsa bile borçlunun tasfiye edilmesini istediklerinden borçlunun hareket alanı gittikçe daralmaktadır.

Bilgi Asimetrisi

Borcun finansal yapılandırmasının önündeki problemlerden diğeri borçlu ve alacaklılar arasında şirketin süreklilik değeri ve tasfiye değeri hakkındaki bilgi asimetrisidir (Brown, 1989). Finansal sıkıntı borçlunun ekonomik olarak etkin olup olmadığına ilişkin güçlü bir gösterge değildir bu sebeple alacaklılar borçlunun ekonomik olarak etkin olup olmadığını değerlendirmek ve finansal yapılandırma kararını buna göre vermek durumundadır (Kahl, 2002). Bu değerlendirme borçlunun varlıklarının değerinin yanı sıra borçlunun iş modeline, yatırımlarına ve stratejik kararlarına ilişkin her türlü bilgiyi içerir. Ancak, alacaklılar borçlu hakkında hiçbir zaman pay sahipleri kadar bilgi sahibi değildirler bu durum borçlunun değeri hakkında borçlunun pay sahipleri ve alacaklıları arasında bir bilgi asimetrisi oluşturur.

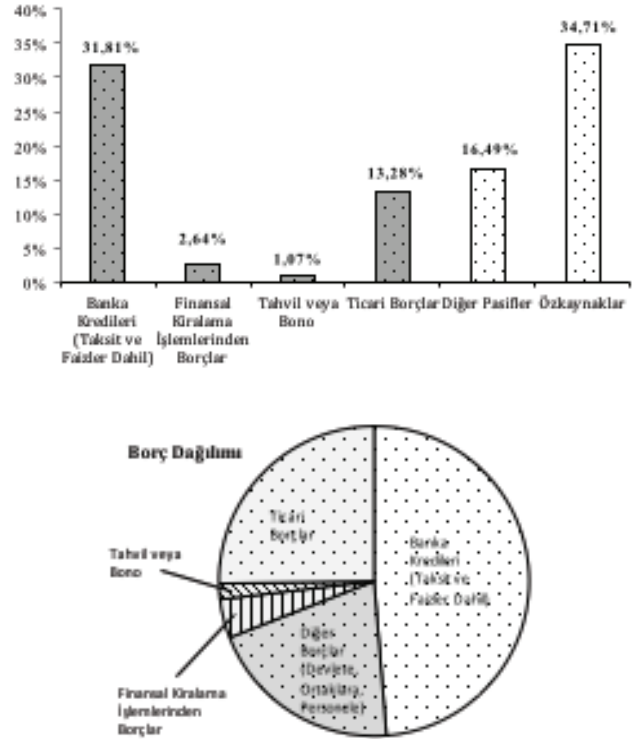
Alacaklıların borçlarını yeniden yapılandırmasını önleyen diğer bir bilgi asimetrisi sorunu pay sahiplerinin yeniden yapılandırma sonrasında borçlunun değerini düşürecek faaliyetlerde bulunup bulunmayacağını bilinememesidir (Jensen and Meckling, 1976). Borçlunun devamlılık değeri şu an yüksek olsa bile pay sahipleri finansal yapılandırmadan sonra riskli faaliyetlere girerek veya şirketin içini boşaltarak şirket değerini düşürebilir.

Borçlunun değeri hakkındaki bilgi asimetrisi problemi alacaklıların borçlu hakkında şeffaf bilgiye ulaşamaması sonucunda daha da derinleşir. Borçlu küçük bir şirkette ve halka açık değilse borçlu hakkında bilgiye ulaşmak zorlaşır.

Bununla birlikte, finansal yapılandırma süreci borçlunun devamlılık değeri ve tasfiye değeri hakkındaki gerçek bilginin manipüle edilmesini içermektedir. Bu tip manipülasyonlar şirketin değeri hakkındaki bilgi asimetrisini artırır. Mesela, pay sahipleri alacaklıdan iyi şartlarda bir yapılandırma kararı çıkması için borçlunun devamlılık değerini yüksek göstermek isterler. Aynı zamanda alacaklılar menfaatleri gereği borçlunun gerçek değeri hakkındaki farklı bilgi ve görüşlerini açıklamazlar hatta menfaatlerine en uygun gelecek şekilde borçlunun değeri hakkındaki bilgiyi manipüle etmeye çalışırlar (Wruck, 1990).

Alacaklılar şeffaf olmayan şirketlerin finansal yapılandırması için daha fazla fiyat isterler. Şirketin değeri hakkında bilgi asimetrisi çok yüksekse finansal yapılandırma konusundaki görüşmeler tikanır (Akerlof, 1995). Bu durum ekonomik sı-

kıntıda olmayan şirketlerin finansal yapılandırmaya gitmesini önler (Mooradian, 1994). Bununla birlikte, bilgi asimetrisi birden fazla finansal yapılandırma seçeneğinin görüşülmesine ve finansal yapılandırmanın sonuçlanmasının uzun sürmesine yol açar (Carapeto, 2005). Daha önce de ifade edildiği üzere finansal sıkıntının çözümünün uzaması borçlunun devamlılık değerinin erimesine sebep olduğundan zaman oldukça önemlidir.



Şekil 1 – Reel Sektör Şirketlerinin Pasif Yapısı (Kaynak: TCMB)

5. Türkiye'deki Mevcut Sermaye Yapısı Çerçevesinde Değerlendirilme

Şekil 1 de görüldüğü üzere Türkiye'de şirketlerin en büyük alacaklı grubu bankalar ve ticari işletmelerdir. Türkiye'de tahvil ve bono gibi küçük yatırımcının elinde bulundurduğu borç sözleşmeleri oldukça kısıtlıdır.

Bankaların en büyük alacaklı grubu olması mahkeme dışı çözüm için oldukça avantaj sağlamaktadır. Öncelikle bankalar bilgi üretiminde uzmanlaştığından borçlunun devamlılık değeri hakkındaki bilgi asimetrisini azaltırlar. Bu sebeple borçlarının büyük kısmının banka kredisi olan şirketlerin mahkeme dışı çözümlere daha çok gittiğini görülmektedir (Gilson, John, and Lang, 1990).

Borcun tek elde toplanması ve öncelik seviyesi farklı olan alacaklıların az olması mahkeme dışı çözüm için avantaj sağlamaktadır. Bu tip borçlular özellikle alacaklılar arasındaki menfaat çatışmalarından ve koordinasyon sorunundan az etkilenirler. Bu sebeple borçları öncelik gruplarına göre daha az dağılan şirketlerin mahkeme dışı çözümlere daha çok gittiğini görülmektedir (Gilson, John, and Lang, 1990).

Bununla birlikte, borcun tek bir bankada yoğunlaşması banka borçlu arası kuvvetli ilişkilerin varlığını gösterir. Bu sebeple, borcu tek bir bankada yoğunlaşan şirketlerin finansal yapılandırması daha kolaydır (Bulow and Shoven, 1978). Özellikle Japonya ve Almanya gibi şirketlerin bir ana bankayla çalıştığı finansal sistemlerde finansal sıkıntının çözülmesi daha kolaydır (Hoshi, Kashyap ve Scharfstein, 1991).

Mevcut borç yapısına göre borçlunun mahkeme dışında yapılandırmasının önündeki en önemli engel kredilerin çok sayıda bankada ve ticari borçların çok sayıda ticari işletmenin elinde dağılmış olmasıdır. Bu tür borçluların çözüm için ala-

finansal sıkıntının mahkemede çözümü üzerindeki etkilerine ilişkin geniş bir literatür bulunmaktadır. Ülkemizde reel sektör şirketlerinin tahvil ihracı sınırlı olduğundan üzerinde detaylı durmamaktayız.

6 Borca konu finansal varlık tahvil gibi çok fazla sayıda küçük yatırımcının borç veren durumda olması durumunda finansal yapılandırma hepsini etkileyeceğinden koordinasyon zorlukları daha fazlalaşır. Ülkemizde özel sektörün tahvil yoluyla borçlanmasının yaygın olmaması sebebiyle bu konudaki değerlendirmeleri daha detaylandırmadık.

caklıların belli kısmı ile koordineli şekilde yapılandırmayı kabul etmesi gerekmektedir. Bu çerçevede daha önce ifade ettiğimiz menfaat çatışmaları, koordinasyon sorunları ve bilgi asimetrisi mahkeme dışı çözümü engeller. Bütün alacaklıların kendi arasında borcun yapılandırılması üzerine pazarlık yapmaları ve koalisyon oluşturmaları zordur. Bu tip borçlular için mahkeme yoluyla çözüm önemli bir seçenek olarak ortaya çıkmaktadır.

6. İflas Erteleleme Düzenlemesinin Genel Amacı ve İlgili Hükümleri

İflas erteleme kurumu finansal sıkıntının mahkeme yoluyla çözümünü sağlamaktadır. Mahkeme dışı çözümü geciktiren, maliyetini artıran veya imkânsızlaştıran sorunların giderilmesi-ne yönelik hükümler içermektedir.

Finansal sıkıntının mahkemede çözümünün başlıca amacı finansal sıkıntıda olan ancak ekonomik sıkıntıda olmayan şirketlerin devamlılık değerinin korunmasıdır. Mahkeme sürecinin sonucunda şirket üzerinde hakkı olan pay sahipleri, alacaklılar ve çalışanlar gibi bütün paydaşlara bölüştürülen mal varlığının parasal değerinin maksimize edilmesi hedeflenmektedir. Bu amaç, İcra İflas Kanunu madde 179/a'da Mahkemenin iflas erteleme kararından sonra şirketin malvarlığının korunması ve faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli olan tedbirleri alacağı şeklinde yer almaktadır.

Bununla birlikte, iflas erteleme kurumu borcun bağlayıcılığını hafifletmemeli, finansal sözleşmeleri gereğinden fazla yumuşak hale getirmemeli ve yanlış karar alan ve şirketi finansal sıkıntıya sokan pay sahipleri ve yöneticileri cezalandırmalıdır. Bu çerçevede, düzenleme borçlunun borca batık olması ve iyileştirmenin mümkün olmasını iflas erteleme sürecinin önemli bir şartı olarak kabul etmektedir. Ayrıca pay sahipleri ve yöneticilerin yönetim hakları üzerine gerektiği şiddette kısıtlamakta ve denetim getirmektedir.

Finansal sözleşmeler kaynakların yatırımcılar ve şirketler arasında nasıl dağıldığını belirlerken iflas kurumu bu sözleşmelerin uygulanmasını ve kaynak dağılımını doğrudan etkilemektedir. İflas hükümleri finansal sözleşmelerde açıkça yer almaz ancak sözleşmenin gizli bir parçasıdır. Örneğin, iflas erteleme kurumunun varlığı borçluların finansal sıkıntısının mahkeme dışı çözümünün maliyetini de doğrudan etkilemektedir (John, 1993). İflas erteleme şirketlerin yatırım kararlarını, tasfiye ve faaliyete devam etme olasılıklarını doğrudan etkilerken şirketlerin sermaye yapılarını belirler. Bu durum ülkedeki kalkınmayı ve finansal piyasaların gelişimini etkilemektedir.

Mesela, iflas erteleme kurumunun mevcut olmaması pay sahiplerinin şirketten artık değerinin düşük olduğu ve gereğinden fazla cezalandırıldığı bir ortam getirir. Bu durum girişimcilik için çok önemli olan yüksek riskli fakat yüksek getirisi olan yatırım fırsatlarının değerlendirilmesine yol açar (Lee, Peng, Barney, 2007) ve girişimciliği olumsuz etkiler.

İflas ertelemesindeki mahkeme süreci borçlunun borca batıklık durumu ve iyileştirme potansiyeli hakkında bilgi edinmenin önemli bir sürecidir. Bu çerçevede, iflas erteleme borçlu hakkındaki bilgi asimetrisini azaltır. Yeterince şeffaf olmayan şirketlere ilişkin doğru bilgiler mahkeme sürecinde alacaklıların eline geçer. Böylece bütün tarafların borçlunun yaşatılması veya tasfiyesi hakkında daha bilinçli ve etkin karar vermesi sağlanır.

Bu çerçevede, iflas ertelemenin spesifik hükümlerinin değerlendirilmesi aşağıda yer almaktadır:

Borçlunun Borca Batık Olması

Mahkeme yoluyla çözümde önemli olan husus borçlunun mahkeme dışı çözemeyeceği derecede bir finansal sıkıntıda olduğunun tespit edilmesinin gerekliliğidir. Çünkü, borçlu mali açıdan kuvvetli olduğu halde mevcut yükümlülüklerini hafifletmek için iflas ertelemeye başvurabilir. Bu durumda iflas erteleme başvurusu bir zorunluluktan değil stratejik olarak alınan bir karardır (Bolton and Scharfstein, 1996).

Finansal sıkıntıda olmayan veya finansal sıkıntısı geçici olup mahkeme dışında çözümü maliyetli olmayan bir borçluya

iflas erteleme verilmesialacaklıların mağdur edilmesine ve kötü örneklerin cezalandırılmamasına yol açacağından ekonominin genel işleyişini ve finansal piyasaların gelişimini zarara uğratar. Bu çerçevede, İcra İflas Kanunu madde 179'a göre, iflas erteleme verilmesinin birinci şartı borçlunun borca batık olmasıdır. Ödeme acziyeti geçici bir sıkıntıyı yansıttığı için çözümünün maliyeti yüksek değildir ve çözümündeki ilave maliyetlerin borçlu tarafından içselleştirilmesi gerekir. Bu sebeple, ödeme acziyeti düzenlemede iflas ertelemenin bir şartı değildir.

Alacaklılar açısından bilgi asimetrisinin giderilmesi yani borçlunun gerçekten borca batık olduğuna ilişkin güvenilir veride edilmesi önemli bir problemidir. Düzenlemeye göre mahkeme bu çerçevede kayyım görüşlerinden yararlanabilir (İcra İflas Kanunu madde 179/a) veya gerek görürse bilirkişi atayabilir (İcra İflas Kanunu madde 179/b). Alacaklılar da kendi değerlendirmelerinin dikkate alınması için mahkeme sürecine müdahil olabilmektedir (İcra İflas Kanunu madde 179). Sonuçta mahkeme süreci karar öncesinde borçlunun mevcut finansal durumunu şeffaf bir şekilde ortaya koyacak objektif bir değerlendirme amaçlamaktadır.

İyileştirmenin Mümkün Olması ve İyileştirme Projesi

Düzenlemede borçlunun ekonomik sıkıntıda olmadığını ve devamlılık değerinin olduğunu ifade eden husus iyileştirmenin mümkün olmasıdır. Düzenleme, mahkemenin iflas erteleme kararı vermesinin esas şartlarından biri olarak borçlunun borca batık olmasının yanı sıra iyileştirmenin mümkün olmasını koymaktadır. Bu çerçevede, düzenleme iflas erteleme talebi ile mahkemeye ilk başvurulduğunda bir iyileştirme projesinin mahkemeye sunulmasını istemektedir. Bu husus Türk Ticaret Kanununda madde 377'de açıkça yer almaktadır: "Yönetim kurulu veya herhangi bir alacaklı yeni nakit sermaye konulması dâhil nesnel ve gerçek kaynakları ve önlemleri gösteren bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini isteyebilir."

Alacaklıların finansal yapılandırmayı kabul etmesinin önündeki problemlerden birisi borçlunun gelecekteki nakit akışlarına ilişkin doğru tahmin yapacak yeterli bilgisinin olmamasıdır. Bilgi asimetrisi her bir alacaklının bu konuda farklı tahmin yapmasına yol açar ve bir anlaşmazlık doğurur. Bu konudaki bilgi asimetrisinin giderilmesi alacaklıların borçlunun yeniden yapılandırılması üzerinde ortak karar almalarını kolaylaştırmaktadır. Düzenlemede iyileştirme projesinin ciddi ve inandırıcı olması ile işletmenin devamlılığı esasına göre düzenlenmiş bilanço-yu içermesi şart koşulmaktadır (İcra İflas Kanunu madde 179). Ayrıca Kayyım bilgi asimetrisini gidermek için üç ayda bir veya uygun gördüğü zamanlarda borçlunun gösterdiği iyileşmeyi ve olağanüstü durumları mahkemeye raporlamaktadır (İcra İflas Kanunu madde 179/b).

Yine asil vekil problemlerinin bir sonucu olarak pay sahiplerinin yeni özkaynak koymak yerine finansal yapılandırma yoluyla iflastan kurtulmayı isteyeceklerdir. Ancak, mahkeme süreci iflas ertelemeye pay sahiplerinin borçluya nakit kaynak olarak özkaynak koymalarını şart koymakta ve bu sorunu gidermektedir (İcra İflas Kanunu madde 179).

Tedbir Kararı

Kararın en önemli etkisi takipler hususundadır. İcra İflas Kanunun 179/b maddesi gereği karar ile birlikte önceden başlamış takipler durur ve 6183 sayılı amme alacakları da dahil olmak üzere hiç bir takip iflas erteleme sürecince yapılamaz. Söz konusu takip yasağına bir takım istisnalar getirilmiştir. İcra İflas Kanunun 179/b-II fıkrasına göre iflasın ertelenmesi süreci içinde taşınır-taşınmaz ve ticari işletme rehni ile temin edilmiş alacaklar için, borçluya karşı rehlin paraya çevrilmesi yolu ile takip yapılabilir veya başlamış takipler devam edebilir. Ancak bu takipler nedeniyle rehin konusu mallar hakkında muhafaza tedbirleri alınamaz ve bu malların satışı gerçekleşemez. Bir diğer istisna işçi alacakları hususundadır. İcra İflas Kanunun 179/b-III fıkrası uyarınca İcra İflas Kanunun 206. maddesinde düzenlenen 1. sıradaki alacaklılar takip yasağına tabi değildir. Dolayısıyla söz konusu imtiyazlı alacaklılar iflas erteleme süre-

since takip yapılabilir ve başlamış takiplerine devam edebilirler. Mahkeme uygun görmesi durumunda borçlu tarafından yapılan erteleme talebi ile birlikte de borçlunun malvarlığının korunması ve faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli tedbirleri alabilir.

İcra İflas Kanunun 179. maddesinde takipler açısından “6183 sayılı amme alacakları da dâhil olmak üzere hiç bir takibin iflas erteleme süresince yapılamayacağı” düzenlenmiştir. Ancak gecikme zammı uygulamasına devam edilecektir. Dolayısıyla 6183 sayılı kanuna tabi amme alacakları iflas erteleme süresince bir takip işlemi yapamayacak, başlamış takiplerine de devam edemeyecektir. İflasın ertelenmesi kararı ile birlikte kural olarak, bir takip işlemi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşürücü sürelerin işlemesi durur. Karar doğrultusunda, önceden başlamış olan takipler bulunduğu yerde kalır, söz konusu takipler iptal olmaz Takip yasağı sadece yeni başlayacaklar için geçerlidir. Yani önceden başlamış takiplere dayalı hacizlerin kaldırılacağı düşünülmemelidir.

Bu tedbir ile alacaklıların borçlunun mal varlığı üzerindeki tasarruf hakları dondurulmaktadır. Borçlunun malvarlığını bir bütün olarak koruyarak borçlunun devamlılık değerinin düşmemesini sağlar. Tedbir kararı özellikle “ortak havuz” problemini çözmekte ve alacaklıların şirketin malvarlığı üzerindeki baskısını kaldırmaktadır. Tedbir kararı iflas erteleme süresince devam eder. İflas erteleme süresi düzenlemelerde 1 yıl ve ilave bir yıl olmak üzere toplam iki yıl olarak belirlenmiştir (İcra İflas Kanunu madde 179/b). Tedbir kararının bu çerçevede önemli bir yararı tüm borçların vadesini uzatarak borçların değerini düşürmektedir. Mevcut borçların piyasa değerinin düşmesi borçlunun yeni alacaklılardan finansman bulmasını veya borçlarını finansal yapılandırmayı kolaylaştırmaktadır.

Pay Sahiplerinin Yönetiminin Kısıtlanması: Kayyım atanması

Pay sahiplerinin değeri şirketin varlık değerinden borçların düşmesinden kalan artık değerdir ve pay sahipleri iflas eden şirketten hiçbir değer alamayacaklardır. Bu duruma sil vekil problemi uyarınca pay sahiplerinin şirket değerini artıracak kararlar almasını engellemektedir. Daha önce de ifade edildiği iki tip etkin olmayan karar bulunmaktadır: birincisi pay sahipleri getirileri alacaklılara gideceği için karlı yatırım kararlarını es geçmeleri (Myers, 1977); ikincisi pay sahipleri şirket üzerindeki haklarının değerini artırmak için riskli projelere yatırım yaparlar (Jensen ve Meckling, 1976). Bu kararlar borçlu şirketin devamlılık değerini azalttığından mahkeme iflas erteleme süresinde sahiplerinin yönetim kararlarını kısıtlamaya gitmektedir.

İcra İflas Kanunu madde 179 uyarınca bu amaç çerçevesinde borçluya yeterli sayıda ve mesleki ve teknik yeterliliğe sahip kayyım atanır. Kayyımlar ile mahkeme yönetim organının yetkilerini tümüyle elinden alabileceği gibi yönetim organının karar ve işlemlerinin geçerliliğini kayyımın onayına bağlı kılmakla da yetinebilir. Bu kayyım, ayrıca şirketin devamlılık değerinin sürdürülmesine ilişkin değerlendirmelerini düzenli şekilde mahkemeye raporlar.

7. Sonuç:

Ekonomik sıkıntıdaki şirketin iflası ekonomideki kaynakların etkin şekilde dağılmasını sağlar. Ekonomik sıkıntıda olmayan şirketlerin iflası ise değer kaybına yol açtığından istenmeyen bir durumdur. Bir şirketin finansal sıkıntıda olması ekonomik sıkıntıda olduğunu göstermediğinden ekonomik durumunu değerlendirmeden borca batık şirketlerin iflasa gitmesi ekonomiyeye değer kaybettirir. Bu çerçevede, iflas erteleme kurumu iflas hükümlerini tamamlayıcı niteliktedir ve ekonominin genel işleyişi açısından büyük faydalar doğurmaktadır.

İflasın bir takip usulü olmasına karşın iflas erteleme, iflası ve tasfiyeyi önlemek adına şirketlere kanun gereği tanın son bir süredir. Takipler ve muhafaza tedbirleri açısından iki müesseye de benzerlik gösterse de alacaklıların durumu ve yapılacak işlemler açısından farklılık taşımaktadır. İflasın ertelenmesi halinde davacı şirketin ticari hayatı devam eder ve ticari menfaat olgusu mevcuttur. İflasın ertelenmesi sadece borca batık şirketin ödemelerini durdurarak ayağa kaldırma sonucu değil, o

şirketten alacaklı olan tüm finans kuruluşu, taşeron, tedarikçi, işçi ve personel için şirketin mevcut değerinin paylaşılmasında optimal bir sonuç doğurmaktadır. Bu çerçevede, iflas erteleme borca batık olan ancak devamlılık değeri olan şirketlerin yaşamasını sağlayarak ekonomiye fayda getirmektedir.

8. Referanslar

- Akerlof, George. “The market for “lemons”: Quality uncertainty and the market mechanism.” *Essential Readings in Economics*. Macmillan Education UK, 1995. 175-188.
- Asquith, Paul, Robert Gertner, and David Scharfstein. *Anatomy of financial distress: An examination of junk-bond issuers*. No. w3942. National Bureau of Economic Research, 1991.
- Bolton, Patrick, and David S. Scharfstein. “Optimal debt structure and the number of creditors.” *Journal of Political Economy* (1996): 1-25.
- Brown, David T. “Claimholder incentive conflicts in reorganization: The role of bankruptcy law.” *Review of Financial Studies* 2.1 (1989): 109-123.
- Brown, David T., Christopher M. James and Robert M. Mooradian, 1994, “Asset Sales by Financially Distressed Firms,” *Journal of Corporate Finance*, 1, 233-257.
- Bulow, Jeremy I. and John B. Shoven, 1978, “The Bankruptcy Decision,” *Bell Journal of Economics and Management Science*, 9, 437-456.
- Carapeto, Maria, 2005, “Bankruptcy Bargaining with Outside Options and Strategic Delay,” *Journal of Corporate Finance*, 11, 736-746.
- Dünya Gazetesi (2016) bknz.: <http://www.dunya.com/ekonomi/iflas-erteleme-kazani-kayniyor-haberi-318746>
- Gilson, Stuart C., Kose John and Larry H.P. Lang, 1990, “Troubled Debt Restructurings: An Empirical Study of Private Reorganization of Firms in Default,” *Journal of Financial Economics*, 27, 315-353.
- Hoshi, Takeo, Anil Kashyap, and David Scharfstein. “Corporate structure, liquidity, and investment: Evidence from Japanese industrial groups.” *The Quarterly Journal of Economics* (1991): 33-60.
- Jensen, Michael C., and William H. Meckling. “Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure.” *Journal of financial economics* 3.4 (1976): 305-360.
- John, Kose, 1993, “Managing Financial Stress and Valuing Distressed Securities: A Survey and a Research Agenda,” *Financial Management*, 22, 60-78.
- Kahl, Matthias, 2002, “Economic Distress, Financial Distress, and Dynamic Liquidation,” *Journal of Finance*, 57, 135-168.
- Lee, Seung-Hyun, Mike W. Peng, and Jay B. Barney. “Bankruptcy law and entrepreneurship development: A real options perspective.” *Academy of Management Review* 32.1 (2007): 257-272.
- Maksimovic, V. and G. M. Phillips, 1998, “Asset Efficiency and the Reallocation Decisions of Bankrupt Firms,” *Journal of Finance*, 53, 1495-1532.
- Merton, Robert C. “Theory of rational option pricing.” *The Bell Journal of economics and management science* (1973): 141-183.
- Modigliani, Franco, and Merton H. Miller. “The cost of capital, corporation finance and the theory of investment.” *The American economic review* 48.3 (1958): 261-297.
- Mooradian, Robert M., 1994, “The Effect of Bankruptcy Protection on Investment: Chapter 11 as a Screening Device,” *Journal of Finance*, 49, 1403-1430.
- Myers, Stewart C. “Determinants of corporate borrowing.” *Journal of financial economics* 5.2 (1977): 147-175.
- Shleifer, Andrei and Robert W. Vishny, 1992, “Liquidation Values and Debt Capacity: A Market Equilibrium Approach,” *Journal of Finance*, 47, 1343-1366.
- Wruck, Karen Hopper, 1990, “Financial Distress, Reorganization, and Organizational Efficiency,” *Journal of Financial Economics*, 27, 419-444.



ANONİM ŞİRKETLERDE KAYITLI SERMAYE SİSTEMİ ÜZERİNE BİR İNCELEME

Vicdan CEVHER KILIÇ / Dr.-SMMM

Kamil KILIÇ / SMMM



ANAHTAR KELİMELER: Kayıtlı Sermaye Sistemi, Anonim Şirket, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.

ÖZET

Türkiye’de anonim şirketler kayıtlı sermaye sistemine dahil olabilirler. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmeden önce halka açık olmayan anonim şirketler kayıtlı sermaye sistemine dâhil değildi. Anonim şirketlerde sermaye artırımını genel kurulun alacağı karar ile mümkün iken kayıtlı sermaye sistemine geçiş yapan şirketler genel kuruldan alacakları yetki doğrultusunda, sermayelerini belirlenen üst limit dahilinde yönetim kurulu kararıyla artırabilmektedir.

Çalışmada 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’nın Tebliği, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, Sermaye Piyasası Kurulu’nun kayıtlı sermaye sistemi ile ilgili tebliğinde yer alan düzenlemeler incelenmektedir.

GİRİŞ

Küreselleşmenin, ekonominin ve teknolojik gelişmelerin etkisiyle yabancı yatırımcıların Türkiye’de yatırım yapma istekleri artmıştır. Yaşanan bu gelişmeler ve yabancı yatırımcıların yatırım istekleri nedeniyle 6762 sayılı eski TTK ekonomi çevrelerinin ihtiyaçlarını karşılamakta yetersiz kalmıştır (Otlı, Bekçi ve Karataş, 2014:283). 29.06.1956 tarihinde TBMM tarafından onaylanan, 09.07.1956 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanan ve 01.01.1957’de yürürlüğe giren 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu küreselleşmenin gerekleriyle uyum sağlayamadığı için eleştirilmiştir. Bu eleştirilerin sonucunda 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) 13.01.2011’de TBMM’de kabul edilip 14.02.2011’de Resmi Gazete’de yayınlanmış ve sonra yürürlüğe girmiştir.

6762 sayılı TTK’da kayıtlı sermaye sistemine yer verilmemiştir. Ancak halka açık anonim şirketlerin ihtiyari olarak Sermaye Piyasası Kurulundan alacakları izin doğrultusunda kayıtlı sermaye sistemine geçebilmelerine izin verilmiştir. 6102 sayılı yeni TTK ile halka açık olmayan anonim şirketlerin de genel kuruldan alacakları yetki ile kayıtlı sermaye sistemine geçişlerine imkân tanınmıştır.

Çalışmada 6102 Sayılı TTK ve SPK’da kayıtlı sermaye¹ sistemi ile ilgili düzenlemeler incelenecektir.

1- 6102 Sayılı Kanundan Önce Anonim Şirketlerde Kayıtlı Sermaye Sistemi

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, halka açık olmayan anonim şirketler açısından sadece esas sermaye sistemini kabul etmiştir. 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu’nda ise, esas sermaye sistemi² ile birlikte kayıtlı sermaye sistemine de yer verilmektedir. 6762 sayılı eski TTK 269. maddesinde anonim şirketlerde esas sermaye miktarının 50.000 TL’den aşağıda olamayacağı belirtilmiş ve anonim şirketlerin esas sermaye ile kurulmasını öngörmüştür. Bu sermaye, işletmenin kuruluşu aşamasında ve sermaye artırımından oluşmaktadır. Esas sermaye miktarı kuruluşta ve sermaye artırımında hissedarların sahip oldukları hisse senetlerinin nominal değerleri üzerinden hesaplanır (Ayboğa, 1999: 67).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununu ile Sermaye Piyasası Kanununda kullanılan kayıtlı sermaye sisteminin halka açık olmayan anonim ortaklıklar için de kullanılmasına imkan tanınmıştır. (Akkale, 2013: 40).

Kayıtlı sermaye sistemi esas sermaye sisteminden farklıdır. Esas sermaye “tamamı anonim şirket esas sözleşmesinde taahhüt edilmiş bulunan sermayeyi”, kayıtlı sermaye ise “sermayenin artırılmasında yönetim kuruluna tanınmış yetki tavanını gösteren sermayeyi” ifade etmektedir. Kayıtlı sermaye sisteminde, şirket genel kurulu tarafından bir sermaye tavanı belirlenmekte ve yönetim kuruluna bu tavanı aşmamak kaydıyla sermaye artırımında serbestlik verilmektedir. Sonuç olarak, yönetim kurulu belirlenen tavana ulaşınca kadar birkaç kere sermaye artırımına karar verebilmektedir (Altaş, 2012).

Anonim şirketlerde kayıtlı sermaye sistemi 6102 sayılı TTK ile yeni getirilen bir uygulama değildir. Bu sistem 6102 sayılı TTK’dan önce halka açık şirketler tarafından uygulanmaktaydı. 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 12’nci maddesi, hisse senetlerini halka arz etmek üzere kurulan anonim ortaklıklar ile kurulmuş olup da sermaye artırmak suretiyle hisse senetlerini halka arz edecek olan anonim ortaklıklara, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)’ndan izin almak şartı ile kayıtlı sermaye sistemini kabul etme imkânı vermektedir. Bu çerçevede,

¹ esas sözleşmelerinde yer alan sermayedir.

² Esas sermaye, tamamı kurucular tarafından taahhüt edilen, işletmeye tahsis edilen, işletmelerin ana sözleşmelerinde yer alan ve ticaret siciline tescil edilmiş bulunan sermaye tutarıdır.

¹ Kayıtlı sermaye: Anonim şirketlerin, Kanunun esas sermaye sistemindeki sermayenin artırılmasına ilişkin hükümlerine tabi olmaksızın yönetim kurulu kararı ile yeni pay çıkarmak suretiyle ulaşabilecekleri azami sermaye tavanını gösteren ve

halka açık anonim ortaklıklar esas sermaye sistemine tabi olabildikleri gibi, istedikleri ve SPK'dan izin aldıkları takdirde esas sermaye sisteminden çıkıp kayıtlı sermaye sistemini de kabul edebilmekteydi. Halka açık olmayan anonim şirketler ise bahsedilen kayıtlı sermaye sisteminden bugüne kadar yararlanamadı. Çünkü 6762 sayılı eski Ticaret Kanunu sadece esas sermaye sistemine izin vermekteydi (Altaş, 2012).

2- 6102 Sayılı Kanundan Sonra Anonim Şirketlerde Kayıtlı Sermaye Sistemi

6102 sayılı TTK'nın 460.maddesi ile halka açık olmayan bir anonim şirkette, ilk veya değiştirilmiş esas sözleşme ile esas sözleşmede belirlenen kayıtlı sermaye tavanına kadar sermayeyi artırma yetkisi, yönetim kuruluna tanındığı takdirde, sermaye artırımını, bu Kanundaki hükümler çerçevesinde ve esas sözleşmede öngörülen yetki sınırları içinde gerçekleştirmesi mümkün hale getirilmiştir. Bu yetkinin ise en çok beş yıl için tanınabileceğini belirtmiştir.

6102 sayılı Ticaret Kanunu'nda yönetim kurulu kararlarının iptali bir halde düzenlenmiştir. Yönetim kurulu tarafından alınan karar, kanun veya esas sözleşme hükümlerine ve özellikle dürüstlük kurallarına aykırı ise alınmış olan bu yönetim kurulu kararı aleyhine, pay sahipleri ve yönetim kurulu üyeleri kararın ilanı tarihinden itibaren bir ay içinde iptal davası açabilirler (Üçışık, 2011: 64).

Halka açık olmayan şirketlerde kayıtlı sermaye sistemine ilişkin esaslar hakkında tebliğ³ ile anonim şirketlerin kayıtlı sermaye sistemini kabul etmeleri, kayıtlı sermaye sistemine geçmeleri, sermaye artırımlarına, kayıtlı sermaye tavanını yükseltmelerine, sistemden çıkmalarına veya çıkarılmalarına, yönetim kurulunun imtiyazlı ve primli paylar ihracına, rüçhan haklarını sınırlamasına ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. 6102 sayılı TTK, rüçhan hakları ile ilgili yeni ve şirket lehine yorum yapılabilecek hükümler getirmiştir. Sermaye artırımında taahhüt edilen payların kısmen ödenmemesi durumunu düzenleyen TTK m. 456/1'de yer alan "Sermayeye oranla önemli sayılmayan tutarların ödenmemiş olması sermaye artırımını engellemez." cümlesinin asgari veya azami sınırlarının belirlenmemesi, doktrin ve yargının yorumuna bırakılmıştır (Özsungur, 2014:161).

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yayınlanan Halka Açık Olmayan Şirketlerde Kayıtlı Sermaye Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğin 5.maddesinde kayıtlı sermaye sistemini kabul etme ve bu sisteme geçme şartları aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

Kayıtlı sermaye sistemine geçecek şirketlerde çıkarılmış sermayenin tamamının ödenmiş olması gerekmektedir. Buna ilaveten sermayenin karşılıksız kalmamış olması ve kuruluşta kayıtlı sermaye sistemini kabul edecek şirketlerde ise başlangıç sermayesinin tamamının ödenmiş olması gerekmektedir.

Kayıtlı sermaye sistemini kabul etmek veya bu sisteme geçmek isteyen şirketlerin esas sözleşmelerinde bulunması gereken hususlar; başlangıç sermayesi (Asgari

100.000,00 TL)⁴ en fazla beş yıl olmak üzere yönetim kuruluna verilen sermayeyi kayıtlı sermaye tavanına kadar artırma yetkisinin süresi ve sürenin başlangıç ile bitiş tarihleri, kayıtlı sermaye tavan tutarı ve yönetim kurulunun sermaye artırımına ilişkin kararının ne şekilde ilan edileceği hususlarının belirtilmesi gerekmektedir. Yönetim kuruluna tanınan yetki süresinin dolmasından sonra, yönetim kurulunun sermaye artırımını kararı alabilmesi için esas sözleşmenin değiştirilerek yönetim kurulu için yenden yetki süresi belirlenmesi istenmektedir. Yetki süresinin dolduğu yıl genel kurul toplantısında yetki süresine ilişkin esas sözleşme değişikliği yapmayan şirketler kayıtlı sermaye sisteminden çıkmış sayılmaktadır.

Yönetim kuruluna imtiyazlı veya itibari değerinin üzerinde pay çıkarma ya da rüçhan haklarını sınırlandırma yetkisi verilmesi durumunda, buna ilişkin hükümlerin de esas sözleşmede yer alması gerekmektedir.

Kayıtlı sermaye tavanına bir sınır getirilmektedir ve bu tavan başlangıç sermayesinin beş katından fazla olamaz. Kayıtlı sermaye tavanı, çıkarılmış sermayenin kayıtlı sermaye tavanına ulaşip ulaşmadığına bakılmaksızın esas sözleşme değiştirilerek yükseltilebilmektedir.

3- 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Kayıtlı Sermaye Sistemi

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na göre şirketin başlangıç sermayesinin en az 100 bin TL olması gerekmektedir. Anonim ortaklıklar Sermaye Piyasası Kurulundan izin almak şartıyla kayıtlı sermaye sistemini kabul edebilir. Fakat daha önceden 6102 Sayılı TTK uyarınca bu sisteme geçmiş olan ortaklıklar için ayrıca Kurul izni aranmaz (Moray, 2015: 149).

Halka açık şirketlerde kayıtlı sermaye sistemi tebliği⁵ ile kayıtlı sermaye sistemine kabul ve tavan belirlenmesi, kayıtlı sermaye sisteminin uygulanmasına ilişkin esaslar, izin için kurula başvuru ve gerekli belgeler, kurul incelemesi ve izni, kurul izninden sonra yapılacak işlemler, kayıtlı sermaye sisteminden çıkma ve çıkarılma, yönetim kuruluna tanınabilecek yetkiler ile yönetim kurulu kararları, yönetim kurulu kararlarının ve esas sözleşme değişikliklerinin ilanı, yönetim kurulu kararlarının iptali, kurula bildirim, özel durum açıklamaları ve yeniden değerlendirme başlıkları altında açıklanmaktadır.

3.1 Sermaye Piyasası Kurulu Kayıtlı Sermaye Sistemi Tebliğine Göre Kayıtlı Sermaye Sistemine Kabul ve Tavan Belirlenmesi

Kayıtlı sermaye sistemine geçmek isteyen ortaklıkların, Kuruldan izin aldıktan sonra esas sözleşmelerine bu konuda hüküm koymaları ve bu amaçla esas sözleşmelerinin ilgili bölümlerinde bu sistemden yararlanmayı sağlayacak değişiklikleri yapmaları gerekmektedir. Kurul izni olmaksızın TTK uyarınca bu sisteme geçmiş olan ortaklıklar da esas sözleşmelerini bu Tebliğe uygun hale getirmekle yükümlüdür.

Kayıtlı sermaye sistemine geçecek ortaklıkların başlangıç sermayeleri 100.000 TL'den az olamaz.

4 Başlangıç sermayesi: Kayıtlı sermaye sistemini kabul eden şirketlerde, kuruluşta veya kayıtlı sermaye sistemine ilk geçildiğinde sahip olunması gereken zorunlu sermaye tutarıdır. Asgari 100.000,00 TL (Yüzbin Türk Lirası

5 Resmi Gazete 25/12/2013, S. 28862

3 Resmi Gazete 19/10/2012, S. 28446

Kurulca beş yıl süreyle geçerli olmak üzere izin verilecek kayıtlı sermaye tavanı, ortaklıkların ödenmiş/çıkarılmış sermayesi veya özsermayesinden yüksek olanın beş katını aşamaz. Örnek vermek gerekirse sermayesi 1.000.000,00 TL olan bir şirketin kayıtlı sermaye tavanı 5.000.000,00 TL yi aşamaz.

3.2.Sermaye Piyasası Kurulu Kayıtlı Sermaye Sistemi Tebliğine Göre Kayıtlı Sermaye Sisteminin Uygulanmasına İlişkin Esaslar

Kayıtlı sermaye sisteminde, yönetim kurulu, TTK'nın esas sermayenin artırılmasına ilişkin hükümlerine bağlı kalmaksızın esas sözleşmede tespit edilen kayıtlı sermaye tavanına kadar sermayeyi artırmaya yetkilidir.

Kurulca izin verilen kayıtlı sermaye tavanı, iznin verildiği yıl da dâhil olmak üzere en fazla beş yıllık süre için geçerlidir, bu süre daha kısada olabilir. Ortaklık esas sözleşmesinde belirtilmesi gereken bu sürenin hesaplanmasında takvim yılı esas alınır. Örneğin 2015 yılı içerisinde alınan bir iznin bitiş tarihi 31.12.2019'dur. Belirlenen sürenin sonunda izin verilen kayıtlı sermaye tavanına ulaşılammış olsa dahi, yönetim kurulunun sermaye artırımı kararı alabilmesi için daha önce izin verilen tavan ya da yeni bir tavan tutarı için Kuruldan izin almak suretiyle yapılacak ilk genel kurul toplantısında yeni bir süre için yetki alması zorunludur. Bu yetkinin süresi beş yıllık dönemler itibarıyla genel kurul kararıyla uzatılabilir.

Kayıtlı sermaye sisteminde, çıkarılan paylar tamamen satılarak bedelleri ödenmedikçe veya satılamayan paylar iptal edilmedikçe yeni pay çıkarılamaz.

Her tür iç kaynak ile kar payının sermayeye ilave edilmesi suretiyle ve birleşme, bölünme ve benzeri genel kurul kararı gerektiren işlemler neticesinde, her bir tavan kapsamında bir defaya mahsus olmak üzere kayıtlı sermaye tavanı aşılabılır. Ancak nakden yapılacak sermaye artırımları ile kayıtlı sermaye tavanı aşılamaz.

3.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu Kayıtlı Sermaye Sistemi Tebliğine Göre İzin İçin Kurula Başvuru

Kayıtlı sermaye sistemine geçilmesi ve tavan belirlenmesi için Kurula yapılacak başvuruya aşağıdaki belgeler eklenir:

a) Yürürlükte bulunan, tüm değişiklikleri içeren ve tek bir metin haline getirilmiş, ortaklığı temsile yetkili kişilerce onaylanmış esas sözleşme metni.

b) Kayıtlı sermaye sistemine geçişe ilişkin yönetim kurulu kararı.

c) Ortaklık yönetim kurulunca hazırlanmış kayıtlı sermaye maddesi taslağı ile esas sözleşmenin kayıtlı sermaye sistemine ve Kanuna uyum sağlaması için değişmesi gereken diğer maddelerine yönelik değişiklik tas-lakları.

ç) Sermayenin tamamının ödendiğini gösterir mali müşavir raporu.

d) Yönetim kuruluna imtiyazlı veya nominal değerinin üzerinde veya altında pay çıkarılması, pay sahiplerinin yeni pay alma haklarının sınırlandırılması veya im-

tiyazlı pay sahiplerinin haklarını kısıtlayıcı nitelikte karar alabilmesi konularında yetki verilmek istenmesi halinde, bu yetkilerin gerekçesi.

e) Yönetim kurulu üyelerini ve ortaklığı tanıtıcı bilgiler.

f) Ortaklığın son durum itibarıyla yüzde beş ve üzeri pay sahiplerini gösterir şekilde ortaklık yapısı.

g) Başvuru tarihine en yakın karşılaştırmalı olarak düzenlenmiş yıllık finansal tablolar ile varsa son ara dönem finansal tabloları ve bağımsız denetim raporu.

ğ) Kurulca gerekli görülecek diğer bilgi ve belgeler.

Kayıtlı sermaye sisteminde bulunan ortaklıkların Kurula yapacakları tavan artırımı başvurularına tavan artırımına ilişkin yönetim kurulu kararı ile birlikte, bu maddenin birinci fıkrasının (a) ve (c) bentlerinde sayılan belgeler eklenir.

3.2.2. Kurul İzninden Sonra Yapılacak İşlemler

Kuruldan alınan izin yazısı ve Kurulca onaylı esas sözleşme tadil tasarısı ile birlikte TTK'nın 333 üncü maddesi uyarınca esas sözleşme değişikliği için izin alınmak üzere Gümrük ve Ticaret Bakanlığına müracaat edilir. Sermaye Piyasası Kurulu ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'ndan alınan izinlerden sonra esas sözleşme değişikliklerinin genel kurulca onaylanmasına müteakip, bu değişiklikler ilgili ticaret siciline tescil ve TTSG'de ilan ettirilir.

3.3. Kayıtlı Sermaye Sisteminden Çıkma ve Çıkartılma

Ortaklıklar Kuruldan izin almak suretiyle kayıtlı sermaye sisteminden çıkabilir.

Kayıtlı sermaye sistemini amacı dışında, ortakların ve diğer tasarruf sahiplerinin istismarına yol açacak şekilde kullandığı anlaşılan ve bu sisteme geçişte aranan diğer nitelikleri yitiren ortaklıklar, Kurul tarafından sistemden çıkartılabilir.

3.4. Yönetim Kuruluna Tanınabilecek Yetkiler ile Yönetim Kurulu Kararları

Kayıtlı sermaye sistemini kabul etmek isteyen ortaklıklarda yönetim kuruluna; imtiyazlı veya nominal değerinin üzerinde veya altında pay çıkarılması, pay sahiplerinin yeni pay alma haklarının sınırlandırılması veya imtiyazlı pay sahiplerinin haklarını kısıtlayıcı nitelikte karar alınması yetkisi verilmek istendiği takdirde, bu yetkilerin yönetim kuruluna verildiğine dair açık hükümlerin esas sözleşme metninde yer alması şarttır.

Yukarıda belirtilen yetkilerin kullanılabilmesi için yönetim kuruluna verilen beş yıllık süre dolmadan kayıtlı sermaye tavanına ulaşılmış olsa dahi, söz konusu süre bitimine kadar bu yetkiler kullanılabilir.

Yönetim kurulunun yeni pay alma hakkını kısıtlama yetkisi, pay sahipleri arasında eşitsizliğe yol açacak şekilde kullanılamaz.

3.5. Yönetim kurulu kararlarının ve esas sözleşme değişikliklerinin ilanı

Kayıtlı sermaye tavanının artırılması, verilen izin süresinin uzatılması, sermaye artırımı ve bu Tebliğin 11 inci maddesi⁶ kapsamında alınan yönetim kurulu kararları, Kurulun özel durumlara ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde kamuya açıklanır. Ayrıca bu Tebliğin 11 inci maddesi kapsamında alınan yönetim kurulu kararları alındığı tarihten itibaren on iş günü içinde ticaret siciline tescil ettirilir.

Sermaye artırımının mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmesinden sonra, artırımın tamamlandığına ilişkin yönetim kurulu kararı ile Kurula başvurulur. Esas sözleşmenin sermayeye ilişkin maddesinin yeni şekli hakkında Kuruldan uygun görüş alınmasını müteakip, ilgili maddenin yeni şekli yönetim kurulu tarafından on gün içerisinde ticaret siciline tescil ettirilir.

Kayıtlı sermaye sistemine geçecek ortaklıkların başlangıç sermaye tutarı olan 100.000,00 TL her yıl Maliye Bakanlığınca ilan edilen yeniden değerlendirme katsayısı dikkate alınarak gerekli görülmesi halinde Kurulca yeniden belirlenir.

SONUÇ

Küreselleşmenin etkisiyle yerli ve yabancı yatırımcıların gereksinimlerini karşılamada yetersiz kalan 6762 sayılı eski TTK yerini 6102 sayılı yeni TTK'na bırakmıştır. 6102 Sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesinden sonra kayıtlı sermaye sistemi ile ilgili bir takım düzenlemeler getirilmiştir.

Kayıtlı sermaye sistemini öncelikle ülkemizde halka açık şirketlerde uygulanmıştır. 6102 sayılı TTK ile tüm anonim şirketlerin kayıtlı sermaye sistemini kullanabilmesinin önü açılmıştır. Kayıtlı sermaye sisteminde anonim şirketlerde sermaye veya finansman ihtiyacının hızlı bir şekilde karşılanması için sermaye artırımına ilişkin kararın genel kurul yerine yönetim kuruluna yetki verilmektedir. Bu sistem anonim ortaklıkların genel kurul masraflarından ve harcanan zamandan tasarruf etmesini sağlamaktadır. Diğer bir ifade ile anonim şirketlerin de diğer sermaye şirketleri gibi sermaye artırım kararlarını hızlı ve daha maliyetli olarak alabilmesinin önü açılmıştır. Anonim şirketlerin kayıtlı sermaye sistemi ile sermaye artırımının yönetim kuruluna devredilmesiyle genel kurula ait bir takım bürokratik işlemlerden kurtulması avantaj olarak söylenebilir. Genel kurulun sermaye artırımını yönetim kuruluna devretmesinin dezavantajı ise, sermaye artırımına iştirak edemeyecek pay sahiplerinin hisse oranlarının azalmasına neden olma riskidir. Genel kurulun yönetim kuruluna vereceği yetki ve limit bu yüzden çok önemlidir.

6 MADDE 11 – (1) Kayıtlı sermaye sistemini kabul etmek isteyen ortaklıklarda yönetim kuruluna; imtiyazlı veya nominal değerinin üzerinde veya altında pay çıkarılması, pay sahiplerinin yeni pay alma haklarının sınırlandırılması veya imtiyazlı pay sahiplerinin haklarını kısıtlayıcı nitelikte karar alınması yetkisi verilmek istendiği takdirde, bu yetkilerin yönetim kuruluna verildiğine dair açık hükümlerin esas sözleşme metninde yer alması şarttır. (2) Birinci fıkrada belirtilen yetkilerin kullanılabilmesi için yönetim kuruluna verilen beş yıllık süre dolmadan kayıtlı sermaye tavanına ulaşılmış olsa dahi, söz konusu süre bitimine kadar bu yetkiler kullanılabilir. (3) Yönetim kurulunun yeni pay alma hakkını kısıtlama yetkisi, pay sahipleri arasında eşitsizliğe yol açacak şekilde kullanılamaz. TTK'nın 461 inci maddesinin ikinci ve üçüncü fıkraları hükümleri halka açık ortaklıklar için uygulanmaz. (4) Yönetim kurulu tarafından bu madde kapsamında alınacak kararlarda; artırıncak sermaye tutarı, çıkarılacak yeni payların itibari değerleri ve adedi, primli, iskontolu ve/veya imtiyazlı olup olmadıkları, satış fiyatı veya fiyatın belirlenmesine ilişkin esaslar, rüchan hakkının sınırlandırılıp sınırlandırılmadığı, kullanıma şartları ve süresi belirtilir.

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile halka açık anonim şirketler ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile halka açık olmayan anonim şirketler için kayıtlı sermaye sistemine tabi olma şartlarının genel hatları ile aynı olduğu gözlemlenmiştir. Halka açık şirketlerin kayıtlı sermaye tavanı için verilen beş yıllık süre kurumsal yapılarından dolayı doğru karşılanabilir ancak, halka açık olmayan anonim şirketlerin daha çok aile şirketi olması nedeniyle beş yıllık sürenin on yıla çıkarılması önerilmektedir. Sürenin on yıla çıkarılmasıyla anonim şirketlerin kayıtlı sermaye sistemine geçişlerinin artması sağlanacaktır.

KAYNAKÇA

Akkale, Ruveyda Gülmisal (2013) “Kayıtlı Sermaye Yapısı Hakkında Genel Bilgi ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Halka Açık Olmayan Anonim Şirketlerde Kayıtlı Sermayenin Arttırım Usulü”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.XVII, S. 1-2 (21-43).

Altaş, Soner (2012) “Halka Açık Olmayan Anonim Şirketlerde Kayıtlı Sermaye Sistemi”, <http://www.dunya.com/yorum-inceleme/halka-acik-olmayan-anonim-sirketlerde-kayitli-sermaye-sistemi-173121h.htm> (e.t.21.07.2015).

Ayboğa, Hanifi (1999) “Yüksek enflasyon dönemlerinde anonim ve limited şirketlerde zorunlu esas sermaye arttırımı” *Muhasebe-Finansman Dergisi* 8, 10 (59-86).

Moray, Serbay (2015) “Anonim Şirketlerde Kayıtlı Sermaye Sisteminde Öne Çıkan Hususlar”, *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak- Şubat, (141-153).

Otlı, Fikret, İsmail Bekçi ve Özlem Nilüfer Karataş (2014), “TTK'ya Göre Anonim Şirketlerin Kendi Paylarını İktisap Etmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 4, Sayı 1, (283-298).

Özsungur, Fahri (2014) “Rüchan Hakkının Kullanılmaması ve Sermaye Artırımında Pay Taahhütlerinin Kısım Yerine Getirilmesi Sorunu”, *Hacettepe HFD*, 4(2) (145–164).

Üçışık, Hüzin (2011) “Türk Hukuku'nda Anonim Şirket Yönetim Kurulu Kararlarının Sakatlığı Konusunda Getirilen Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi* Cilt 3, Sayı 5 (57-65).

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Halka Açık Olmayan Şirketlerde Kayıtlı Sermaye Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ. R.G.19.10.2012 Sayı: 28446

6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu.

Sermaye Piyasası Kurulu Kayıtlı Sermaye Sistemi Tebliği. R.G. 25.12.2013 Sayı: 28862



ÇALIŞANLARIN BİREYSEL EMEKLİLİK SİSTEMİNE GİRMELERİ ZORUNLU OLMAMALIDIR

Ahmet AĞAR / Sosyal Güvenlik Müşaviri

ANAHTAR KELİMELELER: Bireysel Emeklilik Sistemi, Katkı Payı, Devlet Katkısı.

I- GİRİŞ:

Bilindiği gibi, Bireysel Emeklilik Sistemi (BES) 01.01.2017 tarihinden itibaren kademeli olarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

6740 sayılı Kanunla, 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda yapılan düzenlemeyle, çalışanların otomatik olarak bir emeklilik planına dâhil edilmesi zorunluluğu getirilmiş ve buna ilişkin çıkarılan “Çalışanların İşverenleri Aracılığıyla Otomatik Olarak Emeklilik Planına Dahil Edilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik”, Bakanlar Kurulu kararı ile 01.01.2017 tarihinden itibaren yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu kanun ve çıkarılan yeni yönetmelik hükümlerine göre, özel ve kamu sektöründe çalışanlardan, Türk vatandaşı olan ve 45 yaşını doldurmamış tüm çalışanların Bireysel Emeklilik Sistemine dahil edilmeleri zorunlu bulunmaktadır.

İşçi ve memurların kendi iradeleri dışında ZORUNLU olarak Bireysel Emeklilik Sistemine dahil edilmesine ilişkin yapılan yeni düzenlemenin şekil ve şartları ile bu sisteme dahil olmanın, kişinin iradesine ve gönüllülük esasına tabi olması ve zorunlu olmaktan mutlaka çıkarılması gerektiği, bu makalenin konusunu oluşturmaktadır.

II- Bireysel Emeklilik Sistemi Kapsamına Zorunlu Olarak Dahil Olanlar:

Türk vatandaşı veya 29.05.2009 tarihli ve 5901 sayılı Türk Vatandaşlığı Kanunu'nun 28. Maddesi kapsamında olup, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (c) bentlerine göre (SSK ve Emekli Sandığına tabi) çalışanlardan;

a- İşverenin Yönetmelik kapsamına alınma tarihi itibarıyla çalışmakta olan 45 yaşını doldurmamış kişileri,

b- İşverenin kapsama alınmasından sonra bu işverene bağlı olarak işe başlayan ve işe başlama tarihinde 45 yaşını doldurmamış kişileri ve bu çalışanları istihdam eden işverenleri kapsar.

III- Özel Sektörde Çalışanların Bireysel Emeklilik Kapsamına Alınması:

Söz konusu yönetmelik hükümlerine göre, 5510 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre (SSK'lı) özel sektörde istihdam edilen çalışanlar, aşağıda belirtilen tarihlerden itibaren işverenin bir veya birden fazla emeklilik şirketi ile imzalamış olduğu sözleşme kapsamında bireysel emeklilik planına dahil edilecektir.

IV- Çalışanların Yönetmelik Kapsamında Otomatik Olarak Bireysel Emeklilik Planına Dahil Edileceği Uygulama

Tarihleri:

a) Çalışan sayısı **bin ve üzerinde** olan bir işverene bağlı olarak çalışanlar; **01.01.2017** tarihinden itibaren,

b) Çalışan sayısı **ikiyüz elli** ve üzerinde ancak binden az olan bir işverene bağlı olarak çalışanlar; **01.04.2017** tarihinden itibaren,

c) Çalışan sayısı **yüz ve üzerinde** ancak ikiyüzelliden az olan bir işverene bağlı olarak çalışanlar; **01.07.2017** tarihinden itibaren,

ç) Çalışan sayısı **elli ve üzerinde** ancak yüzden az olan bir işverene bağlı olarak çalışanlar; **01.01.2018** tarihinden itibaren,

d) Çalışan sayısı **on ve üzerinde** ancak elliden az olan bir işverene bağlı olarak çalışanlar; **01.07.2018** tarihinden itibaren,

e) Çalışan sayısı **beş ve üzerinde** ancak ondan az olan bir işverene bağlı olarak çalışanlar; **01.01.2019** tarihinden itibaren, otomatik olarak bireysel emeklilik planına dahil edilecektir.

V- Yeni İşe Başlayanların Sisteme Dahil Edilmesi:

Yukarıda belirtilen tarihlerde veya bu tarihlerden sonra işe başlayanlardan 45 yaşın altında olanlar, hizmet akdinin yürürlüğe girdiği tarihte otomatik olarak bireysel emeklilik planına zorunlu olarak dahil edileceklerdir.

VI- Birden Fazla İşyeri Olan İşverenin Çalışan Sayısının Belirlenmesi:

Birden fazla işyeri olan İşverenin çalışan sayısının belirlenmesinde, bütün işyerlerinde çalışanların toplamı göz önünde bulundurulacaktır. İşyerlerinin başka illerde olması bu durumu değiştirmeyecektir.

Çalışan sayısının belirlenmesinde Sosyal Güvenlik Kurumuna verilen aylık prim ve hizmet belgelerindeki sigortalı işçi sayıları dikkate alınacaktır. Birden fazla işyeri olan işverenler için bütün işyerlerindeki çalışanların toplamı esas alınacaktır. Bir defa kapsama alınan işverenin çalışan sayısında, kapsama alınma tarihini müteakip gerçekleşen azalmalar dikkate alınmayacak.

VII- Çalışanın Katkı Payının Hesaplanması ve Emeklilik Şirketine Aktarılması:

Yönetmelik kapsamında çalışanların ücretinden işveren tarafından prime esas kazancın %3'ü oranında çalışan katkı payı hesaplanır. Hesaplanan tutarın virgülden sonraki kısmı hesaplama dikkate alınmaz.

Çalışanların ücretinden aylık olarak (2017 de) en az 53 TL ile 400 TL arasında Zorunlu olarak kesilecek olan çalışan katkı payı tutarı, işverenin bir veya birden fazla emeklilik şirketi ile

imzalamış olduğu sözleşme kapsamında ilgili bireysel emeklilik şirketine aktarılacaktır.

Bir emeklilik sözleşmesi bulunan çalışanın işyerinin değişmesi halinde, yeni işyerinde bir emeklilik planı var ise, çalışanın birikimi ve sistemde kazandığı emekliliğe esas süresi yeni işyerindeki emeklilik sözleşmesine aktarılacak. Böyle bir plan bulunmuyorsa ve çalışan talep ederse önceki işyerinde düzenlenmiş sözleşme kapsamında katkı payı ödemeye devam edebileceği; talep etmezse emeklilik sözleşmesi sonlandırılacaktır.

VIII- Çalışan İşçinin Bu sistemden (BES) Cayma Hakkı Bulunmaktadır:

Yapılan bu düzenleme çerçevesinde, kapsama giren işverenler, bir emeklilik şirketiyle anlaşıp 45 yaşın altındaki tüm çalışanlarını bir emeklilik planına dâhil etmekle yükümlüdür. Ancak işçi, işveren tarafından emeklilik planına dâhil edildiğine ilişkin bildirim yapıldığı tarihten itibaren iki ay içerisinde emeklilik sistemine dâhil olmamayı seçebilir. İşçini "CAYMA" hakkını kullanması durumunda, o tarihe kadar fona ödenen katkı payları, varsa hesabında bulunan yatırım gelirleri ile birlikte, on iş günü içinde işçiye iade edilecektir. Ayrıca, cayma hakkını kullanmayan işçi, bazı durumlarda katkı payı ödemesine ara verilmesini talep edebilecektir.

IX- Bireysel Emeklilik Sisteminde Emeklilik Şartları ve Devlet Katkısı:

İşverenleri tarafından bu kapsamda otomatik olarak bireysel emeklilik sistemine dâhil edilen çalışanların emekli olmaya hak kazanmaları için sisteme giriş tarihinden itibaren en az on yıl sistemde bulunmak koşuluyla 56 yaşını tamamlamaları gerekiyor. Bu durumda çalışan bireysel emeklilik hesabındaki birikimlerinin kendisine bir defada ödenmesini, veya bir yıllık gelir sigortası sözleşmesi uyarınca aylık olarak bağlanmasını talep edebilecektir.

Emekliliğe hak kazanmadan çalışanın sistemden ayrılması mümkün. Ancak bu durumda çalışan devlet katkısının tamamına hak kazanamayacaktır.

Çalışanlar tarafından ödenen katkı paylarına, mevcut bireysel emeklilik sistemi ile aynı koşullara tabi olarak % 25 oranında Devlet katkısı teşviki verilecektir. Cayma süresi sonrasında sistemde devam etmeye karar veren çalışanlara, 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununa göre 1.000 TL tutarında Devlet katkısı sağlanacaktır. Ayrıca, emeklilik halinde hesabındaki birikimi en az 10 yıl süreli yıllık gelir sigortası sözleşmesi kapsamında almayı tercih eden çalışana birikiminin % 5'i oranında ek Devlet katkısı teşviki verilecektir.

X- BES ile ilgili İşverenlere Önemli Yükümlülük ve sorumluluklar Getirilmiştir:

Çalışanların işverenleri aracılığıyla otomatik olarak bireysel emeklilik sistemine dahil edilmesi ile ilgili olarak, hem kamu kesimi işverenleri hem de özel sektör işverenleri tarafından yerine getirilmesi gereken bir takım yükümlülükler bulunmaktadır.

1- İşverenler öncelikle, otomatik katılım için emeklilik planı düzenleme konusunda Hazine Müsteşarlığı tarafından yetkilendirilmiş en az bir emeklilik şirketi ile emeklilik sözleşmesi imzalamak zorundadır. Bu göre, işverenlerin merkez ve/veya taşra birimleri adına emeklilik sözleşmesi imzalanmasına ilişkin olarak yetkili yöneticilerini belirlemesi de gerekmektedir.

2- İşverenlerin sözleşme imzalayacağı şirketin seçiminde, hizmet kalitesi ve çalışanlara sunulan avantajları dikkate almaları gerekmektedir.

3- İşverenler tarafından yerine getirilecek en önemli yükümlülüklerden bir diğeri ise, çalışan tarafından sisteme ödenecek katkı paylarının çalışanın ücretinden kesilerek emeklilik şirketine aktarılmasıdır. İşveren katkı payını zamanında emeklilik şirketine aktarmaz veya geç aktarırsa çalışanın birikiminde oluşabilecek parasal kaybı telafi etmek zorundadır.

4- İşverenler, çalışanların katkı paylarının yönlendirileceği fonlara ilişkin olarak "faiz içeren" veya "faiz içermeyen" şeklinde tercihlerini almak, tercihte bulunmayanlar adına tercihte bulunmak, çalışanın bilgilerini şirkete göndermek ve çalışanın sözleşmesi ile ilgili bir takım taleplerini şirkete iletmekle de yükümlü bulunmaktadır.

Söz konusu bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi işverenin sorumluluğunda olup, yükümlülüklerini yerine getirmeyen işverenlere, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından idari para cezası uygulanması mümkün bulunmaktadır.

XI- Sonuç:

1- Yapılan bu düzenlemeyle, özel ve kamu sektöründe çalışanlardan, **45 yaşını doldurmamış tüm çalışanların, ekonomik gücüne ve isteğine bakılmaksızın iradeleri dışında ZORUNLU** olarak Bireysel Emeklilik Sistemine dahil edilmeleri, evrensel hukuk ilkelerine aykırıdır.

2- Yapılan bu düzenleme, çalışanların yararına olacağı var sayımı ile yapılmış ise, neden tüm çalışanları değil de, sadece 45 yaşın altındaki çalışanları kapsamaktadır? Bundan dolayı da, Bireysel Emeklilik Sistemi, İş Kanunundaki, işverenin işçiye eşit davranma ilkesine ve Anayasamızdaki Eşitlik İlkesine tamamen aykırıdır.

3- Geleceğe yatırım ve tasarruf yapmak amacıyla, bireysel emeklilik sistemine dahil olmak, kişinin iradesine ve gönüllülük esasına tabi olmalıdır. Çalışanların iradesi ve isteği dışında, ücretlerinden zorunlu olarak katkı payı adı altında kesinti yapılmaması yönünde yeni bir düzenlemenin mutlaka yapılmasının doğru ve yararlı olacağı görüşündeyim.

Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı tarafından yetkilendirilmiş Emeklilik Şirketlerin Unvanları aşağıya çıkarılmıştır.

- 1- Aegon Emeklilik ve Hayat A.Ş.
- 2- Allianz Hayat ve Emeklilik A.Ş.
- 3- Allianz Yaşam ve Emeklilik A.Ş.
- 4- Anadolu Hayat ve Emeklilik A.Ş.
- 5- Asya Emeklilik ve Hayat Ş.
- 6- Aviva Emeklilik ve Hayat Ş.
- 7- Axa Hayat ve Emeklilik A.Ş.
- 8- BNP Paribas Cardif Emeklilik A.Ş.
- 9- Cigna Finans Emeklilik ve Hayat Ş.
- 10- Fiba Emeklilik ve Hayat A.Ş.
- 11- Garanti Emeklilik ve Hayat Ş.
- 12- Groupama Emeklilik A.Ş.
- 13- Halk Hayat ve Emeklilik A.Ş.
- 14- NN Hayat ve Emeklilik A.Ş.
- 15- Katılım Emeklilik ve Hayat A.Ş.
- 16- Metlife Emeklilik ve Hayat A.Ş.
- 17- Vakıf Emeklilik Ş.
- 18- Ziraat Hayat ve Emeklilik A.Ş.



NEVİ DEĞİŞİKLİĞİ SONRASI VERGİ İSTİSNASI

İlker BOZ / SMMM - Bağımsız Denetçi

ANAHTAR KELİMELEER: KVK, İntifa Senetleri, Rüçhan Hakkı

Günümüzde artık birçok şirket içinde bulunduğu gereksinimler sonucu nevi değiştirerek limited şirkete veya anonim şirkete dönüşmektedir. Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunlarında nevi değişikliğine dair bazı istisnalar düzenlenmiştir. Bu makalemizde bir Limited Şirketin nevi değiştirerek Anonim Şirket haline dönüşmesi durumunda bilançosunda yer alan taşınmazların ve iştirak hisselerinin satış kazançlarının KVK ve KDVK çerçevesinde sonuçlarını açıklamaya çalışacağız. Değerli okurlar makalemizi kaleme aldığım tarihte gayrimenkuller, iştirak hisse ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışında uygulanmakta olan % 75 oranındaki istisnanın “gayrimenkullerle” ilgili kısmının, %50 oranına indirilmesi talebi görüşülmek üzere TBMM’de gönderilmiştir.

KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN:

Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlarının % 75’lik kısmı kurumlar vergisinden istisna olacağı hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu istisnadan dar mükellefler, kurumlar da dâhil olmak üzere tüm kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilirler.

Taşınmazlar denilince gayrimenkuller, iştirak hisse denilince ise anonim şirketlerin çıkarmış olduğu hisse senetleri ilk akla gelmekle beraber, iştirak hisse senetlerinin yalnızca bununla ibaret olmadığı, bununla birlikte sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait payları, limited şirketlere ait iştirak payları, iş ortaklıkları ile adi ortaklara ait ortaklık

payları ve kooperatif ortaklık paylarının da iştirak hissesi olarak kabul edildiği unutulmamalıdır.

KVK Genel Tebliğinin 5.6.2.3.1 nolu bölümünde “İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerlere iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekmektedir.”

Örneğin, 01.10.2014 tarihinde satın alınan bir taşınmazın 01.10.2016 tarihinden sonraki (01.10.2016 tarih dâhil olmak üzere) bir tarihte satılması durumunda, bu taşınmazın satış kazancı istisnaya konu edilebilecektir.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler zıyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler zıyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

6728 sayılı kanunun 56. maddesiyle değişen paragrafı ile birlikte; Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında aktifte

bulundurma sürelerinin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır hükmü getirilmiştir.

1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Tebliği'nin 5.6.2.3.1.2 nolu bölümünde ise; Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20. maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir, tam ve kısmi bölünme hallerinde, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının iktisap tarihi olarak, devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihi esas alınacaktır.

KVK'nun belirtilen açıklamalar çerçevesinde, devir ve farlılık arz etmeyen nevi değişikliği işlemlerinde de, taşınmaz varlığın iktisap süresinin hesabında, nevi değişikliği işlemi öncesindeki sürenin de iki yıllık süreye dâhil edilmesi gerekmektedir.

Örneğin, (A) LTD.ŞTİ 05.05.2013 tarihinde nevi değişikliği sonucu (B) A.Ş. dönüşmüştür. (A) LTD.ŞTİ.'nin nevi değişikliği sonrası bilançosunda yer alan aktif ve pasif değerler aynen korunmuştur. Nevi değişikliği sonrası (B) A.Ş aktifinde kayıtlı 1.400.000-TL kayıtlı binasını, 4.000.000-TL karşılığında 06.07.2013 tarihinde satmış, satış bedeli nakit olarak tahsil etmiştir. Söz konusu bina limited şirketin nevi değişikliği öncesi olan 01.01.2010 tarihinde şirket aktifinde yer almaktadır.

Satışa konu olan bina limited şirketin aktifine 01.01.2010 tarihinde girdiğinden, satışının ise 06.07.2013 tarihinde yapılması dolayısıyla elde edilen kazancın % 75'i kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

KAZANÇ:(4.000.000-TL-1.400.000-TL)=**2.600.000-TL**

İSTİSNA : (2.600.000-TL * 0,75) = **1.950.000-TL**

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan bir muktezada makalemizi destekler niteliktedir. (B.07.1.GİB.4.06.16.01/2008-KVK-8) Kooperatifin nevi değişikliği sonrası Anonim şirkete dönüşmesi halinde taşınmazların ilk iktisap edildiği tarih ile anonim şirket tarafından satış yapıldığı tarihler arasında en az iki tam yıllık bir sürenin geçmiş olması ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde yer alan diğer şartların da sağlanması halinde söz konusu taşınmazların satışından elde edilecek kazançta anılan istisna hükmü uygulanması mümkündür.

Diğer bir husus ise alış-satış sonucu ortaya çıkan kar miktarı 5 Sıra No.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen tutarı aşması halinde (2017 yılı için 254.072-TL'yi) söz konusu durumun bir Yeminli Mali Müşavir raporuna bağlanması zorunludur. Bu ra-

porun kurum vergisi beyannamesi verilme zamanı olan Nisan 2017 vergi dairesine ibrazı unutulmamalıdır.

KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN:

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında " Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri" KDV istisnası kapsamındadır..

Ayrıca 1 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Uygulama Tebliğinde konu ile bir örneğe yer verilmiştir.

Örnek 9: (Z) Kolektif şirketinin aktifinde kayıtlı ve bir akaryakıt şirketince akaryakıt istasyonu olarak kullanılan binaların, şirketin nev'i değiştirerek limited şirkete dönüşmesi sonrasında satışı yapılacaktır. Söz konusu satış işleminde iki tam yıllık sürenin hesabında, bu binaların limited şirkete dönüşen kolektif şirketin bilançosunun aktifine kaydedildiği tarihin başlangıç tarihi olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bu açıklamalar doğrultusunda yukarıda örnekte verilen (B) A.Ş'nin satmış olduğu bina için (KDVK'nun 17/4-r bendi hükmü gereği) KDV hesaplamayacak, söz konusu bina KDV'den istisna tutulacaktır.

Sonuç: Sermaye şirketlerinin taşınmaz satışları için KVK'nun 5/1-e ve KDVK'nun 17/4-r maddesi kapsamında istisnadan faydalanabilmesi için aranan şartlardan birisi de, satışa konu taşınmazın aktif hesabında bulunma süresi en az iki yıl (730 gün) olmasıdır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. Maddesinde belirtilen hususlar çerçevesinde gerçekleşen tür değişimleri de devir niteliğinde olup, devir halinde, devir suretiyle devralınan taşınmazların edinim tarihi olarak, devir alınan kurumdaki edinim tarihi esas alınacaktır.

YararlanılanKaynak: 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

3568 Sayılı Meslek Yasası



ÖĞRENCİLERE YAPILAN TAHSİL VE TATBİKAT ÖDEMELERİNİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU*

İmdat TÜRKAY / Gelir İdaresi Grup Başkanı

ANAHTAR KELİMELELER: Ücret, tahsil ve tatbikat ödemelerinde istisna, burs ödemeleri, tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlar, tahsil ödemelerinin gider yazılması, vergi tevkifatı.

Önsöz: 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 28'inci maddesine göre, öğrenci ve memurlara tahsil ve tatbikat giderleri karşılığı olarak yapılan bazı ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde ve Türkiye'de tahsilde bulunan öğrenci ve memurlara ücret kapsamında yapılan bu ödemelerin hangi şartlarla gelir vergisinden istisna edileceği ile işverenler tarafından yapılan bu ödemelerin ne şekilde gider yazılacağı önem arz etmektedir. Bu çalışmada, işverenler tarafından yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara yapılan ödemeler, Türkiye'de tahsilde bulunan öğrencilere yapılan ödemeler ile öğrencilere tatbikat dolayısıyla yapılan ödemelerin hangi şartlarla gelir vergisinden istisna edileceği ile ödemeyi yapan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ne şekilde gider yazılacağı hususları kanuni düzenlemeler ve Vergi İdaresinin uygulamaya ilişkin görüşleri doğrultusunda incelenmiştir.

1. Giriş

Ülkemizde uygulanmakta olan vergi sistemimizde eğitim ve öğretimin teşvik edilmesi amacıyla gerek işletmelere gerekse gerçek kişilere yapılan harcamalar noktasında birçok teşvik ve indirimler sağlanmıştır. 2017-2018 Eğitim-Öğretim döneminin başlamasıyla birlikte, özel sektörde faaliyet gösteren işverenler ve bazı kurumlar tarafından Türkiye'de veya yurtdışında tahsilde bulunan öğrencilere verilen bursların gelir vergisi stopajına tabi tutulup tutulmayacağı konusu gündeme gelmektedir. Özellikle üniversitede okuyan öğrencilere özel veya resmi kuruluşlar tarafından verilen bursların ne şekilde gider yazılacağı, ödemeyi yapanlar açısından önem taşımaktadır. Gerçek kişilerin elde ettiği gelirin vergilendirilmesini esas alan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda eğitim harcamalarına yönelik olarak var olan teşviklerden biri de 28'inci maddede yer alan öğrenci ve memurlara tahsil ve tatbikat giderleri karşılığı olarak yapılan bazı ödemelerin gelir vergisinden istisna edilmesidir. Bu çalışmada;

- ✓ Yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paraların gelir vergisinden istisna edilmesinin şartları,
- ✓ Türkiye'de tahsilde bulunan öğrenciye işe (yeme ve içme), ibate (yatma) ve tahsil gideri olarak ödenen paraların gelir vergisinden istisna edilmesinin şartları,
- ✓ Öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masraflarını karşılayanlar tarafından verilen

paraların gelir vergisinden istisna edilmesinin şartları,

- ✓ Öğrenci ve memurlara yapılan ödemelerin Damga Vergisi karşısındaki durumu,
- ✓ Öğrencilere ödenen paraların veya bursların gider yazılıp yazılamayacağı,
- ✓ Öğrencilere yapılan eğitim harcamalarına ilişkin KDV'nin indirim konusu yapıp yapılamayacağı gibi, konular incelenecektir.

2. Ücret ve Ücret Kapsamında Olan Ödemeler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesine göre ücret; işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardır. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez. Anılan maddenin üçüncü fıkrasının (2) numaralı bendinde, "Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler" in de ücret sayılacağı hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunun 62'nci maddesinde ise işverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmış bulunmaktadır. Anılan Kanunun 94'üncü maddesinde tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, bu maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104'üncü maddelere göre vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir. Ücret ödemelerinin ne şekilde vergilendirileceğinin genel esasları ise 128¹ ve 160 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde² açıklanmış bulunmaktadır.

3. Gelir Vergisinden İstisna Edilen Tahsil ve Tatbikat Ödemeleri

Gelir Vergisi Kanununun "Tahsil ve tatbikat ödemelerinde" istisnaları düzenleyen 28'inci maddesinde tahsil ve tatbikat giderleri karşılığı olarak yapılan aşağıda üç bent halinde yazılı ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir.

"1. Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve

1 31.01.1981 tarih ve mükerrer 17237 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
2 21.11.1989 tarih ve 20349 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

* Bu yazıda yapılan açıklamalar, tamamıyla yazarına ait olup, hiçbir şekilde yazarın çalıştığı kurumunu bağlamaz, kurumunun görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez.

memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar (özel müesseseler tarafından yapılan ödemeler, benzeri Devlet öğrenci ve memurlarına verilen miktardan fazla olduğu takdirde, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Asli görev veya memuriyet dolayısıyla alınan ücretler bu istisnaya dahil değildir);

2. Resmi ve özel müesseselere ve şahıslar hesabına Türkiye’de tahsilde bulunan öğrenciye işe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar,

3. Öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masrafları deruhde edenler tarafından verilen paralar.”

GVK’nın 28/1-2 nci bentlerinde yer alan istisna açısından dikkat edilecek kavramlar; madde metninde yer alan “karşılık” ile bentlerde yer alan “öğrenci” ve “memur” olarak durmaktadır. Maddeye göre, yurtdışı ve Türkiye’de tahsilde bulunanlara yapılan ödemelerin vergiden istisna olduğu anlaşılmaktadır. Ancak maddenin 1 inci bendinde resmi ve özel müessese ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde tahsilde bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar ifadesi kullanılmış iken, 2 nci bendinde resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına Türkiye’de tahsilde bulunan öğrenciye ödenen paralar ifadesi kullanılmıştır. Buradaki fark şudur; yabancı memleketlerde tahsilde bulunanlar eğer öğrenci veya memur ise istisnaya tabi olurken; Türkiye’de tahsilde bulunanlar öğrenci ise istisnaya tabi iken memur ise istisnaya tabi olmayacaktır. Çünkü 1 inci bentte öğrenci ve memur ifadesi birlikte kullanılmışken, 2 nci bentte sadece öğrenci ifadesine yer verilmiştir. Burada kanun koyucu hedeflediği amacı gerçekleştirmek için kanun lafzında böyle bir ayırım yapmıştır. Bu nedenle, bu fark sıradan bir ifade olarak değil, olayın mahiyetini ortaya koyan bir ayırım olarak değerlendirilmelidir.³

Söz konusu istisnalar nitelikli eleman yetiştirmeye yönelik istisnalarlardır. GVK’nın 28 inci maddesinin ilk iki bendinde yer alan istisnaların uygulanabilmesi için tahsilde bulunan kişinin ödeme yapan kişi veya kurum adına tahsilde bulunması gerekmektedir. Yapılan ödemeler burs olarak adlandırılmaktadır. Özel kurumlar tarafından yapılan ödemelerin benzeri devlet memuru veya öğrencilerine yapılan ödemeden fazla olduğu takdirde aradaki fark ücret olarak vergilendirilir. Bu aradaki farkın ücret olarak vergilendirilmesi ise aslında bir gelir unsuru olarak değerlendirilemeyecek olan ödemelerin belli bir tutarı aşması durumunda aşan kısmı vergilendirmeye yönelik, vergi kapsamında düzenleme yapan bir hüküm olarak değerlendirilmek mümkündür. Özel kurumlar tarafından yurtdışına tahsile veya staja öğrenci veya hizmet erbabı gönderilmesi durumunda aynı durumdaki kişiye devletin ne kadar ödeme yaptığını öğrenip, fazla yapılan ödemelerin vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Diğer taraftan, yurt dışında tahsilde veya stajda bulunan kişinin asli görevi veya memuriyeti dolayısıyla aldığı ücrete istisna uygulanmaz.⁴

3.1. Evvelce Yapılan veya Gelecekte Yapılacak Hizmetler Karşılığında Yapılan Ödemeler

GVK’nın 28 inci maddesinin başında ve müteakiben tahsilat ve tatbikat giderleri karşılığı ifadesi kullanılmıştır. Gider karşılığı, bizzat tahsilde olanların harcamalarının karşılığı olduğu gibi bu masrafları deruhde edenlerin giderlerinin karşılığı olarak iki manayı çerçeveleyecek biçimde kullanılmıştır. Buradan yola çıkarak gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üstlenilen bu harcamalar, ücret niteliğinde olduğu takdirde gelirlerin elde edilmesi için yapılan gider hükmünde olduğu şeklinde değerlendirilmelidir.

Bilindiği üzere GVK’nın 61’nci maddesinde ücretin tanımı

yapılmış ve maddenin üçüncü fıkrasının 2 numaralı bendine göre, evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler ücret sayıldığı için; hizmet erbabına gelecekte yapılacak hizmetler karşılığı verilen veya sağlanan para, ayın ve menfaatlerin ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Ancak, GVK’nın 28’nci maddesinin 1 ve 2 numaralı bentleri uyarınca, bu bentlerde yazılı şartlarla vergiden müstesna tutulan tahsil ve tatbikat ödemeleri ve bu meyanda burslar; gelecekte yapılacak hizmetler karşılığını teşkil eden ücret ödemesi sayılmakla birlikte, söz konusu istisna hükmü gereğince gelir vergisine tabi tutulmayacaktır. Konu ile ilgili olarak gerekli açıklamalar 128 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre;

“c) Evvelce, Yapılan veya Gelecekte Yapılacak Hizmetler Karşılığında Yapılan Ödemeler:

Gelir Vergisi Kanununun 2361 sayılı Kanunla değişik 61 nci maddesinin üçüncü fıkrasının 2 numaralı bendinde, “Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler”in ücret sayılacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca, hizmet erbabına evvelce yapılan veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığı verilen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 28 nci maddesinin 1 ve 2 numaralı bentleri uyarınca, bu bentlerde yazılı şartla vergiden müstesna tutulan tahsil ve tatbikat ödemeleri ve bu meyanda burslar; gelecekte yapılacak hizmetler karşılığını teşkil eden ücret ödemesi sayılmakla birlikte, söz konusu istisna hükmü gereğince Gelir Vergisine tabi tutulmayacaktır.”

Görüldüğü üzere, ilk iki durumda ödenen burslar evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlar olarak sağlanan menfaat biçiminde olup, söz konusu ödemeler ücret geliri olarak değerlendirilmektedir. Konu hakkında 128 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde GVK’nın 28’inci maddesinin (1) ve (2) numaralı bentleri uyarınca, bu bentlerde yazılı şartlarla vergiden müstesna tutulan tahsil ve tatbikat ödemelerinin ve bu meyanda bursların; gelecekte yapılacak hizmetler karşılığını teşkil eden ücret ödemesi sayılmakla birlikte, söz konusu istisna hükmü gereğince gelir vergisine tabi tutulmayacaktır.

Bu nedenle, tahsil ve tatbikat karşılığı yapılan ödemeler evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığı olarak ücret ödemesi kabul edilecek ve madde kapsamındaki şartlar dahilinde istisnaya tabi olacaktır. Bu tür ödemeler, ücret kabul edildiğinden işveren tarafından gider olarak dikkate alınabilmektedir. Yabancı memleketlerde tahsilde bulunan memurlar fiilen işverene tabi olarak hizmet ifasında bulunamayacak; yurtdışında tahsil faaliyetinde bulunacağı için resmen memur olan ancak fiilen öğrenci olanlar için tahsil karşılığı yapılan ödemeler geçmiş veya gelecek hizmetlerin bedeli sayılarak ücret olarak kabul edilecektir.⁵Şimdi, GVK’nın 28’inci maddesinde üç bent halinde yer alan, tahsil ve tatbikat giderleri karşılığı olarak yapılan ödemelerin hangi şartlarla gelir vergisinden istisna edileceğini inceleyelim.

3.2. Yabancı Memleketlerde Tahsilde ve Stajda Bulunan Öğrenci ve Memurlara Gider Karşılığı Olarak Yapılan Ödemeler

GVK’nın 28’inci maddesinin 1’inci bendinde, “Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda⁶ bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar (özel müesseseler tarafından

3 Emre Akın, Vergi Tekniği ve Mülataat-193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Minyatür Ajans, İstanbul 2016, s.53-54.

4 Kazım Yılmaz, Ücretlerin Vergilendirilmesi, Ce-Ka Yayınları, Haziran 2005 Ankara, s.229-230.

5 Emre Akın, a.g.k., s.56.

6 Staj: Herhangi bir meslek edinecek olan kimsenin geçirdiği uygulamalı öğrenme dönemi ya da bir kimsenin, meslek bilgisini artırmak için bir kurumun bir veya birçok bölümünde çalışarak geçirdiği dönem. (http://www.tdk.gov.tr).

yapılan ödemeler, benzeri Devlet öğrenci ve memurlarına verilen miktardan fazla olduğu takdirde, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Asli görev veya memuriyet dolayısıyla alınan ücretler bu istisnaya dahil değildir) ın gelir vergisinden istisna edileceği hükme bağlanmıştır. Anılan maddenin parantez içi hükmünde de belirtildiği üzere asli görev veya memuriyet dolayısıyla alınan ücretler bu istisnaya dahil değildir. Bu kapsamda, örneğin merkezi Türkiye’de bulunan bir firma tarafından yurtdışında yüksek lisans/doktora yapmak amacıyla gönderilmiş bulunan ücretli personele Türkiye’deki asli görevi nedeniyle yapılan aylık ücret ödemelerinin anılan istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamakta olup; söz konusu ödemelerin ücret kapsamında vergilendirilmesi gerekir. Ancak, yurtdışındaki tahsil için hizmet erbabına gider karşılığı olarak verilen paraların ise benzeri devlet memuruna verilen tutar kadarlık kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi, aşan tutarın da ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekir. Özel müesseseler hesabına yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrencilere gider karşılığı olarak verilen paraların 08.04.1929 tarih ve 1416 sayılı Ecnebi Memleketlere Gönderilecek Talebe Hakkında Kanunun⁷ 13’üncü maddesine göre Milli Eğitim Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı’nca her yıl resmi müesseseler itibarıyla belirlenen tutarın⁸ istisna edilmesi, bu tutarı aşan kısmın ise ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, GVK’nın 28’inci maddesinin (1) numaralı bendi kapsamında yabancı ülkelerde tahsilde veya stajda bulunan öğrencilere burs adı altında yapılan ödemelerin;

- ✓ Öğrencilerin mükellef hesabına yurt dışında eğitim görmesi (madde hükmünde belirtilen sınırlamalar göz önünde bulundurulmak koşuluyla),
- ✓ Yapılan ödemenin yeme ve yatma giderleri ile tahsil giderlerinin karşılanması amacına yönelik bulunması,
- ✓ Ödemenin münhasıran öğrenciye yapılması,
- ✓ Ödeme yapan kurum ile öğrenciler arasında işçi-işveren (hizmet) ilişkisi bulunmaması,

halinde gelir vergisinden istisna edilmesi ve gelir vergisi stopajı yapılmaması gerekir. Örneğin bir üniversite tarafından asistan olarak kendi bünyesinde çalışan birinin yüksek lisans veya doktora yapmak için yurtdışına gönderilmesi ve tahsil gideri için ödeme yapılması durumunda, 1416 sayılı Kanunda yer alan tutar kadarlık kısmın vergiden istisna edilmesi, ancak asistanlık görevi nedeniyle yurtiçinde ödenen asıl ücretin ise vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

3.3. Türkiye’de Tahsilde Bulunan Öğrencilere Yapılan Ödemeler

GVK’nın 28’inci maddesinin 2 numaralı bendinde “Resmi ve özel müesseselere ve şahıslar hesabına Türkiye’de tahsilde bulunan öğrenciye iâşe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar;”ın gelir vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre, resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına Türkiye’de tahsilde bulunan öğrencilere, bu kurum ve kuruluşlar tarafından; yeme ve içme giderleri (iâşe giderleri), yatmak amacıyla (ibate giderleri) yapılan giderlerin gelir5 vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir. Aslında GVK’nın 28 inci maddesinin birinci ve ikinci bendinde yer alan istisnalar aynı amaca yönelik uygulamalardır. Birisi yurtdışında diğeri yurtiçinde öğrenci okutmak veya hizmet erbabını staja göndermektir. Yani koşullarda aynılık vardır. Ancak kanunda bazı farklılıklar bulunmaktadır. GVK’nın 28/2 nci bendinde;

resmi ve özel müesseselere ve şahıslar hesabına Türkiye’de tahsilde bulunan öğrenciye iâşe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar vergiden istisna edilmiştir. Ayrıca, GVK’nın 28/1 inci bendinde yer alan özel sektör kişi ve kurumlarının yaptığı ödemelerde istisna uygulamasında olduğu gibi devletin yaptığı ödemelere göre bir sınırlama yoktur. Düzenleme daha çok işletmelerin kendi bünyeleri dışındaki okullara gönderilen öğrenci ve hizmet erbabı ile ilgili gibi görünmekle birlikte, kurumlar kendi bünyelerinde de okullar kurarak nitelikli eleman gereksinimlerini karşılayabilmektedirler.⁹

GVK’nın 28’inci maddesinin (2) numaralı bendinde yer alan istisna yalnızca öğrencilere ilişkin olup, memur konumunda olan personele uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 61’inci maddesinin üçüncü fıkrasının 2 numaralı bendine göre, evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler ücret sayılmaktadır. Bu hüküm uyarınca, hizmet erbabına evvelce yapılan veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığı verilen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır. Konu ile ilgili olarak 128 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, “...Gelir Vergisi Kanununun 28’inci maddesinin 1 ve 2 numaralı bentleri uyarınca, bu bentlerde yazılı şartla vergiden müstesna tutulan tahsil ve tatbikat ödemeleri ve bu meydana burslar; gelecekte yapılacak hizmetler karşılığını teşkil eden ücret ödemesi sayılmakla birlikte, söz konusu istisna hükmü gereğince Gelir Vergisine tabi tutulmayacaktır.” açıklaması yapılmıştır. Bu hüküm ve açıklamalara göre, resmi kurumlar tarafından veya şirketler, dernek ve vakıflar gibi özel kuruluşlar tarafından öğrencilere verilen burs ücretlerinin gelir vergisinden istisna edilmesi için;

- ✓ Öğrencilerin Türkiye’de tahsilde bulunması,
- ✓ Yapılan ödemenin yeme ve yatma giderleri ile tahsil giderlerinin karşılanması amacına yönelik bulunması,
- ✓ Ödemenin münhasıran öğrenciye yapılması,
- ✓ Ödeme yapan kurum ile öğrenciler arasında işçi-işveren (hizmet) ilişkisinin bulunmaması,

gerekmektedir.

Görüldüğü üzere, bu istisna yalnızca öğrencilere ilişkin olup, memur konumunda olan personele uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Kurumların üst yönetim görevlileri ile ilgili mevzuatına göre mesleğe özel yarışma sınavına tabi tutulmak suretiyle alınan personelin, normal çalışma saatleri dışında veya tatil günlerinde yabancı dil kursuna katılmaları halinde, söz konusu dil kursları için ödenecek ders ücretlerinin belli bir kısmının kurumlarca karşılanması durumunda, yapılan bu ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hakkında sorulan bir soruya Maliye Bakanlığı’nca verilen cevapta, bu istisnanın yalnızca öğrencilere ilişkin olduğu ve memur konumunda olan personele uygulanmasının mümkün bulunmadığı belirtilerek; söz konusu dil kurslarına katılan personel için dil kursunu düzenleyen kuruluşa veya kursa katılan personele ödenecek ders ücretlerinin bir kısmının kurumlar tarafından karşılanması halinde, yapılan bu ödemelerin ücret ödemesi olarak kabul edilerek vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.¹⁰

3.4. Öğrencilere Tatbikat Dolayısıyla Yapılan Ödemeler

GVK’nın 28’inci maddenin (3) numaralı bendine göre, “Öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masrafları deruhde edenler tarafından verilen paralar.” gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu hükme göre, öğrencilere uygulama yapmaları dolayısıyla öğretim müesseseleri

⁷ 16.04.1929 tarih ve 1169 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸ Konu hakkında Millî Eğitim Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan en son “1416 Sayılı Kanun Ve Buna Bağlı Yönetmelik Uyarınca Yurt Dışında Lisans Ve Lisansüstü Öğrenim Gören Öğrencilere Yapılacak Ödemeler Hakkında Tebliğ” 5.6.2017 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁹ Kazım Yılmaz, a.g.k, s. 230-231.

¹⁰ Maliye Bakanlığı’nın 08.05.2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.42/4210-8/ 19176 sayılı özeldesesi.

veya tahsil masrafları deruhte edenler (karşılayanlar) tarafından yapılan ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisna daha çok öğrencilerin işletmelerde yaptıkları staj karşılığı verilen ve bir hizmet karşılığı olarak yapılması bakımından ücret sayılması gereken ödemelere ilişkindir. Üçüncü kişiler tarafından ödenen ücretlere bu istisna uygulanmaz. Ücretin öğretim kurumları tarafından ödenmesi durumunda öğrencinin burslu veya burssuz olmasının bir önemi yoktur. Ücretin tahsil masrafını üstlenenler tarafından ödenmesi durumunda ise, yalnızca bu koşulun olup olmadığına bakılır. Ücret öğrenim masraflarını üstlenen tarafından ödeniyorsa istisna uygulanır. Bu durumda ödemenin ne şekilde ve hangi adla yapıldığının bir önemi yoktur.

Konuyla ilgili olarak 89 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin¹¹, "1.Öğrencilerin tahsil ve tatbikat ücretleri" başlıklı bölümünde; tatbikat dolayısıyla öğrencilere ödenen paranın vergiden istisna edilebilmesi için bu ücretin;

✓ Öğretim müessesesi veya

✓ Tahsil masraflarını deruhte edenler (karşılayanlar-üstlenenler),

tarafından öğrencilere verilmesinin şart olduğu açıklanmıştır. Aynı Genel Tebliğde yapılan açıklamalara göre; ücretin öğretim müessesesi tarafından ödenmesi halinde öğrencinin burslu veya burssuz olmasının bir öneminin olmadığı belirtilmiştir. Ücretin tahsil masraflarını deruhte edenler tarafından ödenmesi halinde ise, sadece bu şartın mevcut olup olmamasına bakılacağı ve şayet, ücret öğretim giderlerini üstlenmiş olanlar tarafından verilmiş ise, ödeme ister burs şeklinde, ister başka bir ad ve şekilde olsun istisna hükmünün uygulanacağı açıklanmıştır. Ayrıca, hizmetin tahsil masraflarını deruhte eden kuruluşa bağlı işveren yanında yapılması halinde de gerekli istisnanın uygulanması gerektiği ifade edilmiştir. Aynı Genel Tebliğde, belirtilen şartları haiz olmayan öğrencilere ödenen paralar, bu kimseler için ücret ödemesi sayılacağı belirtilmiştir. Buna göre, tatbikat dolayısıyla öğrencilere ödenen paranın gelir vergisinden istisna edilebilmesi için bu ücretin; öğretim müesseseleri ve tahsil masraflarını deruhte edenler (karşılayanlar) tarafından öğrencilere verilmesi ile hizmetin öğrenci tarafından bu sıfatının devamı sırasında ve öğrenimi ile ilgili olarak yapılması gerekmektedir. İstisna uygulamasında öğrencinin burslu veya burssuz olmasının bir önemi yoktur. Ancak, öğretim müesseseleri veya tahsil masraflarını deruhte edenler dışındaki kuruluşlar tarafından staj için öğrencilere yapılan ödemelerde istisna uygulanabilmesi için; öğrencilerin burslu olup olmadığına ve bu bursların karşılıklı olup olmadığına bakılacaktır. Bu şartlara göre, söz konusu ödemeler; öğrenci burslu ise istisna edilecek, burslu değil ise ücret olarak gelir vergisine tabi tutulacaktır.¹²

3.5. Tahsilde Bulunanlar İçin Yapılan Giyim Giderleri

GVK'nın 27 inci maddesinin 3 numaralı bendinde yer alan " tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri"ne ait istisnanın, çerçevesi ve içeriği belli değildir. Bununla birlikte, kanunun 28 inci maddesinde resmi ve özel kurum ve kişiler hesabına yutici ve yurtdışında tahsilde bulunanlar için gider karşılığı olarak yapılan ödemeler bakımından ayrı bir istisna hükmü düzenlenmiştir. Tahsilde bulunanların giyim giderlerinin de aynı istisna içinde değerlendirilmemesi için neden yoktur. Buna karşın 27 nci maddede giyim giderleri için ödemeyi yapacak olan yönünden belirleme yapılmadan ayrı bir istisna konulmuş olması bu tür gelirler bakımından ödeyenin durumuna bakılmaksızın çok daha geniş kapsamlı bir istisnanın öngörülmüş olduğu anlamında yorumlanabilir.¹³

4. İşverenler Tarafından Ödenen Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinin Gider Yazılması

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 128 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "Ücretler" başlıklı (V) inci bölümünde; "c) Evvelce, Yapılan veya Gelecekte Yapılacak Hizmetler Karşılığında Yapılan Ödemeler: Gelir Vergisi Kanununun 2361 sayılı Kanunla değişik 61 nci maddesinin üçüncü fıkrasının 2 numaralı bendinde, "Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler" in ücret sayılacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca, hizmet erbabına evvelce yapılan veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığı verilen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 28 nci maddesinin 1 ve 2 numaralı bentleri uyarınca, bu bentlerde yazılı şartla vergiden müstesna tutulan tahsil ve tatbikat ödemeleri ve bu meyanda burslar; gelecekte yapılacak hizmetler karşılığını teşkil eden ücret ödemesi sayılmakla birlikte, söz konusu istisna hükmü gereğince Gelir Vergisine tabi tutulmayacaktır." açıklaması yapılmıştır.

Bu açıklamalara göre; öğrencilere tahsil ve tatbikat nedeniyle yapılan ödemeler istisna kapsamına girmekle beraber ücret olarak kabul edildiğinden, bu ödemelerin işletme açısından gelir vergisi mükellefi ise safi kazancın tespiti için GVK'nın 40/1 inci maddesine göre genel giderler kapsamında gider olarak indirilecektir. Öte yandan, ödemeyi yapan kurumlar vergisi mükellefi ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesi gereğince gider olarak indirim konusu yapacaklardır. Bu hükme göre, yapılan ödemelerin tahsil ödemesi olarak kabul edilebilmesi için;

✓ Öğrencinin Türkiye'de tahsilde bulunması,

✓ Kendisine yeme ve yatma giderleri ile tahsil giderlerinin karşılanması amacına yönelik bir ödemede bulunulması,

✓ Ödemenin münhasıran öğrenciye yapılması,

✓ Ödeme yapan kurum veya şahıslar ile öğrenci arasında hizmet erbabı işveren ilişkisinin bulunmaması, gerekmektedir.¹⁴

Ticari veya zirai faaliyeti bulunan bir şahsi işletmenin veya kurumlar vergisi mükellefi bir kurumun öğrencilere yaptığı bu tür ödemelerin gider yazılması da önemli bir husustur. Bilindiği gibi işle ilgili ve işin önemi ile uyumlu harcamalar Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançla ilgili hükümleri çerçevesinde gider yazılıp kazancın belirlenmesinde indirim konusu yapılır. Öğrencilere yapılan ödemelerin hangi şartlarda gider yazılabileceği özel bir hükümle belirlenmemiştir. Bilindiği üzere, ücret ödemeleri GVK'nın 40/1'inci maddesine göre ticari kazancın safi tutarının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılmaktadır. İşle ilgili olarak ödenen ve ticari kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi için ödenen ücretler, ne ad altında ödenirse ödensin gider yazılabilmektedir. GVK'nın 61'inci maddesinde de evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler de ücret sayılacağından, ileride hizmet akdi ile çalışma yükümlülüğü karşılığında ödenen öğrenci bursları da belirli şartlarla ticari kazancın tespitinde gider yazılabilmektedir.

4.1. Üniversite Öğrencilerine Verilen Bursların¹⁵Gider Yazılması

Bu konuda Maliye Bakanlığı, diğer bazı koşulların yanında işle ilgili olarak verilen, yani burs verilen kişilerin okulu bitirdikten sonra işletmede çalışma yükümlülüğü öngören bir sözleş-

11 29.11.1968 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

12 Ramazan Cenk, Ücretler, Tazminatlar ve Harcırahlar, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1999, s. 564.

13 Yılmaz Özbalci, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1997, s.238.

14 Ramazan Cenk, a.g.k., s.565.

15 Burs: Bir öğrencinin öğrenimini sürdürebilmesi veya bir kimsenin bilgi ve görgüsünü artırması için belli bir süre devlet veya özel kuruluşlarca ödenen aylık para. (<http://www.tdk.gov.tr>).

meye dayanılarak verilen bursların ücret niteliğinde olduğu ve bu çerçevede gider kabul edileceği,¹⁶ burs verilecek öğrenci ile gelecekte hizmet yükümlülüğünü içeren bir sözleşme düzenlenmemesi halinde ise öğrenciye karşılıksız olarak yapılmış bir ödemenin söz konusu olduğu ve ticari gelirin elde edilmesi ile ilişkilendirilemeyeceğinden, bağış olarak değerlendirileceği ve bu durumda, verilen bursların kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesinin mümkün olmadığı görüşündedir. Öte yandan, öğrencilere ödenen bursların hangi esaslar çerçevesinde gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı Gelir İdaresince verilen özelgelerle tespit edilmiş bulunmaktadır. Buna göre,¹⁷ eğitim masrafları karşılanacak kişilerin, okulu bitirdikten sonra burs veren işletmede hizmet yükümlülükleri nedeniyle, çalışacaklarını gösterir bir sözleşmenin düzenlenmesi ve bu durumun vergi incelemesi sırasında inceleme elemanına kanıtlanması; burs verilecek öğrencilerin, Türkiye'nin her tarafında eğitim gören öğrenciler arasında bir yarışma sınavı sonunda kazanan kişilerden olması ve bursun süresinin ve karşılanacak eğitim giderleri miktarının işin önemi ve genişliği ile orantılı olması gerekmektedir.

Esas itibarıyla, öğrencilere verilen bursların gider yazılıp yazılamayacağı konusunda Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu konuda da şuana kadar yasal bir düzenleme yapılmamış olup, konu Gelir İdaresinin vermiş olduğu görüşler çerçevesinde yürütülmektedir.

Öğrencilere verilen bursların gider yazılıp yazılamayacağı ve ödenen KDV'nin indirim yapıp yapılamayacağı hakkında Gelir İdaresince verilen bir görüş:

Bir şirket tarafından, özel okulda okuyan bir öğrencinin tüm eğitim masraflarının şirket tarafından karşılanacağı belirtilerek, söz konusu eğitim masraflarının kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirilip indirilemeyeceği ile katma değer vergisi açısından indirim konusu yapıp yapılamayacağı konusunda özelge talep edilmesi üzerine verilen görüş şöyledir;

-5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, kanunun birinci maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmış olup, ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancından hangi giderlerin indirileceği ise, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı ve Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddelerinde hüküm altına alınmıştır.

-193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 28 inci maddesinin 2 nci bendinde, resmi ve özel müesseseler ile şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan öğrenciye iâşe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar, gelir vergisinden istisna edilmiştir. Konu ile ilgili olarak yayımlanan 128 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "Ücretler" başlıklı (V) inci bölümünün "Evvelce Yapılan veya Gelecekte Yapılacak Hizmetler Karşılığında Yapılan Ödemeler" in yer aldığı (c) bendinde; "Gelir Vergisi Kanununun 2361 sayılı Kanunla değişik 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasının 2 numaralı bendinde, "Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler" in ücret sayılacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca, hizmet erbabına evvelce yapılan veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığı verilen veya sağlanan

para, ayın ve menfaatler ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 28 inci maddesinin 1 ve 2 numaralı bentleri uyarınca, bu bentlerde yazılı şartla müstesna tutulan tahsil ve tatbikat ödemeleri ve bu meyanda burslar, gelecekte yapılacak hizmetler karşılığını teşkil eden ücret ödemesi sayılmakla birlikte, istisna hükmü gereğince gelir vergisine tabi tutulmayacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre; özel müessese ve şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan öğrencilere iâşe (yiyecek) ibate (barınma) ve tahsil gideri ile burs olarak yapılan ödemelerin;

şirket tarafından gider olarak indirim konusu yapılabilmesi için;

✓ Bursun işle ilgili olması, yani burs verilen kişilerin, okulu bitirdikten sonra burs veren işletmede hizmet yükümlülükleri nedeniyle çalışacaklarını gösterir bir sözleşmenin düzenlenmesi ve bu durumun vergi incelemesi sırasında inceleme elemanına kanıtlanması,

✓ Burs verilecek öğrencilerin, Türkiye'nin her tarafından eğitim gören öğrencilerin katılabileceği bir yarışma sınavı sonunda kazanan kişilerden olması,

✓ Verilen burs süresinin ve karşılanacak eğitim giderleri miktarının işin önemi ve genişliği ile orantılı olması,

halinde gelir vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir. Bu kanun hükümleri ve açıklamalar çerçevesinde; yukarıda sayılan şartlar dahilinde, özel okulda eğitim görmekte olan bir öğrencinin tüm eğitim masraflarının şirketin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Yukarıda sayılan şartları gerçekleştiren burslar gider olarak dikkate alınabilirken, bu şartları taşımadan öğrencilere destek ve yardım olsun diye verilen bursların gider olarak dikkate alınmaması gerekmektedir. Çünkü, bu tür burslar tamamen özel amaçla verilmekte olup, işletme/şirketle veya yapılan ticari faaliyetle bir ilgisi bulunmadığı düşünülmektedir. Ancak; yukarıda belirtilen koşulların bulunmaması durumunda ise, diğer bir ifade ile sadece yardım amacı ile verilen bir burs olması halinde, söz konusu burslar için şirket tarafından yapılacak ödemelerin, indirilebilecek giderler arasında sayılmamasından dolayı, kayıtlarda gider olarak gösterilmesi mümkün değildir.

-KDV Kanununun 1/1 inci maddesinde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu, 29/1-a maddesinde; mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini indirebilecekleri, 30/d maddesinde; Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergilerinin indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Buna göre; şirket tarafından öğrenciye yardım amacıyla özel okula yapılan ödemenin Kurumlar Vergisi Kanununa göre kurum kazancının tespitinde kabul edilen bir indirim olması halinde düzenlenen belgede gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün olacak, aksi halde ödenen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.¹⁸

Şirket ortağı olan müdürün çocuğuna yurt dışı eğitimi için ödenecek bursların gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı konusunda Gelir İdaresince verilen görüş:

Konu hakkında bir şirket tarafından sorulan bir soruda; sigortalı olarak çalışan şirket ortağı müdürün kızının yurtdışına

16 R. Bıyık, A. Kıratlı, Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler, Yaklaşım Yayıncılık 2005, s.65-66.

17 Altan YILMAZ, Öğrencilere Verilen Bursların Gelir Ve Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi, Maliye Postası, 1 Ağustos 2008, (Gelir İdaresi Başkanlığının 23/05/2006 tarihli ve GİB.0.03.43/4310- 11/038588 sayılı, 05/02/2003 tarihli ve 5512 sayılı özelgeleri.)

18 www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi (Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 24.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.11.65-90 sayılı özelgesi).

işletme dalında yüksek lisans eğitimi yapmak için göndermek istendiği belirtilerek, şirket tarafından yapılacak bu harcamaların kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirilip indirilemeyeceği hususunda görüş talep edilmesi üzerine verilen görüşte aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

-Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde ücretin tanınının yapıldığı ve evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatlerinde ücret kapsamında olduğu; diğer taraftan aynı Kanunun 28 inci maddesinin 1 inci bendinde tahsil ve tatbikat giderleri karşılığı olarak resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paraların gelir vergisinden istisna edildiği;

-128 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatlerin ücret sayılacağına hükme bağlandığı ve bu hüküm uyarınca, hizmet erbabına evvelce yapılan veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığı verilen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler ücret olarak vergiye tabi tutulacağı, ancak, Gelir Vergisi Kanununun 28 inci maddesinin 1 ve 2 numaralı bentleri uyarınca, bu bentlerde yazılı şartlarla vergiden müstesna tutulan tahsil ve tatbikat ödemeleri ve bu meyandaki bursların; gelecekte yapılacak hizmetler karşılığını teşkil eden ücret ödemesi sayılmakla birlikte, söz konusu istisna hükmü gereğince gelir vergisine tabi tutulmayacağı açıklanmıştır.

-Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Gelir Vergisi Kanununun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40 ıncı maddesinde de ticarî kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebileceği hükmü altına alınmıştır. Bu hüküm ve açıklamalara göre, yurt içinde bulunan öğrencilere verilen burslar gelir vergisinden istisna edilmiş olup;

✓ Eğitim masrafları karşılanacak kişilerin, okulu bitirdikten sonra burs veren işletmede hizmet yükümlülükleri nedeniyle çalışacaklarını gösterir bir sözleşmenin düzenlenmesi ve bu durumun vergi incelemesi sırasında inceleme elemanına kanıtlanması,

✓ Burs verilecek öğrencinin, Türkiye'nin her tarafından eğitim gören öğrenciler arasından bir yarışma sınavı sonunda kazanan kişilerden olması,

✓ Burs süresinin ve karşılanacak eğitim giderlerinin miktarının işin önemi ve genişliği ile orantılı olması,

durumlarında gider yazılması mümkündür. Bu itibarla, şirket de ücretli olarak çalışan ve aynı zamanda şirket müdürü olan şirket ortağının kızının işletme dalında yüksek lisans eğitimi yapması için yurtdışına gönderilmesi durumunda, bu kişiye öğrenimi boyunca karşılıksız olarak sadece yardım amacıyla yapılacak burs ödemeleri genel gider mahiyetinde olmadığından, söz konusu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.¹⁹

5. İstisna Kapsamında Olmayan Ödemelerin Vergilendirilmesi

Yabancı memleketlerde tahsil ve stajda bulunan memur ve öğrencilere, bunun karşılığında yapılan ödemeler, geliri elde eden memur (ücretli) ve öğrencilere benzeri devlet

memuruna ödenen tutarı aşmamak şartıyla gelir vergisinden istisna edilecektir. Belirlenen tutarı aşması halinde ise ücret olarak gelir vergisi tevkifatına tabi olacaktır. Yurtdışında tahsil gideri karşılanan memur ile işveren arasında işçi-işveren ilişkisi varsa, GVK'nın 61 inci maddesi ve 128 seri no.lu GVKGT kapsamında evvelce yapılan veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığı olarak bu ödemelerin yapıldığı kabul edilecek ve ödemeyi üstlenen gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ücret gideri olarak dikkate alınacaktır. Türkiye'de tahsilde bulunulması durumunda ise sadece öğrenci olması durumunda yapılan tahsil ödemeleri vergiden istisna edilecek, öğrenci ile işveren arasında işçi-işveren ilişkisinin olması durumunda ise tahsilde bulunanlara tahsil karşılığında yapılan ödemeler gelir vergisinden istisna olmayacaktır, çünkü bu durumda ücret olarak vergilendirilecektir. Öğrenci olanlar ile işverenler arasında ücretli ilişkisi olmadığından evvelce veya gelecekte yapılacak hizmetlerin karşılığı olması söz konusu olmayacağından, yapılan ödemeler ücret olarak kabul edilecektir. Yapılan ödeme sadece öğrenci açısından istisna olacak, masrafları karşılayanlar açısından ise ücret olarak değerlendirilmediğinden gider olarak dikkate alınmayacaktır.

Tahsil gideri karşılanan öğrenci ile masrafları üstlenenler arasında tahsil ve öğrenimleri bittikten sonra işverene bağlı ve tabi olarak çalışacakları hususunda sözleşme bulunanlar açısından gelecekte yapılacak hizmetlerin karşılığı sayılarak ücret olarak kabul edilecektir. Elde edenler açısından istisna olmadığından yapılan ödeme net tutar kabul edilip brüte tamamlanacak ve bunun üzerinden ücret olarak gelir vergisi tevkifatı yapılacak ve brüt tutar gider olarak dikkate alınacaktır. Sonuç olarak değerlendirme yapılırken, ödeme yapılanın memur mu yoksa öğrenci mi olduğuna dikkat edilecek, daha sonra da gider karşılığı bir ödeme olup olmadığı belirlenerek istisna ve ücret ile gider açısından karar verilecektir.²⁰

İşverenler tarafından söz konusu kişilere yapılan ve istisna kapsamında olmayan ücret ödemeleri için ücret bordrosu düzenlenerek gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ücret olarak vergilendirilen bu ödemelerin de GVK'nın 40/1, 57/3 ve 68/1'inci maddelerine göre ticarî, zirai ve meslekî kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması gerekir. İşverenler tarafından kendi personeline sağlanan ve istisna kapsamında olmayan ödemelerin, net olarak yapılması durumunda ise GVK'nın 96'ncı maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan, "*Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklediği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.*" hükmü gereğince, ödenen ücretin brütünün bulunması ve bu tutar üzerinden hesaplanan verginin işveren tarafından ödenmesi gerekmektedir.

6. Öğrencilere Verilen Burslarda Damga Vergisi Uygulanması

Bir şirket tarafından kendi bünyesinde inşaat teknikeri olarak ücretli çalışan hizmet erbabına yurtiçinde burs verileceği, adı geçen personelin şirkette çalışırken aynı zamanda bir üniversitenin mimarlık bölümünde tahsiline devam ettiği, tahsilini tamamladıktan sonra şirketin proje inceleme departmanında işine devam edeceği belirtilerek; söz konusu personele yapılan ücret ödemeleri üzerinden yapılması gereken kanuni kesintilerin (SGK, ücret geliri, damga vergisi) yapıldığından bahisle, şirket tarafından hizmet erbabına verilen bursun gelir stopaj ve damga vergisine tabi olup olmayacağı ile şirketiniz tarafından bursun gider olarak yazılıp yazılmayacağı hususlarında Gelir İdaresinden görüş talep edilmesi üzerine verilen özelgede;

-Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde ücretin

19 www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 29.04.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-398 sayılı özelgesi).

20 Emre Akın, a.g.k., s. 57-58.

tanımlandığı, aynı Kanunun 28 inci maddesinin 2 nci bendinde ise, resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına Türkiye’de tahsilde bulunan öğrenciye işe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paraların gelir vergisinden istisna edildiğinin hükme bağlandığı; bu hükme göre, şirket tarafından verilen bursların gelir vergisinden istisna edilebilmesi için;

- ✓ Öğrencilerin Türkiye’de tahsilde bulunması,
- ✓ Yapılan ödemenin yeme ve yatma giderleri ile tahsil giderlerinin karşılanması amacına yönelik bulunması,
- ✓ Ödemenin münhasıran öğrenciye yapılması,
- ✓ Ödeme yapan kurum ile öğrenciler arasında işçi-iş-veren (hizmet) ilişkisinin bulunmaması,

gerektiği, konu ile ilgili olarak yayımlanan 128 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasının 2 numaralı bendinde, “Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler”in ücret sayılacağına hükme bağlandığı,

-Bu hüküm uyarınca hizmet erbabına evvelce yapılan veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığı verilen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler ücret olarak vergiye tabi tutulacağı, ancak Gelir Vergisi Kanununun 28 inci maddesinin 1 ve 2 numaralı bentleri uyarınca, bu bentlerde yazılı şartla müstesna tutulan tahsil ve tatbikat ödemeleri ve bu meyanda burslar; gelecekte yapılacak hizmetler karşılığını teşkil eden ücret ödemesi sayılmakla birlikte söz konusu istisna hükmü gereğince gelir vergisine tabi tutulmayacağı,

-Diğer taraftan, hizmet erbabı ile şirket arasında bir hizmet ilişkisinin bulunduğu ve sosyal güvenlik kesintileri ile gelir vergisi ve damga vergisi kesintileri yapılmaya devam edildiği, ayrıca adı geçen ücretliye verilen bursun ileride şirketin personelinin eğitilmesi için bu yönde istihdam edilmesi amacıyla verildiği belirtilmekte olup, verilen söz konusu burs yukarıda açıklanan şartları taşımadığından gelir vergisinden istisna edilmesinin söz konusu olmayacağı, açıklanmıştır.

-Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, kanunun birinci maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmış olup, ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancından hangi giderlerin indirileceği ise, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı ve Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddelerinde hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan, yurt içinde bulunan öğrencilere yapılan burs ödemelerinin şirket tarafından gider olarak indirim konusu yapılabilmesi için;

- ✓ Bursun işle ilgili olması, yani burs verilen kişilerin, okulu bitirdikten sonra burs veren işletmede hizmet yükümlülükleri nedeniyle çalışacaklarını gösterir bir sözleşmenin düzenlenmesi ve bu durumun vergi incelemesi sırasında inceleme elemanına kanıtlanması,
- ✓ Burs verilecek öğrencilerin, Türkiye’nin her tarafından eğitim gören öğrencilerin katılabileceği bir yarışma sınavı sonunda kazanan kişilerden olması,
- ✓ Bursun süresinin ve karşılanacak eğitim giderleri miktarının işin önemi ve genişliği ile orantılı olması,

gerekmektedir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında kimlerin hangi ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapacakları sayılmış olup, aynı fıkranın birinci bendinde ise hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup, ücret sayılan ödemelerden, (istisnadan faydalananlar hariç) 103 ve 104 üncü maddelere göre gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır. Bu itibarla,

şirket tarafından adı geçen personele burs adı altında yapılan ödemenin ücret olarak değerlendirilmesi ve söz konusu ödeme üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Diğer taraftan, söz konusu ücret ödemelerinin Gelir Vergisi Kanununun 40/1 inci maddesine göre kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

-Diğer taraftan, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 nci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu, bu Kanundaki kağıtlar teriminin yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği; 9 uncu maddesinde bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda kağıtların damga vergisinden müstesna olduğu hükümleri yer almıştır. Kanuna ekli (1) sayılı Tablonun IV/1-b bölümünde; maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtların binde 07,59 nispetinde damga vergisine tabi tutulacağı hükümlerine yer verilmiştir. Buna göre, şirket bünyesinde inşaat teknikeri olarak ücretli çalışan hizmet erbabına şirket tarafından yapılan burs ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtlar için Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tabloda herhangi bir damga vergisi istisnasına yer verilmemiş olduğundan, söz konusu ödemeler nedeniyle düzenlenen kağıtların Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV/1-b bölümüne göre damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.²¹

7. Sonuç

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre; işverenler tarafından yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara yapılan ödemeler, Türkiye’de tahsilde bulunan öğrencilere yapılan ödemeler ile öğrencilere tatbikat dolayısıyla yapılan ödemeler belirli şartlarla gelir vergisinden istisna edilmiş olup ödemeyi yapan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan bu kapsamdaki ödemelerde ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde belirlenen şartlar çerçevesinde gider yazılabilmektedir. Ülkemizin geleceği olan gençlere yani tahsil yapan öğrencilere kurumlar tarafından yapılacak burs ödemeleri veya diğer ödemeler her açıdan teşvik edilmelidir. Vergi kanunlarında yer alan eğitimi teşvik edici istisna ve indirimler bu nedenle işverenleri teşvik edici bir fonksiyona sahiptir.

KAYNAKÇA

1. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
2. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
3. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu
4. 89, 128, 160 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
5. Kazım Yılmaz, Ücretlerin Vergilendirilmesi, Ce-Ka Yayınları, Haziran 2005, Ankara
6. Emre Akın, Vergi Tekniği ve Mütalaat-193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Minyatür Ajans, İstanbul 2016
7. Ramazan Cenk, Ücretler, Tazminatlar ve Harcırahlar, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1999
8. www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi

21 www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 13.07.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-1256-484 sayılı özelgesi).

YARGI KARARLARI

T.C.
DANIŞTAY
DOKUZUNCU DAİRE
Esas No : 2015/10497
Karar No : 2015/11497

Özet: Varsayım ve kıyas yoluyla genel ve ortak bir değerlendirmede bulunmak suretiyle yapılan vergilendirme işleminde yasal isabet bulunmadığı hk.

3065/md.1,28

İstemin Özeti: Davacı şirketin 2012 yılı hesaplarının incelenmesi sonucu düzenlenen ve devreden katma değer vergisi tutarının azaltılmasına ilişkin 09.05.2014 tarih ve 2014-B569/2 sayılı vergi inceleme raporu ile bu rapor uyarınca 2014/Haziran döneminden Temmuz dönemine devreden katma değer vergisi tutarının 30.205.833,81 TL olarak düzeltilmesine dair davalı idarenin 08.08.2014 tarih ve 13286 sayılı işleminin iptali istemiyle açılan davayı reddeden İstanbul 6. Vergi Mahkemesi'nin 27/02/2015 tarih ve E:2014/1966, K:2015/501 sayılı kararının; dilekçede ileri sürülen sebeplerle bozulması istenilmektedir.

Cevabın Özeti: Cevap verilmemiştir.

Tetkik Hakimi'nin Düşüncesi: İleri sürülen iddialar usule ve hukuka uygun Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerekeceği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince işin gereği görüldü:

Dosyanın tekemmül ettiği görüldüğünden yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmeyerek işin esasına geçildi;

Uyuşmazlıkta, davacı şirketin 2012 yılı hesaplarının incelenmesi neticesinde tanzim edilen ve devreden katma değer vergisi tutarının 202.896,38 TL azaltılmasına ilişkin 09.05.2014 tarih ve 2014-B569/2 sayılı vergi inceleme raporu ile bu rapor uyarınca 2014/Haziran döneminden Temmuz dönemine devreden katma değer vergisi tutarının 30.205.833,81 TL olarak düzeltilmesine ilişkin davalı idarenin 08.08.2014 tarih ve 13286 sayılı işleminin iptali istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararının bozulması istenilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 29. maddesinde, "İkmalen vergi tarhi, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir." hükmü yer almaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde de Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve ser-

best meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi oldukları düzenlenmiştir.

Aynı Kanun'un 28. maddesinde ise "Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için %10'dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, %1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir." hükmüne amirdir.

Anılan Kanun hükmü uyarınca çıkarılan 24.12.2007 gün ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında ise "(1) Mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları;

a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için, %18

b) Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, %1

c) Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, % 8 olarak

tespit edilmiştir." hükmü bulunmaktadır.

Aynı Kararın devamında yer alan (T) sayılı listenin 4. maddesinde de "Buğday unu, buğday unundan imal edilen ekmekler (kepekli olanlar dahil, diğer katkı maddeliler hariç), yufka," ifadesi ile katma değer vergisi oranı %1 olan ürünler belirlenmiştir.

Vergi Mahkemesi kararıyla; Bakanlar Kurulu Kararının yukarıda yer alan maddesinde, buğday unundan imal edilen ekmekler için parantez içi hüküm olan "kepekli olanlar dahil, diğer katkı maddeliler hariç" ifadesine yer verilerek hangi ekmeklerin %1, hangi ekmeklerin % 8 katma değer vergisine tabi olacağı konusunda genel bir çerçeve çizildiği, parantez içi hükümde "diğer katkı maddeliler hariç" ibaresi kullanıldığı ve söz konusu katkı maddeleriyle ilgili olarak herhangi minimum ya da maksimum oran belirlemesi yapılmadığı, Türk Gıda Kodeksi Genel Tebliğlerinde belirtilen oranlarda veya daha fazla, farklı bir katkı maddesinin ilave edilmesi durumunda söz konusu ekmeğin mahiyeti değişeceği ve farklı bir ekmek çeşidi haline geleceği ve mezkur Bakanlar Kurulu Kararı ile (II) sayılı listeye göre % 8 katma değer vergisi oranına tabi olacağı; bahsi geçen Bakanlar Kurulu Kararı'na göre buğday unundan üretilen diğer katkı maddeli ekmekler % 8 oranında katma değer vergisine tabi olup bu katkı maddesinin eser miktarda kullanılmasının bir önemi bulunmadığı, zira katma değer vergisi oranlarını belirleyen söz konusu kararın bu yönde bir belirlemesinin bulunmadığı, dolayısıyla undan üretilen ekmekte az da olsa katkı maddesi kullanılması durumunda tabi olacağı katma değer vergisi oranının %8 olması gerektiği sonucuna varılarak davanın reddine karar verilmiştir.

Davacı şirketin gerek dava dilekçesinde gerekse temyiz dilekçesinde, eser miktarda katkı maddesi bulunan ürünlerin reçetelerinde bu katkı maddelerinin yer almadığı, ürün

içerik bilgisinde yer alan “eser miktarda yumurta, susam ve süt ürünü içerebilir” şeklindeki ibarelerin amacının bu ürünlerin üretildiği hat üzerinde yumurta, susam, süt ve süt ürünü içeren başkaca ürünlerin üretiliyor olması nedeniyle çapraz bulaşma yaşanabilmesi ihtimali ve alerjen uyarılarının yapılmasının Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğlerle zorunlu tutulmasından kaynaklandığı, ekmek yapımında kullanılan katkı maddelerinin buğday unundan üretilen ekmek tanımını ve muhteviyatını değiştirmede, içerik itibarıyla buğday ununun yanı sıra ekmeğin niteliğini değiştirecek miktarlarda diğer tahıl türlerinin kullanılmasıyla üretilen ekmekler için zaten % 8 oranında katma değer vergisi uygulandığı ancak inceleme raporunda bunlara ilişkin herhangi bir değerlendirme yapılmadığı ileri sürülmüş olup, bu hususların açıklığa kavuşturulması bakımından, söz konusu ekmeklerde gerçekten çapraz bulaşma ihtimalinin olup olmadığının var ise sözü edilen bu maddelerin ekmeğin içeriğini değiştirip değiştirmediğinin bilirkşi inceleme yapılmak suretiyle tespiti ile bunun sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken; varsayım ve kıyas yoluyla ekmeklere eklenen tüm maddelerin oran ve ekmek içeriğine olan etkilerine bakılmaksızın genel ve ortak bir değerlendirmede bulunmak suretiyle yapılan vergilendirme işlemlerinde ve yazılı gerekçeyle davayı reddeden mahkeme kararında yasal isabet bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne, İstanbul 6. Vergi Mahkemesi’nin 27/02/ 2015 tarih ve E:2014/1966, K:2015/501 sayılı kararının bozulmasına, bu kararın tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 26/10/2015 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

T.C.

DANIŞTAY

YEDİNCİ DAİRE

Esas No : 2013/4184

Karar No : 2016/3549

Özet: Vergi tekniği raporunun, vergi/ceza ihbarnamelerinin dayanağı vergi inceleme raporuyla birlikte tebliğ edilmemesinin, savunma haklarının kullanılmasını da engelleyen, esasa etkili şekil hatası olduğu, dolayısıyla işlemleri hükümsüz kılacağı hk.

213/md.34,35

Temyiz İsteminde Bulunan: Antalya Vergi Dairesi Bşk. lığı (Düden Vergi Dairesi Md.lüğü)

Vekili: Av. ...

Karşı Taraf: ... ile ...

İstemin Özeti: İkrazatçılık faaliyetinde bulunduklarından bahisle, vergi inceleme raporuna dayanılarak, davacılar adına, 2008 yılının değişik ayları için salman banka ve sigorta muameleleri vergisine ve kesilen vergi ziyası cezasına ve 2008 yılı için kesilen özel usulsüzlük cezasına ilişkin işlemleri; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 34’üncü maddesi ile 35’inci maddesinin 2’nci fıkrası hükümleri ile amaçlanan, talep veya dava hakkının gereği gibi kullanılması olduğundan, vergilendirmenin dayanağı takdir ko-

misyonu kararı veya inceleme raporunun ihbarname ile birlikte ilgisine tebliğ edilmemesinin, tarhiyatı hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili şekil hatasına vücut vereceği; olayda; dava konusu edilen işlemlerin maddi dayanağını oluşturan tespitleri içeren, davacıların savunma hakkını tam anlamıyla kullanmasını sağlayacak olan vergi tekniği raporunun, vergi/ceza ihbarnamelerinin dayanağı vergi inceleme raporuyla birlikte davacılar tebliğ edilmemesi, esasa müessir şekil hatası olup, işlemleri hükümsüz kıldığından, dava konusu işlemlerde hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle iptal eden Antalya Birinci Vergi Mahkemesinin 01.02. 2013 gün ve E:2012/457; K:2013/107 sayılı kararının; tebliği gereken tarhi öngören inceleme raporu olduğu, o raporun da tebliğ edildiği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: Savunma verilmemiştir.

Tetkik Hakimi’nin Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, 2577 sayılı Kanun’un 49’uncu maddesinin Tıncı fıkrasında sayılan bozma nedenlerine uymadığından, temyiz istemi reddedilerek kararın onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüldü:

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yurarda açıklanmış bulunan mahkeme kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine; kararın onanmasına; kararın tebliğ tarihini izleyen on beş (15) gün içinde Danıştay nezdinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 30.3.2016 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

KARŞI OY

Dosyasının incelenmesinden; ikrazatçılık faaliyetinde bulunduklarının vergi tekniği raporuyla tespit edildiğinden söz edilerek, bu rapordaki tespitler esas alınarak düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak tesis edilen işlemlerin iptali istemiyle açılan davada, mahkemece vergi tekniği raporunun ihbarnameler ekinde tebliğ edilmemesinin davacıların savunma hakkını da kısıtlayan işlemleri hükümsüz kılan esasa etkili bir şekil hatası olduğu gerekçesiyle dava konusu işlemlerin iptaline karar verildiği anlaşılmış ise de, vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemiş olması esasa etkili bir şekil hatası olmadığı gibi, vergi tekniği raporu davalı idarenin savunması ekinde dosyaya sunulmakla bu eksikliğin yargılama aşamasında giderildiği de görüldüğünden, dolayısıyla davalı idarenin savunmasına karşı ikinci dilekçeyle cevap verme hakkı bulunan davacıların savunma hakkının kısıtlanması söz konusu olmadığından, işin esasının incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekirken, açıklanan gerekçeyle verilen kararda isabet görülmemiştir.

Bu nedenle, mahkeme kararının bozulması gerektiği oyu ile Dairemizin kararına katılmıyoruz.

ÖZELGELER

T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Sayı : 64597866-125.05-

28.07.2017

Konu : Kurumun aktifinde yer alan iştirak hisselerinin vadeli satışının zararlar sonuçlanması durumunda zararın indirim konusu yapıp yapılmayacağı hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, irketinizin aktifinde 2 yıldan fazla süreyle bulundurduğu iştirak hisselerini 2015 yılında vadeli olarak sattığı ve bu satıştan zarar ettiği, irketiniz ile iştirak hisselerini satın alan irket arasında düzenlenen protokol gereğı satış bedelinin yaklaşık % 30'luk kısmının 2015, 2016, 2017 yıllarında tahsil edileceğı ve söz konusu tahsilatların yapılmaya başlanıldığı, yine yapılan protokol gereğı satış bedelinin yaklaşık % 70'lik kısmının ise 2018, 2019, 2020 yılları içerisinde tahsil edileceğı, bu satış işleminden doğan zararın % 75'lik kısmının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alındığı belirtilerek, mevcut yasal düzenlemelere bağılı olarak satıştan doğan zararın ne kadarlık kısmının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna olduğu, bu istisnanın, satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulacağı, ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesinin şart olduğu, bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden, istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı belirtilmiştir.

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise; iştirak hisseleri 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 edilemeyeceğı belirtilmiştir.

Konuyla ilgili olarak 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 5.6. Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı başlıklı bölümünde detaylı açıklamalar yapılmış olup, 5.6.2.3.2. Satış kazancının fon hesabında tutulması başlıklı bölümünde;

“Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışında kazanç, satış

işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

...

Peşin satışlarda olduğu gibi vadeli satış halinde de satıştan doğan kazanç kısmının % 75'i, beş yıl süreyle özel bir fon hesabında tutulmak şartıyla satışın yapıldığı dönemde istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, satış bedelinin tamamının, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. Bu nedenle, mükelleflerin istisna uygulayabilecekleri kazanç tutarını doğru olarak belirlemeleri gerekmektedir.

...

Örnek 2: Maliyet bedeli 200.000.- YTL olan bir taşınmaz, 2007 yılında 1.000.000.- YTL'ye vadeli olarak satılmıştır. Satışa ilişkin tahsilat 2007 yılında 300.000.- YTL, 2008 yılında 300.000.- YTL, 2009 yılında 300.000.- YTL ve 2010 yılında 100.000.- YTL olarak gerçekleştirilecektir. Ancak kurum, kazancın % 75'ini (800.000 x % 75 = 600.000.- YTL) 2007 yılı içinde özel bir fon hesabına almış bulunmaktadır.

2010 yılında tahsil edilen 100.000.- YTL'ye isabet eden [(100.000 x % 80) x % 75=] 60.000.- YTL kazanç kısmı için istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu kazanç tutarına istisna uygulanmış olması halinde, istisnaya konu olan 60.000.- YTL nedeniyle 2007 hesap dönemine ilişkin olarak tahakkuk etmesi gereken kurumlar vergisi (geçici vergi dahil) vergi ziyaya uğramış olacağından vergi aslı, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

2007 yılı beyannamesinin verilmesi sırasında, mükellef kurum tarafından, satıştan elde edilen kazanç 800.000.- YTL olmasına rağmen, istisna kazanç tutarının [(900.000 x % 80) x % 75=] 540.000.- YTL olarak uygulanması halinde, vergi ziyainın varlığından bahsedilemeyecektir.”

açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda belirtilen hüküm ve açıklamaların birlikte değerlendirilmesinde; irketinizin en az iki tam yıl süreyle aktifinde yer alan iştirak hisselerinin satışının zararlar sonuçlanması halinde, bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) % 75'inin kanunen kabul edilmeyen gider sayılarak kurumun istisna dışı diğer faaliyetlerinden doğan kazançlardan indirilmesi mümkün olmayacak, bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) kalan % 25'inin ise gider olarak matrahın tespitinde dikkate alınabilmesi mümkün olacaktır.

Öte yandan, vadeli satışlarda satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi, istisnadan yararlanacak tutarın belirlen-

mesi açısından önem arz etmekte olup zararlı satışlarda satış bedelinin iki yıldan uzun bir sürede tahsil edilmesi bu zararın % 75'lik kısmının kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmasına engel teşkil etmeyecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı

Sayı :64597866-105[267-2016]-15442

17.08.2017

Konu : Kat karşılığı olarak yapılan arsa teslimlerinde belge düzeni hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formlarınızda; şirketiniz ile ' (müteahhit firma) arasında 17.03.2010 tarihinde "Düzenleme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi" imzalandığı, şirketiniz ile müteahhit firma arasındaki paylaşım oranının % 50 olarak belirlendiği, müteahhit firmaya isabet eden arsa payının mülkiyet devrinin inşaatın bitimini müteahhit şirketinize isabet eden bağımsız birimlerin teslimi karşılığında yapılacağı, kaba inşaatın tamamlanması sürecinde müteahhit firma tarafından kendi payına isabet eden iş yeri mahiyetindeki bağımsız birimlerin bir kısmının nakit karşılığı satıldığı, müteahhit firma tarafından satılan bağımsız birimlere isabet eden ve şirketiniz uhdesinde bulunan arsa paylarına ait mülkiyetlerin doğrudan müşterilere devrinin talep edildiği belirtilerek;

- Şirketiniz aktifine kayıtlı arsaya ilişkin faturanın, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu, diğer bir ifadeyle inşaatın tamamlanarak arsa karşılığı bağımsız birimlerin şirketinize teslim edildiği tarihte düzenlenmesinde herhangi bir sakınca bulunup bulunmadığı ile faturada, arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden genel oranda KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı,

- Müteahhit firma tarafından şirketinize teslim edilecek bağımsız birimlerin bedelinin müteahhit firmanın muhasebe kayıtlarından tespiti mümkün olduğundan "inşaat maliyet bedeli + müteahhit kâr marjından" oluşan bir bedel ile şirketinize fatura edilmesinin, karşılığında şirketiniz tarafından müteahhit firmaya devredilecek arsa payı için de aynı bedelli bir fatura düzenlenmesinin mümkün olup olmayacağı,

- İnşaat tamamlanmadan müteahhit firmaya ait kısım üzerinden, müteahhit firma tarafından yapılan satışlar için şirketinizin fatura düzenlemek mecburiyetinde olup olmayacağı

hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I- 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU UYGULAMASI

Vergi Usul Kanununun;

- 227'nci maddesinde; "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla

olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."

- 229'uncu maddesinde; "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.",

- 231'inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde; "Fatura malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir."

- 232'nci maddesinde; "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere, vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin (1/1/2017 tarihinden geçerli olmak üzere) 900,00 TL'yi geçmesi veya bedeli (1/1/2017 tarihinden geçerli olmak üzere) 900,00 TL'den az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapının fatura vermesi mecburidir.",

- 267'nci maddesinde, "Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emseline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici

kağıtlar olarak muhafaza edilir.

Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan imalatla ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.»

hükümleri yer almaktadır.

Bunun yanı sıra, genel itibariyle, kat/arsa karşılığı inşaat işlerinde;

- Arsa karşılığı olmak üzere arsa sahibine daire/işyeri verilmesi durumunda, karşılığı aynı olan bir taahhüt söz konusudur. Arsa sahibi arsasının bir kısmını müteahhide devretme, müteahhit ise bunun karşılığında inşa edeceği dairelerin/işyerlerinin bir kısmını arsa sahibine devretme taahhüdünde bulunmaktadır.

- Arsa sahibi, arsasının belli bir payını devretmiş olup, karşılığında müteahhidin verdiği dairelere, işyerlerine veya belli bir nakit paraya sahip olmaktadır. Arsa payının bir kısmı ise arsa sahibinde kalmakta, bu kalan kısım da müteahhit tarafından kendisine verilen dairelerin arsa payına isabet etmektedir.

- Arsa sahibi ticari işletme bakımından bu işlem sonucunda arsası aktifinden çıkmakta olup, bunun karşılığında dairelere, işyerlerine veya belli bir nakit paraya sahip olmaktadır. Ticari işletmenin müteahhide devretmediği arsa payı, müteahhitçe verilen dairelere/işyerlerine isabet ettiği için ticari işletmenin bu iktisadi kıymetleri kayıtlarına arsa payı dâhil olarak kaydetmesi gerekmektedir.

- Müteahhit ise, inşa ettiği dairelerden/işyerlerinden bir kısmını arsa sahibine vermekte ve bunun karşılığında elde ettiği iktisadi kıymet ise, arsa sahibinden devraldığı (müteahhide kalan dairelere/işyerlerine isabet eden) arsa payı olup, arsa sahibine bırakılan dairelerin/işyerlerinin karşılığında müteahhit kendisinde kalan dairelere/işyerlerine isabet eden arsa payını devralmaktadır.

Ayrıca, kat/arsa karşılığı inşaat işlerinde, arsa karşılığında daire/işyeri teslimi, karşılıklı olarak eş zamanlı olarak gerçekleşmektedir. Dolayısıyla, arsa sahibinin arsa tesliminin ticari nitelikli olması durumunda arsa için, müteahhidin ise arsa sahibine teslim ettiği bağımsız birimler için, eş zamanlı olarak gerçekleşecek arsa ve daire/işyeri teslim tarihinden itibaren yedi gün içerisinde fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Buna göre;

1- Müteahhit tarafından, şirketinize teslim edilen bağımsız birimler (daireler/işyerleri) için, bağımsız birimlerin şirketinize teslimini müteakip azami yedi gün içinde bağımsız birimlerin emsal bedelleri üzerinden şirketiniz adına fatura düzenlenecektir.

213 sayılı Kanunun 267'nci maddesinde, emsal bedelin tespitinde yer alan esasların sıra ile uygulanacağı hük-

me bağlanmıştır. Bu nedenle şirketinize teslim edilecek dairelerin emsal bedeli tespit edilirken madde hükmünde yer alan sıralamaya uyulması gerekmektedir.

Bu itibarla söz konusu maddede yer alan emsal bedel tespitinde ilk sıra ortalama fiyat esaslı olup bu esasta emsal bedeli belirlenecek malın değerlemesinin yapılacağı ayda veya daha önceki aylardaki satış bedelleri ve miktarlarına dayanılarak emsal bedeli belirlendiğinden söz konusu olayda ilgili aylara ait bir satış görülmemesi halinde bu esasın kullanılması mümkün değildir.

Ortalama fiyat esasının kullanılması mümkün değilse sıradaki esas olan maliyet bedeli esasının kullanılması gerekmektedir. Maliyet bedeli esasında ise malın maliyet bedeline toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için %10 eklenerek emsal bedel belirlenmektedir. Arsa karşılığı olmak üzere arsa sahibine daire verilmesi durumunda karşılığı aynı olan bir taahhüt söz konusudur. Aynı taahhütler olmasına rağmen, söz konusu olayda maliyet bedelinin belirlenmesi mümkün olduğu takdirde 213 sayılı Kanunun 267'nci maddesinde yer alan bu esasın kullanılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak söz konusu olayda maliyet bedeli esasının kullanılması da mümkün olmazsa takdir komisyonunca takdir esasına göre belirlenecek olan emsal bedeli dikkate alınmak suretiyle söz konusu faturanın düzenlenmesi gerektiği tabiidir.

Diğer taraftan müteahhit firmaya teslim edilen arsa payı içinse, şirketiniz tarafından, şirketinize teslim edilen bağımsız birimler için tespit edilen emsal bedel üzerinden, yine azami yedi gün içinde müteahhit firma adına arsa satış faturası düzenlenmesi gerekmektedir.

2- Müteahhit firma tarafından, inşaatlar devam ederken, kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden kendi payına isabet eden konut, işyeri gibi bağımsız birimlerin üçüncü şahıslara satışının gerçekleştirildiği durumda, müteahhit firmanın yapmış olduğu satışlara ilişkin olarak, şirketinizce fatura düzenlenmesi söz konusu olmayacaktır.

II- 3065 SAYILI KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU UYGULAMASI

Katma Değer Vergisi Kanununun;

- 1/1'inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi tutulacağı,

- 2/1'inci maddesinde, teslimin bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu,

- 2/5'inci maddesinde, trampanın iki ayrı teslim olduğu,

- 4/2'nci maddesinde, bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her birinin ayrı işlem olduğu, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergiye tabi tutulacağı,

- 10'uncu maddenin (a) bendinde, vergiyi doğuran olayın, malın teslimi ve hizmetin ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılması ile (b) bendinde malın teslimin-

den veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi ile meydana geleceği,

- 27/1'inci maddesinde ise bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu

hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, KDV oranları KDV Kanununun 28'inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurula Kararnamesine ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, bu listede yer almayan vergiyi tabi işlemler için %18 olarak tespit edilmiştir.

Bunun yanı sıra, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/B-8.) bölümünde,

“8. Arsa Karşılığı İnşaat İşleri

Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir. Karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin KDV karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır.

8.1. Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi KDV'ye tabidir.

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmaz.

8.2. Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi

Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan teslimlerde, emsal bedel üzerinden KDV uygulanır.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı 60 No.lu KDV Sirkülerinin “Arsa Karşılığı İnşaat İşleri” başlıklı (1.8) bölümünde de;

“...

Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibarıyla arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır. Taşınmazda teslim kural olarak tescil ile gerçekleşmekle birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna terk edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

Dolayısıyla, arsa sahibinin arsa tesliminin ticari nitelikli olması durumunda arsa için, müteahhidin ise arsa sahibine teslim ettiği bağımsız birimler için, vergiyi doğuran ola-

yın vuku bulunduğu tarih itibarıyla eş zamanlı olarak fatura düzenlemesi gerekmektedir.

Buna göre;

- Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

- Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır.

- Vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhitten arsa sahibine yapılacak bağımsız birim teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada bağımsız birimin niteliğine göre emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden %1 veya %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

Öte yandan, her iki teslimde de işlem bedelinin emsaline göre açıkça düşüklük göstermesi halinde KDV Kanununun 27/3'üncü maddesine göre işlem yapılacağı tabiidir.

...” ifadelerine yer verilmiştir.

Buna göre;

1- Kat karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhit firmanın arsa karşılığı yapacağı bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibarıyla arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır. Bu durumda, şirketinizin aktifinde bulunan arsa için vergiyi doğuran olay, müteahhit firmanın arsa karşılığı yapmış olduğu bağımsız birimleri şirketinize teslimiyle gerçekleşmektedir. Dolayısıyla, şirketinizce söz konusu arsa teslimine ilişkin olarak, müteahhit firma tarafından şirketinize teslim edilen bağımsız birimlerin emsal bedelleri üzerinden (arsa payı dahil), genel oranda KDV hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir.

2- Müteahhit firma tarafından, inşaatlar devam ederken, kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden kendi payına isabet eden konut, işyeri gibi bağımsız birimlerin üçüncü şahıslara satışının gerçekleştirildiği durumda, müteahhit firmanın yapmış olduğu satışlara ilişkin olarak Şirketinizce KDV hesaplanması söz konusu değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı****Sayı : 62030549-125[6-2015/417]-****27.07.2017**

Konu : Aktife kayıtlı aracın çalınması dolayısıyla sigortadan alınan tazminatın vergilendirilmesi hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketin aktifinde bulunan ve kayıtlı değeri 9.279,66 TL olan motosikletin 16/07/2015 tarihinde çalındığı, sigorta şirketinden 30/09/2015 tarihinde 10.000,00 TL tazminat alındığı belirtilerek, tazminat tutarının tamamının mı yoksa tazminat tutarının motosikletin değerini aşan kısmının mı gelir olarak dikkate alınacağı ve motosikletin alışıyla oluşan indirilecek katma değer vergisinin çalındığı tarihe isabet eden dönem katma değer vergisi beyannamesinde ilave edilecek katma değer vergisi olarak beyan edilip edilmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde de Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı, hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" ile ilgili 38. maddesinde; "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;
2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur." hükmüne yer verilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 278'inci maddesinde, kıymeti düşen malların maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmış, aynı Kanunun 317'nci maddesinde ise;

"Amortisman tabi olup:

1. Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;
2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;
3. Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;

Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müraaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır." hükümlerine yer verilmiştir.

Mezkur Kanunun 329'uncu maddesinde de; "Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir.

Şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan malların yenilenmesi işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kara ilave olunur.» hükmü bulunmaktadır.

Bu hükümlere göre, vergi hukukumuz açısından sermaye ve sermayenin herhangi bir unsurunda meydana gelen değer kayıplarının düşük bedelle değerlendirilmesi veya değişik yollarla sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi, esas olarak ticari ve zirai faaliyetlerin normal bir şekilde işleyişinden veya tabii afetler yüzünden değer kaybına uğramasından doğmuş olması şartlarına bağlanmıştır.

Dolayısıyla, işletme aktifine kayıtlı söz konusu çalınan araçların yukarıda yer verilen madde hükümleri kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, 213 sayılı Kanunun 229'uncu maddesinde "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen vesikadır." hükmü yer almaktadır.

Bu itibarla, şirketiniz tarafından sigortadan alınan tazminat için fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, vergi kanunlarında çalınan iktisadi kıymet bedellerinin zarar olarak yazılmasına veya bunlar için karşılık ayrılmasına imkan veren herhangi bir hüküm bulunmamakta olup çalınan motosikletin bedelinin gider veya maliyet olarak dikkate alınması mümkün değildir. Bununla birlikte, çalınan motosiklet ile ilgili olarak sigortadan alınan tazminatların gelir olarak dikkate alınması gerektiği tabiidir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 29/1-a maddesinde, mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirim konusu yapabileceği,

- 30/c maddesinde, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı,

hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "İndirim" başlıklı III/C bölümünde konuya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Buna göre, çalınan motosikletiniz KDV Kanununun 30/c maddesine göre zayi olan mal kapsamında olup, buna ilişkin yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacağından, çalınan motosiklete ilişkin olarak yüklenilen ve indirim konusu yapılan KDV'nin ilgili dönem beyannamesinde "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

—o—

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Sayı : 64597866-130[24-2015]-

28.07.2017

Konu : Dövizde endeksli satışlarda KDV ve KVK uygulaması hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketinizce yurt dışından ithal edilen uydu alıcı sistemlerini fatura tarihinden itibaren iki yıl vadeli olarak dövizli (USD) fiyat üzerinden müşterilerinize sattığınız, vade ve vade farkı oranının satış anında belli olduğu, iki yıl vade için %10,25 oranında vade farkı uygulanması konusunda müşteri ile mutabakata vardığınız, yapılan bahse konu satış işleminin şirketiniz tarafından ithalat tarihinde 2 yıl vadeli 3 ayda bir değişken faiz ödemeli döviz kredisizle finanse edildiği belirtilerek, vade farkı faturalarının malın teslim tarihi yerine aylık veya üçer aylık dönemlerde tahakkuk eden tutar üzerinden kesilip kesilmeyeceği ve dönemsellik ilkesi gereği izleyen dönemlerde beyan edilip edilmeyeceği hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

1- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Ticari kazancın tespitinde geçerli olan iki temel ilke "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar veya mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması yani geliri veya gideri doğuran işlemin eksiksiz tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemden kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Ticari kazancın elde

edilmesi tahakkuk esasına bağlanmış bulunduğundan, bir gelir unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanması gerekmektedir.

Buna göre, şirketinizce yurt dışından ithal edilen uydu alıcı sistemlerinin dövizde endeksli vadeli satışında vade farklarının satış faturasına dahil edilmesi ve o dönemin hasılatı olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, söz konusu satışların finansmanı amacıyla iki yıl vadeli üç ayda bir değişken faiz ödemeli kredilere ilişkin faiz tutarlarının, faizin tahakkuk ettiği dönemlerde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

2- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

229'uncu maddesinde, "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır."

280'inci maddesinde, "Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.

Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir."

281'inci maddesinde "Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır."

hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca 404 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; "130 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği üzere değerlendirme günü itibarıyla Bakanlığımızca kur ilan edilmediği durumlarda T.C. Merkez Bankasıyla ilan edilen kurların esas alınması gerekmektedir. Bu şekilde yapılacak değerlemelerde efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kurunun (bulunmaması halinde döviz alış kurunun), döviz cinsinden yabancı paralar içinse döviz alış kurunun uygulanacağı tabiidir." açıklamasına yer verilmiştir.

Bu itibarla, satış yapılan uydu alıcı sistemlerine ilişkin olarak müşteriler adına vade farkı dahil toplam satış tutarı üzerinden fatura düzenlenmesi, düzenlenecek faturaların Türk parası karşılığının hesaplanmasına esas teşkil etmek üzere fatura düzenleme tarihindeki Merkez Bankası döviz alış kurunun dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan söz konusu satışlar senede bağlanmış

alacak niteliğinde ise söz konusu alacak senetleri yukarıda açıklandığı şekilde değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilecektir. Söz konusu değerlendirme işlemi ise Bakanlığımızca tespit ve ilan edilen kurların kullanılması gerektiği tabiidir.

3- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 10/a maddesinde mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile; 10/b maddesinde ise malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği,

- 20/1'inci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu,

- 24/c maddesinde vade farkı, fiyat farkı, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu,

- 26'ncı maddesinde ise, bedelin döviz ile hesaplanması halinde, dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği,

hükme bağlanmıştır.

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/A-Matrah başlıklı bölümünde;

“...

5.2. Vade Farkları

3065 sayılı Kanunun (24/c) maddesine göre, teslim ve hizmet işlemlerine ait faturada ayrıca gösterilen vade farkları matraha dahil edilir ve işlemin tabi olduğu KDV oranı üzerinden vergilendirilir.

Öte yandan, vadeli işlemlerde bedelin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan yeni vade farkları da vadeli satışa konu teslim ve hizmete ilişkin matrahın bir unsuru olduğundan, bu vade farklarının ayrıca fatura edilmesi ve vadeli satışa konu teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemlerin tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanarak, vade farkı faturasının düzenlendiği döneme ilişkin beyannamede beyan edilmesi gerekmektedir.

5.3. Kur Farkları

Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz.”

denilmektedir.

Buna göre, katma değer vergisi açısından bir malın vadeli veya peşin satılması katma değer vergisi açısından sonucu etkilememektedir. Mal veya hizmet faturasının kesilmesi esnasında, müşteriye tanınan vade ve buna bağlı olarak ortaya çıkan vade farkının belli olduğu hallerde bu farkın bedele dahil edilmesi gerekmektedir. Peşinen bilinen vade farklarına ait katma değer vergisi asıl işleme ait katma değer vergisi ile birlikte doğmaktadır. Bu nedenle dövize endeksli vadeli satışlarınızda, satış anında belli olan vade farklarının satış bedeline ve satış faturasına dahil edilmesi gerekmekte olup, vade farklarına malın satış tarihi yerine aylık ya da üçer aylık dönemlerde tahakkuk eden tutar üzerinden fatura düzenlenmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, bedeli döviz cinsinden belirlenen vadeli satış işlemleriniz nedeniyle ortaya çıkan kur farklarına yukarıda anılan tebliğ açıklamaları çerçevesinde işlem yapılacağı ise tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

—o—

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Sayı : 62030549-125[5-2016/419]-266901

24.08.2017

Konu : Teknopark bünyesinde yapılan faaliyetlerin vergilendirilmesi hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda;

- Boğaziçi Üniversitesi Teknoparkı bünyesinde faaliyet-te bulunduğunuz,

- “Satış süreçleri karar destek, simülasyon ve optimizasyon sistemi” projesi geliştirmekte olduğunuz, proje kapsamında firmaların satış süreçlerinin detaylı analizi, müşteri ilişkileri yönetimi sistemlerinin veri analizi ve süreç iyileştirmeleri, sektörel satış ve pazarlama simülasyonları konusunda yazılım çözümü ürettiğiniz,

- Projenizin tüm Ar-Ge ve ürün geliştirme faaliyetlerinin Boğaziçi Üniversitesi Teknopark ofisinizde gerçekleştirildiği, çözümlerinizin (yazılımlarınızın) müşteri sistemlerine entegre bir şekilde çalışmakta olduğu, müşterilerinizin iş ihtiyaçlarına göre ve gerektiğinde müşteri adresinde yazılımın entegre edildiği ve uyarlanmakta olduğu,

- Müşterilerin zamanla oluşan ek ihtiyaçlarına göre ve sektörel ihtiyaçlarına göre çözüm geliştirmeye devam ettiğiniz, şirketinizin geliştirmiş olduğu çözümün (yazılımın) özelliklerinden yararlanan ve bu kapsamda ürününüzü kendi çalışmaları ile entegre etmek ve gerekli uyarlamaları yapmak üzere İTÜ Teknokentte mukim müşterilerinizin adresinde çalışmalarda bulunduğunuz,

- Yazılım çözümünü kendi sistemlerine entegre etmek isteyen yurt dışında mukim müşterileriniz de olduğu ve yazılımların yurt dışında bulunan adreslerine giderek entegre edildiği

belirtmiş olup söz konusu faaliyetlerinizden elde ettiğiniz gelirlerinizin kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun;

- 3'üncü maddesinin (1) numaralı bendinde yazılım, "Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin, belli bir sistematik içinde, tasarlama, geliştirme şeklindeki ürün ve hizmetlerin tümü ile bu ürün ya da mal ve hizmetlerin lisanslama, kiralama ve tüm hakları ile devretme gibi teslim şekillerinin tümünü" şeklinde tanımlanmış,

- Geçici 2'nci maddesinde, "Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır." hükmüne yer verilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.12.2.2. Yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi istisnasının kapsamı" başlıklı bölümünde;

"Yapılan düzenlemeyle teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31/12/2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz.

Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayri maddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayri maddi haklara

bağlanmamış olmakla birlikte uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir.

Örneğin; teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralananmasından elde edeceği kazançlar istisnadan yararlanacak, ancak söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.»

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, istisna sadece bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetlerinden elde edilen kazançlara yönelik olup uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançlar da bu kapsama girmektedir. Bölge dışında gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen kazançların ise Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinden elde edilse dahi istisnaya konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu itibarla;

- "Satış süreçleri karar destek, simülasyon ve optimizasyon sistemi" projesi kapsamında geliştirdiğiniz yazılımın satışından elde ettiğiniz kazançların kurumlar vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

- Seri üretim kapsamında satışını yaptığınız yazılımdan elde ettiğiniz kazancın sadece teknoloji geliştirme bölgesinde gerçekleştirdiğiniz Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinden doğan gayrimaddi hakka isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle söz konusu istisnaya konu edilebilecektir.

- Bölge dışında gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen kazançlar istisna kapsamı dışında olduğundan, yurt içi ve yurt dışında bulunan müşterilerin adreslerinde verilen yazılımların entegre edilmesi faaliyeti kapsamında elde edilen gelirler kurumlar vergisinden istisna edilmeyecektir.

- Teknoloji geliştirme bölgesi içinde verdiğiniz, uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançlarınız ise kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

116/6/2010 tarihli ve 5997 sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle, bu fıkra yer alan "bu kişilerin tescilli çocuklarının sağlık hizmet sunucusuna müracaat tarihi itibarıyla yapılır" ibaresi "bu kişiler Kurumca tescil edildikleri tarih itibarıyla genel sağlık sigortalısı olurlar" şeklinde, "bakmakla yükümlü olduğu kişi olarak kapsama alınır" ibaresi ise "bakmakla yükümlü olduğu kişi olarak Kurumca tescil edildikleri tarih itibarıyla kapsama alınır" olarak değiştirilmiştir.

213/2/2011 tarihli ve 6111 sayılı Kanunun 49'uncu maddesiyle, bu fıkra yer alan "en geç iki yıl içinde" ibaresi "1/1/2012 tarihine kadar", "iki yıllık süreye" ibaresi "bu süreye" şeklinde değiştirilmiştir.

PRATİK BİLGİLER

VERGİ

BEYANNAME İMZALATMA ZORUNLULUĞU	
a) İmzalatma Kapsamındaki Mükellefler:	Tutar
2016 yılı faaliyet döneminde;	
Aktif toplamı	6.999.000
Net satışlar toplamı	13.994.000
TL' nı aşmayan kurumlar vergisi veya ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükellefleri 2017 yılı beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatmak zorundadırlar.	
b) İmzalatma Kapsamı Dışında Kalan Mükellefler	
1- 2016 yılı faaliyet döneminde;	
-Serbest meslek faaliyetinde bulunanlardan gayrisafi hasılatları	163.000
-II. sınıf tacirlerden Alım satım veya imalat faaliyetinde bulunanlardan satışları	234.000
-II. sınıf tacirlerden yukarıda yazılı olanlar dışındaki işlerle uğraşanlardan gayrisafi iş hasılatları	118.000
-Zirai kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilen çiftçilerden hasılatları	234.000
TL' nı aşmayan mükelleflerin,	
2-Noterlerin,	
3-Özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile bunların oluşturdukları birliklerin,	
4-Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan mükelleflerin,	
beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu bulunmamaktadır.	
c) İmzalatma Kapsamındaki Beyannameler	
2016 yılı faaliyet döneminde; (b) bölümündeki hadleri aşan, ancak (a) bölümündeki hadlerin altında kalan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine ait 2017 yılı gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile muhtasar beyannameler ve katma değer vergisi beyannamelerinin 3568 sayılı yasaya göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatılması zorunludur. Yıllık gelir vergisi beyannamesinde ticari, zirai veya mesleki kazanç yanında başka unsurlardan elde edilen gelir bulunması halinde imzalatma mecburiyeti ve buna ilişkin sorumluluk, bu gelir unsurlarıyla sınırlıdır.	
d) İmzalatma Kapsamı Dışındaki Beyannameler	
Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile muhtasar beyannameler ve katma değer beyannameleri dışında kalan beyannamelerin meslek mensuplarına imzalatılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Keza gelirleri ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile sair kazanç ve iratlardan oluşan gelir vergisi mükelleflerine ait beyannamelerin imzalatılması zorunlu değildir.	

DAMGA VERGİSİ ORANLARI		
	2016 Yılı	2017 Yılı
Ücretlerde	(Binde 7,59)	(Binde 7,59)
Sözleşmeler, taahhütnameler ve temliknameler	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)
Kira mukavelenameleri (Mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden)	(Binde 1,89)	(Binde 1,89)
Kefalet, teminat ve rehin senetleri	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)
Yıllık gelir vergisi beyannameleri	47,80 TL	51,40 TL
Kurumlar vergisi beyannameleri	63,80 TL	68,60 TL
Katma değer vergisi beyannameleri	31,50 TL	33,90 TL
Muhtasar beyannameler	31,50 TL	33,90 TL
Diğer vergi beyannameleri Damga vergisi beyannameleri hariç	31,50 TL	33,90 TL
Gümrük idarelerine verilen beyannameler	63,80 TL	68,60 TL
Belediye ve il özel idarelerine verilen beyannameler	23,50 TL	25,30 TL
Sosyal güvenlik kurumlarına verilen sigorta prim bildirimleri	23,50 TL	25,30 TL
5510 sayılı Kanun uyarınca verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgesi ile muhtasar beyannamenin birleştirilerek verilmesiyle oluşturulan beyannameler	37,40 TL	40,20 TL
Bilançolar	36,90 TL	39,70 TL
Gelir tabloları	17,80 TL	19,10 TL
İşletme hesabı özetleri	17,80 TL	19,10 TL

DOĞRUDAN GİDER YAZILABİLECEK PEŞTEMALLIK, ALET, EDAVAT, MEFRUŞAT VE DEMİRBAŞ BEDELLERİNDE SINIR		
Yıl		Tutar
2017		900 TL
2016		900 TL
2015		880 TL
2014		800 TL
2013		800 TL
2012		770 TL

EK MALİ TABLOLARI DÜZENLEME ZORUNLULUĞU

Dönemi	Aktif Toplamı	Net Satışlar Toplamı
2016 yılına ait ek mali tablolar için - (2017 yılında verilmesi gereken)	14.613.300.- TL	32.473.700.- TL
2015 yılına ait ek mali tablolar için - (2016 yılında verilmesi gereken)	14.074.300.- TL	31.275.800.- TL
2014 yılına ait ek mali tablolar için - (2015 yılında verilmesi gereken)	13.330.500.- TL	29.622.800.- TL
2013 yılına ait ek mali tablolar için - (2014 yılında verilmesi gereken)	12.106.500.- TL	26.902.900.- TL
2012 yılına ait ek mali tablolar için - (2013 yılında verilmesi gereken)	11.648.700.- TL	25.885.600.- TL
TL'nı (aktif toplamı veya net satışları toplamı) aşan mükellefler ek mali tabloları düzenlemek zorundadır.		

EMLAK VERGİSİ DEĞERİ YILLIK ARTIŞ ORANLARI

Yıl	Açıklama	Artış Oranı
2017	2016 yılı vergi değerine uygulanacak artış oranı	% 3,83
2016	2015 yılı vergi değerine uygulanacak artış oranı	% 2,79
2015	2014 yılı vergi değerine uygulanacak artış oranı	% 5,055
2014	Genel Tarh ve Tahakkuk	-
2013	2012 yılı vergi değerine uygulanacak artış oranı	% 7,80
2012	2011 yılı vergi değerine uygulanacak artış oranı	% 10,26

EMLAK VERGİSİ ORANLARI

	Mesken	İşyeri	Arazi	Arsa
Normal yörelerde	Binde 1	Binde 2	Binde 1	Binde 3
Büyükşehir belediye sınırları içinde	Binde 2	Binde 4	Binde 2	Binde 6

GECİKME ZAMMI ORANLARI

Dönemi	Aylık	Yıllık
19.10.2010 - Tarihinden itibaren	% 1,40	% 16,80
19.11.2009 - 18.10.2010 Tarihleri arası	% 1,95	% 23,40
21.04.2006 - 18.11.2009 Tarihleri arası	% 2,5	% 30
02.03.2005 - 20.04.2006 Tarihleri arası	% 3	% 36

GEÇİCİ VERGİ ORANLARI

Gelir Vergisi Mükelleflerinde		
01.01.2004 tarihinden itibaren	01.01.2005 tarihinden itibaren	01.01.2006 tarihinden itibaren
% 20	% 20	% 15
Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde		
01.01.2004 tarihinden itibaren	01.01.2005 tarihinden itibaren	01.01.2006 tarihinden itibaren
% 33	% 30	% 20

GELİR VERGİSİ TARİFESİ

(2017 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere)	
Gelir vergisine tabi gelirler;	Oran
13.000 TL'ye kadar	% 15
30.000 TL'nin 13.000 TL'si için 1.950 TL, fazlası	% 20
70.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL (ücret gelirlerinde 110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL), fazlası	% 27
70.000 TL'den fazlasının 70.000 TL'si için 16.150 TL (ücret gelirlerinde 110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.950 TL), fazlası	% 35
oranında vergilendirilir.	
(2016 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere)	
Gelir vergisine tabi gelirler;	Oran
12.600 TL'ye kadar	% 15
30.000 TL'nin 12.600 TL'si için 1.890 TL, fazlası	% 20
69.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL (ücret gelirlerinde 110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL), fazlası	% 27
69.000 TL'den fazlasının 69.000 TL'si için 15.900 TL (ücret gelirlerinde 110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.970 TL), fazlası	% 35
oranında vergilendirilir.	
(2015 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere)	
Gelir vergisine tabi gelirler;	Oran
12.000 TL'ye kadar	% 15
29.000 TL'nin 12.000 TL'si için 1.800 TL, fazlası	% 20
66.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL (ücret gelirlerinde 106.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL), fazlası	% 27
66.000 TL'den fazlasının 66.000 TL'si için 15.190 TL (ücret gelirlerinde 106.000 TL'den fazlasının 106.000 TL'si için 25.990 TL), fazlası	% 35
oranında vergilendirilir.	

KAZANÇLARDA BEYAN SINIRI

	2013	2014	2015	2016	2017
Konut kira gelirlerinde	3.200 TL	3.300 TL	3.600 TL	3.800 TL	3.900 TL
Tevkif yoluyla vergilendirilmiş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında	26.000 TL	27.000 TL	29.000 TL	30.000 TL	30.000 TL
Tevkif yoluyla vergilendirilmiş birden fazla işverenden elde edilen ücretlerde	26.000 TL	27.000 TL	29.000 TL	30.000 TL	30.000 TL
Değer artış kazançlarında	9.400 TL	9.700 TL	10.600 TL	11.000 TL	11.000 TL
GVK 82. Maddesinde belirtilen bazı arızı kazançlarda	21.000 TL	21.000 TL	23.000 TL	24.000 TL	24.000 TL

KATMA DEĞER VERGİSİ TEVKİFAT ORANLARI

TAM TEVKİFAT UYGULANACAK İŞLEMLER

✓	İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye’de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler
✓	Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler
✓	Kiralama İşlemleri
✓	Reklam Verme İşlemleri

KİSMİ TEVKİFAT UYGULANACAK İŞLEMLER

	Tevkifat Oranı
Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmetler	
✓	Yapım İşleri İle Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri
✓	Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler
✓	Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri
✓	Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri
✓	İşgücü Temin Hizmetleri
✓	Yapı Denetim Hizmetleri
✓	Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri
✓	Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma / Götürme Hizmetleri
✓	Spor Kulüplerinin Yayın, Reklam ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri
✓	Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri
✓	Servis Taşımacılığı Hizmeti
✓	Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri
✓	Yukarıda Belirlenenler Dışındaki Hizmetler
Kısmi Tevkifat Uygulanacak Teslimler	
✓	Külçe Metal Teslimleri
✓	Bakır, Çinko Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi
✓	Hurda ve Atık Teslimi
✓	Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıklarından Elde Edilen Hammadde Teslimi
✓	Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı İle Ham Post ve Deri Teslimleri
✓	Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi

Kısmi Tevkifat Uygulanmasında Sınır

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli 1.000 TL’yi aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır. Sınırın aşılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılacaktır.

Tespit edilen tutarı aşan işlemlerde KDV tevkifatı zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayıramayacak, aynı işleme ait bedellerin toplamı dikkate alınarak bu sınırın aşılması halinde tevkifat yapılacaktır.

Tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla, birden fazla fatura düzenlenmek suretiyle bedelin parçalara bölündüğünün tespiti halinde vergi dairelerince, bütünlük arzettiği anlaşılan alımların toplamının yukarıda belirtilen sınırı aşıp aşmadığına bakılarak gerekli işlemler yapılacaktır.

Fiyat farkı, kur farkı ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlemin bedelinde sonradan bir artış ortaya çıkması halinde, bu artış ile ilgili olarak fatura düzenlenerek KDV hesaplanacak ve hesaplanan KDV üzerinden (tevkifat alt sınırı dikkate alınmaksızın) tevkifat uygulanacaktır. Bu şekilde işlem yapılabilmesi için fiyat farkı, kur farkı ve benzerinin ait olduğu asıl işleme ait KDV dahil bedelin tevkifat alt sınırını geçmiş ve tevkifata tabi tutulmuş olması gerekmektedir.

PERAKENDE SATIŞ FIŞI, YAZAR KASA FIŞI, FATURA DÜZENLEME SINIRI

Dönemi	Tutar
01.01.2016 - 31.12.2016 Dönemi	900 TL
01.01.2016 - 31.12.2016 Dönemi	900 TL
01.01.2015 - 31.12.2015 Dönemi	880 TL
01.01.2014 - 31.12.2014 Dönemi	800 TL
01.01.2013 - 31.12.2013 Dönemi	800 TL
01.01.2012 - 31.12.2012 Dönemi	770 TL

REESKONT VE AVANS İŞLEMLERİNDE UYGULANACAK FAİZ ORANLARI

Dönemi	Reeskont	Avans
31.12.2016 - tarihinden itibaren	8,75	9,75
14.12.2014 - 30.12.2016 tarihleri arası	9	10,50
27.12.2013 - 13.12.2014 tarihleri arası	10,25	11,75
21.06.2013 - 26.12.2013 Tarihleri arası	% 9,50	% 11,00
20.12.2012 - 20.06.2013 Tarihleri arası	% 13,50	% 13,75
29.12.2011 - 19.12.2012 Tarihleri arası	% 17	% 17,75

TECİL FAİZİ ORANLARI

Dönemi	Aylık	Yıllık
21.10.2010 - Tarihinden itibaren	% 1	% 12
21.11.2009 - 20.10.2010 Tarihleri arası	% 1,583	% 19
28.04.2006 - 20.11.2009 Tarihleri arası	% 2	% 24
04.03.2005 - 27.04.2006 Tarihleri arası	% 2,5	% 30
12.11.2003 - 03.03.2005 Tarihleri arası	% 3	% 36
02.02.2002 - 11.11.2003 Tarihleri arası	% 5	% 60

TİCARET SİCİLİ HARÇLARI

	Gerçek Kişilere ve kooperatiflere Ait İşletmelerde	Şahıs Şirketlerine Ait İşletmelerde	Sermaye Şirketlerine Ait İşletmelerde
I- Kayıt ve Tescil Harçları; (Ticari İşletme Rehni Dahil)			
1. Ticari işletmenin ve unvanının tescil ve ilanında:	233,70 TL	670,40 TL	1.510,70 TL
2. Temsile yetkili kılınan kişilerin tescil ve ilanında (her kişi için):	115,80 TL	166,00 TL	367,50 TL
3. Ticaret siciline tescil edilmiş olan vakalardaki değişikliklerin tescilinde: (Ticari işletme rehni ile ilgili vakalar dahil) (muhteva ile ilgili bulunmayan düzeltmelerde harç alınmaz.)	115,80 TL	166,00 TL	367,50 TL
4. Kayıt silinmesinde : (Ticari işletme rehni kaydının silinmesi dahil)	45,15 TL	65,40 TL	115,80 TL
Şubelerin herbiri (Yabancı müesseselerin Türkiye'deki şubeleri dahil) ayrıca aynı harca tabidir.			
II- Kayıt ve Belge Suretleri ve Tasdikname Harçları			
1. Bir ticari işletmeye ait sicil esas defterindeki kayıtların tamamının veya bir kısmının veya memurlukta saklanan bütün belgelerin örneğinin beher sayfasının (Ticaret Sicili Tüzüğü Madde 11/1)	11,50 TL		
2. Tasdiknamelerden (Ticaret Sicili Tüzüğü Madde 11/2, 104, 105)	38,50 TL		

YENİDEN DEĞERLEME ORANLARI

Yıl	Oran	Yıl	Oran
2017	% 14,47	2012	% 7,80
2016	% 3,83	2011	% 10,26
2015	% 5,58	2010	% 7,7
2014	% 10,11	2009	% 2,2
2013	% 3,93	2008	% 12

YURT İÇİ HARCIRAHLAR

(Vergiden Muaf Yurt İçi Gündelikler)

(01.07.2017 - 31.12.2017 dönemi için)

Brüt Aylık	Vergiden Muaf Gündelik (TL)
2.583,35 - TL ve daha fazlası için gündelik	57,50
2.564,86 - 2.583,34 TL arasında olanlarda gündelik	48,25
2.338,91 - 2.564,85 TL arasında olanlarda gündelik	45,00
2.051,33 - 2.338,90 TL arasında olanlarda gündelik	42,25
1.701,62 - 2.051,32 TL arasında olanlarda gündelik	37,25
1.701,61 - TL' ve daha aşağısı için gündelik	36,25

TL.'dir.

SOSYAL GÜVENLİK- ÇALIŞMA MEVZUATI

ASGARİ ÜCRET TUTARLARI		
Dönemi	Günlük	Aylık
01.01.2017 - 31.12.2017	59,25 TL	1.777,50 TL
01.01.2016 - 31.12.2016	54,90 TL	1.647,50 TL
01.07.2015 - 31.12.2015	42,45 TL	1.273,50 TL
01.01.2015 - 30.06.2015	40,05 TL	1.201,50 TL
01.07.2014 - 31.12.2014	37,80 TL	1.134,00 TL
01.01.2014 - 30.06.2014	35,70 TL	1.071,00 TL
	16 Yaşından Büyükler İçin Aylık Brüt	16 Yaşını Doldurmayanlar İçin Aylık Brüt
01.07.2013 - 31.12.2013	1.021,50 TL	877,50 TL
01.01.2013 - 30.06.2013	978,60 TL	839,10 TL
01.07.2012 - 31.12.2012	940,50 TL	805,50 TL
01.01.2012 - 30.06.2012	886,50 TL	760,50 TL
01.07.2011 - 31.12.2011	837,00 TL	715,50 TL
01.01.2011 - 30.06.2011	796,50 TL	679,50 TL
01.07.2010 - 31.12.2010	760,50 TL	648,00 TL
01.01.2010 - 30.06.2010	729,00 TL	621,00 TL

BİLDİRİM SÜRELERİ VE İHBAR TAZMİNATI		
Hizmet Süresi	Bildirim Süresi	İhbar Tazminatı
6 aydan az sürmüş işçi için	2 hafta	2 haftalık ücret
6 aydan 1,5 yıla kadar sürmüş olan işçi için	4 hafta	4 haftalık ücret
1,5 yıldan 3 yıla kadar sürmüş işçi için	6 hafta	6 haftalık ücret
3 yıldan fazla sürmüş işçi için	8 hafta	8 haftalık ücret
sonra feshedilmiş olur.		
- Bu süreler asgari olup sözleşmeler ile artırılabilir.		
- Bildirim şartına uymayan taraf, bildirim süresine ilişkin ücret tutarında tazminat ödemek zorundadır.		
- İşveren bildirim süresine ait ücreti peşin vermek suretiyle iş sözleşmesini feshedebilir.		

ÇIRAK VE ÖĞRENCİLERE ÖDENECEK ASGARİ ÜCRET	
	Dönemi
	01.01.2017-31.12.2017
• Çıraklara Ödenecek Ücret	533,25 TL
• Meslek Eğitimi Gören Öğrencilere Ödenecek Ücret	
Yirmi ve Üzerinde Personel Çalıştıran İşyerlerinde.....	381,23 TL
Yirmiden Az Personel Çalıştıran İşyerlerinde.....	190,61 TL

ENGELLİ VE ESKİ HÜKÜMLÜ ÇALIŞTIRMA ORANLARI		
İstihdamı Zorunlu Olan	İşyeri	
	Özel	Kamu
Engelli işçi	% 3	% 4
Eski Hükümlü	-	% 2

İŞSİZLİK ÖDENEĞİ VE SÜRESİ	
Günlük işsizlik ödeneği, sigortalının son dört aylık prime esas kazançları dikkate alınarak hesaplanan günlük ortalama brüt kazancının yüzde kırkıdır.	
Bu şekilde hesaplanan işsizlik ödeneği miktarı, 4857 sayılı İş Kanununun 39 uncu maddesine göre onaltı yaşından büyük işçiler için uygulanan aylık asgari ücretin brüt tutarının yüzde seksenini geçemez.	
	İşsizlik Ödeneği Süresi
600 gün işsizlik sigortası primi ödemiş olan işsizlere.....	180 gün
900günü işsizlik sigortası primi ödemiş olan işsizlere.....	240 gün
1080günü işsizlik sigortası primi ödemiş olan işsizlere.....	300 gün
süre ile işsizlik ödeneği verilir.	
İşsizlik ödeneği almaya hak kazanılması için gerekli şartlar;	
- Hizmet akdinin sona erdiği tarihten önceki son 3 yıl içinde en az 600 gün sigortalı olarak prim ödenmiş olması,	
- İş akdinin feshedildiği tarihten geriye doğru sürekli 120 gün prim ödenmiş olması,	
- Hizmet akdinin, İşsizlik Sigortası Kanununun 51'inci maddesinde sayılan hallerden birisine dayalı olarak sona ermiş olması,	
- Sigortalı işsiz, İşten Ayrılma Bildirgesi ile birlikte; hizmet akdinin feshedildiği tarihi izleyen günden itibaren 30 gün içinde İş-KUR'un ilgili birimine doğrudan veya elektronik ortamda başvurması,	

KIDEM TAZMİNATI TAVANI		
Dönemi		Tutar
01/07/2017 - 31/12/2017		4.732,48 TL
01/01/2017 - 30/06/2017		4.426,16 TL
01/07/2016 - 31/12/2016		4.297,21 TL

01/01/2016 - 30/06/2016	4.092,53 TL
01/09/2015 - 31/12/2015	3.828,37 TL
01/07/2015 - 31/08/2015	3.709,98 TL
01/01/2015 - 30/06/2015	3.541,37 TL
01/01/2014 - 31/12/2014	3.438,22 TL
01/07/2013 - 31/12/2013	3.254,44 TL
01/01/2013 - 30/06/2013	3.129,25 TL
01/07/2012 - 31/12/2012	3.033,98 TL
01/01/2012 - 30/06/2012	2.917,27 TL
01/07/2011 - 31/12/2011	2.731,85 TL
01/01/2011 - 30/06/2011	2.623,23 TL

**SİGORTA PRİMİ VE İŞSİZLİK SİGORTASI PRİMİNE ESAS KAZANÇLARIN
ALT VE ÜST SINIRLARI**

	Alt Sınır (Taban)		Üst Sınır (Tavan)	
Dönemi	Günlük	Aylık	Günlük	Aylık
01.01.2017 - 31.12.2017	59,25 TL	1.777,50 TL	444,38 TL	13.331,10 TL
01.01.2016 - 31.12.2016	54,90 TL	1.647,00 TL	356,85 TL	10.705,50 TL
01.07.2015 - 31.12.2015	42,45 TL	1.273,50 TL	275,93 TL	8.277,90 TL
01.01.2015 - 30.06.2015	40,05 TL	1.201,50 TL	260,33 TL	7.809,90 TL
01.07.2014 - 31.12.2014	37,80 TL	1.134,00 TL	245,70 TL	7.371,00 TL
01.01.2014 - 30.06.2014	35,70 TL	1.071,00 TL	232,05 TL	6.961,50 TL
	16 Yaşını Doldurmamış İşçiler İçin		16 Yaşını Doldurmuş İşçiler İçin	
Dönemi	Alt Sınır (Taban)		Üst Sınır (Tavan)	
	Günlük	Aylık	Günlük	Aylık
01.07.2013 - 31.12.2013	29,25 TL	877,50 TL	34,05 TL	1.021,50 TL
01.01.2013 - 30.06.2013	27,97 TL	839,10 TL	32,62 TL	978,60 TL
01.07.2012 - 31.12.2012	26,85 TL	805,50 TL	31,35 TL	940,50 TL
01.01.2012 - 30.06.2012	25,35 TL	760,50 TL	29,55 TL	886,50 TL
01.07.2011 - 31.12.2011	23,85 TL	715,50 TL	27,90 TL	837,00 TL
01.03.2011 - 30.06.2011	22,65 TL	679,50 TL	26,55 TL	796,50 TL
01.01.2011 - 28.02.2011	26,55 TL	796,50 TL	26,55 TL	796,50 TL

SOSYAL GÜVENLİK PRİMİ ORANLARI

• Hizmet Akdi İle Tüm Sigorta Kollarına Tabi Çalışanlarda Prim Oranı

	İşçi	İşveren	Toplam
Malûllük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primi	% 9	% 11	% 20
Kısa vadeli sigorta kolları primi	-	% 2	% 2
Genel sağlık sigortası primi	% 5	% 7,5	% 12,5
Toplam	% 14	% 20,5	% 34,5

• Hizmet Akdine Bağlı Çalışan Emekliler İçin (4/a) Sosyal Güvenlik Destek Primi Oranı

	İşçi	İşveren	Toplam
Sosyal güvenlik destek primi %	7,5	22,5	30
Kısa vadeli sigorta kolları primi %	-	2	2
Toplam %	7,5	24,5	32

• İsteğe Bağlı Sigorta Primi Oranı

	Prim Oranı
Malûllük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primi.....	% 20
Genel sağlık sigortası primi.....	% 12
Toplam %	% 32

• İşsizlik Sigortası Primi Oranları

Prime Esas Aylık Brüt Kazanç Üzerinden	İşçi Payı	İşveren Payı	Devlet Katkı Payı
01.01.2002 Tarihinden İtibaren	% 1	% 2	% 1
01.06.2000-31.12.2001 Tarihleri arasında	% 2	% 3	% 2

YILLIK ÜCRETLİ İZİN HAKKI VE İZİN SÜRELERİ

İşyerinde işe başladığı günden itibaren, deneme süresi de içinde olmak üzere, en az bir yıl çalışmış olan işçilere yıllık ücretli izin verilir.	
Hizmet Süresi	İzin Süresi
1 yıldan 5 yıla kadar (beş yıl dahil) olanlara	14 günden
5 yıldan fazla 15 yıldan az olanlara	20 günden
15 yıl (dahil) ve daha fazla olanlara	26 günden
az olamaz.	
Ancak onsekiz ve daha küçük yaştaki işçilerle elli ve daha yukarı yaştaki işçilere verilecek yıllık ücretli izin süresi yirmi günden az olamaz.	

SUÇ VE CEZALAR

ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI

	2015
• Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzunun verilmemesi, alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması (2017 yılında her belge için 210 TL'den az, cezalar toplamı 110.000 TL'den fazla olamaz.)	% 10
• Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, ve benzeri evrak verilmemesi ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması (2017 yılında her bir tespit için 11.000 TL'nı ve yıllık toplam 110.000 TL'nı aşamaz.)	210 TL
• VUK'un 232'nci maddesinin 1-5.bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, Perakende satış fişi, Ödeme kaydedici cihaz fişi ve yolcu taşıma bileti almadıklarının tespitinde	42 TL
• Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; bulundurulmaması, günü gününe kayıt yapılmaması, yetkililere ibraz edilmemesi ile levha bulundurma mecburiyetine uyulmaması	210 TL
• Belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ilişkin kural ve standartlara uyulmaması	5.000 TL
• Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde kullanıma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapanlara,	260 TL
• Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine	800 TL
• 4358 sayılı Kanun uyarınca vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getiren kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri, belirlenen standartlarda ve zamanda yerine getirmeyenlere	1.100 TL
• VUK.'nın 127 nci maddenin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına	800 TL

BİRİNCİ VE İKİNCİ DERECE USULSÜZLÜK CEZALARI

	2016		2017	
Mükellef Grupları	Birinci Derece Usulsüzlükler	İkinci Derece Usulsüzlükler	Birinci Derece Usulsüzlükler	İkinci Derece Usulsüzlükler
Sermaye Şirketleri	126,00 TL	69,00 TL	130,00	70,00
Sermaye şirketleri dışında kalan birinci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı	80,00 TL	40,00 TL	80,00	40,00
İkinci sınıf tüccarlar	40,00 TL	19,00 TL	40,00	19,00
Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	19,00 TL	11,00 TL	19,00	11,00
Kazancı basit usulde tespit edilenler	11,60 TL	5,00 TL	11,00	5,00
Gelir vergisinden muaf esnaf	5,00 TL	2,70 TL	5,00	2,80
✓ Bu cetvel de mükellef grubu: Gelir, Kurumlar Vergilerinden başka, Gider, İstihlak İşletme ve Dış Seyahat Harcamaları Vergilerine ait usulsüzlükler hakkında da esas tutulur.				
✓ Emlak Alım, Gayrimenkul Kıymet Artışı, Veraset ve İntikal Vergisi, Taahhüt Alım ve Motorlu Taahhütler Vergilerine ait usulsüzlükler ile Damga Vergisinin, beyanname verilmek suretiyle ödeneceği hallerde beyannamenin süresinde verilmemesine ilişkin usulsüzlükler bu cetvelin mükellef grupları sütununun 3'üncü sırasında göre cezalandırılır.				
✓ Emlak vergisine ait usulsüzlükler, bu cetvelin mükellef grupları sütununun 3'üncü sırasına göre cezalandırılır.				
✓ Kamu İdare ve müesseseleri ile dernek ve vakıfların yaptıkları usulsüzlükler (Bunların iktisadi işletmelerine ait usulsüzlükler hariç) bu cetvelin mükellef grupları sütununun 3'üncü sırasına göre cezalandırılır.				
✓ Yukarıdakiler dışında kalan diğer vergi, resim ve harçlara ait usulsüzlükler bu cetvelin mükellef grupları sütununun 4'üncü sırasında göre cezalandırılır.				

BİLGİ VERMEKTEN ÇEKİNERLER İLE 256, 257 VE MÜKERRER 257 NCİ MADDE VE GELİR VERGİSİ KANUNUNUN 98/A MADDESİ HÜKMÜNE UYMAYANLARA UYGULANACAK ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI

1 - Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında	1.400 TL
2 - İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında	700 TL
3 - Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında.....	350 TL
özel usulsüzlük cezası kesilir.	

KANUNİ SÜRESİNDEN SONRA ELEKTRONİK ORTAMDA VERİLEN BEYANNAMELER İÇİN UYGULANACAK CEZALAR

Beyannamenin kanuni verilme süresinin sonundan başlayarak	İlk 30 Gün İçinde verilmesi	İkinci 30 Gün İçinde verilmesi	Sonrası verilmesi
-Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında	140 TL	280 TL	1.400 TL
-İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında.....	70 TL	140 TL	700 TL
-Yukarıda yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	35 TL	70 TL	350 TL
özel usulsüzlük cezası uygulanır.			

KANUNİ VERİLME SÜRESİNİN SONUNDAN BAŞLAYARAK ÜÇ GÜN İÇİNDE VERİLEN BİLDİRİM VEYA FORMLAR İÇİN UYGULANACAK CEZA

Ba-Bs formlarının verilme süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda üç gün içinde verilmesi halinde 140.- TL özel usulsüzlük cezası uygulanır.

KANUNİ SÜRESİNDEN SONRA DÜZELTME AMACIYLA ELEKTRONİK ORTAMDA VERİLEN BİLDİRİM VEYA FORMLAR İÇİN UYGULANACAK CEZALAR

Bildirim veya formun düzeltme amacıyla kanuni verilme süresinin sonundan başlayarak	İlk 10 Gün İçinde verilmesi	Takip Eden 15 Gün İçinde Verilmesi	Sonrası verilmesi
-Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında.....	Ceza yok	280 TL	1.400 TL
-İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında.....	Ceza yok	140 TL	700 TL
-Yukarıda yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında.....	Ceza yok	70 TL	350 TL
özel usulsüzlük cezası uygulanır.			

İDARİ PARA CEZALARI (4857 Sayılı İş Kanunu)

Fiil	Ceza	2017
Maddesi	Maddesi	Ceza Tutarı
3	98	İşyerinin Açılmasını, Devir alınmasını, Çalışma Konusunun Kısmen veya Tamamen Değiştirilmesini, Ka patılmasını Bir Ay İçinde Bölge Müdürlüğüne Bildirmemek
	✓	Bildirme yükümlülüğüne aykırı davranan işveren veya işveren vekiline çalıştırılan her işçi için 179 TL
	✓	İşyerini muvazaalı olarak bildiren asıl işveren ile alt işveren veya vekillerine ayrı ayrı 18.377 TL
		Para cezasının kesinleşmesinden sonra bildirim yükümlülüğüne aykırılığın sürmesi halinde takip eden her ay için aynı miktar ceza uygulanır
5	99/a	İşçilere Eşit Davranma İlkesine Aykırı Davranışta Bulunmak
	✓	İşveren veya işveren vekiline bu durumdaki her işçi için (20.05.2016 tarihinden itibaren) 155 TL
7	99/a	Geçici İş İlişkisine İlişkin Yükümlülüklere Uymamak
	✓	İşveren veya işveren vekiline bu durumdaki her işçi için (20.05.2016 tarihinden itibaren) 259 TL
7/f	99/2	İşletmenin Ortalama Mal ve Hizmet Üretim Kapasitesinin Geçici İş İlişkisi Kurulmasını Gerektirecek Ölçüde ve Öngörülme Şekilde Artması Haline Aykırılık
	✓	İşveren veya işveren vekiline geçici iş ilişkisi kurulan bu durumdaki her işçi için (20.05.2016 tarihinden itibaren) 1.038 TL
8	99/b	Yazılı İş Sözleşmesi Yapılmayan Hallerde İki Ay İçinde Çalışma Koşullarına İlişkin Belgeyi İşçiye Vermemek
	✓	İşveren veya işveren vekiline bu durumdaki her işçi için (20.05.2016 tarihinden itibaren) 155 TL
14	99/b	Çağrı Üzerine Çalışma Hükümlerine Aykırı Davranmak
	✓	İşveren veya işveren vekiline bu durumdaki her işçi için (20.05.2016 tarihinden itibaren) 155 TL
28	99/c	İşten Ayrılan İşçiye Çalışma Belgesi Vermemek, Belgeye Gerçeğe Aykırı Bilgi Yazmak
	✓	İşveren veya işveren vekiline bu durumdaki her işçi için (20.05.2016 tarihinden itibaren) 155 TL
29	100	Toplu İşçi Çıkarma Hükümlerine Aykırı Olarak İşçi Çıkartmak
	✓	İşçi çıkaran işveren veya işveren vekiline işten çıkarılan her işçi için 606 TL
30	101	Özürlü ve Eski Hükümlü Çalıştırma Yükümlülüğüne Uymamak
	✓	İşveren veya işveren vekiline çalıştırmadığı her özürlü ve eski hükümlü ve çalıştırılmadığı her ay için 2.295 TL

32	102/a	Ücret, Prim, İkraniye Ve Bu Nitelikteki Her Çeşit İstihkakın Zorunlu Tutulduğu Halde Özel Olarak Açılan Banka Hesabına Ödememek	
		✓ İşveren, işveren vekili ve üçüncü kişiye bu durumda olan her işçi ve her ay için	167 TL
32	102/a	Ücret İle Kanundan, TİS'den Veya İş Sözleşmesinden Doğan Ücret Ödemelerini Süresi İçinde Kasten Ödememek Veya Eksik Ödemek	
		✓ İşveren, işveren vekili ve üçüncü kişiye bu durumda olan her işçi ve her ay için	167 TL
37	102/b	Ücret Hesap Pusulası Düzenlememek	
		✓ Ücrete ilişkin hesap pusulası düzenlemeyen işveren veya işveren vekiline	606 TL
38	102/b	Yasaya Aykırı Ücret Kesme Cezası Vermek Veya Kesintinin Sebep ve Hesabını Bildirmemek	
		✓ Yasaya aykırı ücret kesme cezası veren veya yaptığı kesintinin sebebini ve hesabını bildirmeyen işveren veya işveren vekiline	606 TL
39	102/a	Asgari Ücret Ödememek veya Eksik Ödemek, Ücret, Prim, İkraniye ve Bu Nitelikteki Her Çeşit İstihkakı Zorunlu Tutulduğu Halde Özel Olarak Açılan Banka Hesabına Ödememek	
		✓ İşveren, işveren vekili ve üçüncü kişiye bu durumda olan her işçi ve her ay için	167 TL
41	102/c	Fazla Çalışma Ücretini Ödememek, İşçiye Hak Ettiği Serbest Zamanı Altı Ay İçinde Kullandırmamak Veya İşçinin Onayını Almadan Fazla Çalışma Yaptırmak	
		✓ İşveren veya işveren vekiline bu durumda olan her işçi için	295 TL
52	102/b	Yüzde İle İlgili Belgeyi Temsilciye Vermemek.	
		✓ Yüzde usulü uygulanan işyerlerinde her hesap pusulasının genel toplamını gösteren belgeyi işçilerin seçtiği temsilciye vermeyen işveren veya işveren vekiline	606 TL
56	103	Yıllık Ücretli İzni Yasaya Aykırı Şekilde Bölmek	
		✓ Yıllık ücretli izni yasaya aykırı bölen işveren veya işveren vekiline bu durumda olan her işçi için	295 TL
57	103	Yıllık İzin Ücretini Yasaya Aykırı Şekilde Ödemek Veya Eksik Ödemek	
		✓ Yıllık izin ücretini yasa da belirtilen usule aykırı olarak ödeyen veya eksik ödeyen işveren vekiline bu durumda olan her işçi için	295 TL
59	103	Sözleşmesi Herhangi Bir Nedenle Sona Eren İşçiye Hak Kazanıp da Kullanmadığı Yıllık İzin Sürelerine Ait Ücreti Ödememek	
		✓ İş sözleşmesinin sona ermesinde işçiye kullanmadığı iznin ücretini ödemeyen işveren veya işveren vekiline bu durumda olan her işçi için	295 TL
60	103	Yıllık İzin Yönetmeliğinin Esas ve Usullerine Aykırı Olarak İzni Kullandırmamak Veya Eksik Kullandırmak	
		✓ Yıllık ücretli izinleri yönetmelik hükümlerine uygun kullandırmayan veya eksik kullandıran işveren veya işveren vekiline bu durumda olan her işçi için	295 TL
63	104	Çalışma Sürelerine ve Buna İlişkin Yönetmelik Hükümlerine Uymamak	
		✓ Yönetmelikle belirlenen çalışma sürelerine aykırı olarak işçilerin çalıştıran işveren veya işveren vekiline	1.619 TL
64	104	Telafi Çalışması Usullerine Uymamak	
		✓ Telafi çalışması usullerine uymayan işveren veya işveren vekiline bu durumda olan her işçi için	295 TL
68	104	Ara Dinlenmesini Yasa Hükümlerine Göre Uygulamamak	
		✓ Ara dinlenmelerini yasa hükümlerine göre uygulamayan işveren veya işveren vekiline	1.619 TL
69	104	İşçileri Geceleri 7,5 Saatten Fazla Çalıştırmak, Gece ve Gündüz Postalarını Değiştirmemek	
		✓ Gece süresi ve gece çalışmaları konusunda kanun hükümlerine uymayan işveren veya işveren vekiline	1.619 TL
71	104	Çalıştırma Yaşı ve Çocukları Çalıştırma Yasağına Aykırı Davranmak	
		✓ Çalıştırma yaşı ve çocukları çalıştırma yasağına aykırı davranan işveren veya işveren vekiline	1.619 TL
72	104	Yer ve Sualtında Çalıştırma Yasağına Uymamak	
		✓ Yer ve su altında onsekiz yaşını doldurmamış erkek ve her yaştaki kadınları çalıştıran işveren veya işveren vekiline	1.619 TL
73	104	Çocuk ve Genç İşçileri Gece Çalıştırmak Veya İlgili Yönetmelik Hükümlerine Aykırı Hareket Etmek	
		✓ Sanayie ait işlerde onsekiz yaşını doldurmamış çocuk ve genç işçileri gece çalıştıran, kadın işçilerin gece postalarında çalıştırılmasına ilişkin yönetmelik hükümlerine uymayan işveren veya işveren vekiline	1.619 TL
74	104	Doğum Öncesi - Sonrası Sürelerde Kadın İşçiyi Çalıştırmak, Ücretsiz İzin Veya Süt İzni Vermemek	
		✓ Yasa hükmüne aykırı olarak doğum öncesi ve sonrası kadın işçiyi çalıştıran ücretsiz izin veya süt iznini vermeyen işveren veya vekiline	1.619 TL
75	104	İşçi Özlük Dosyasını Düzenlememek	

		✓	İşçi özlük dosyasını düzenlemeyen işveren veya işveren vekiline	1.619 TL
76	104		Çalışma Sürelerine İlişkin Yönetmelik Hükümlerine Uymamak	
		✓	Çalışma sürelerine ilişkin yönetmelik hükümlerine uymayan işveren veya işveren vekiline	1.619 TL
90	106		İş ve İşçi Bulmaya Aracılık Faaliyetini İş-Kur'dan İzin Almadan Yürütmek	
		✓	İş-Kur'dan izin almadan faaliyet gösteren işverene	18.377 TL
92/2	107/a		İş Müfettişlerinin Davetine Gelmemek, İfade ve Bilgi Vermemek Gerekli Olan Belge ve Delilleri Göstermemek Veya Vermemek, Görevlerini Yapmaları İçin Gerekli Kolaylığı Göstermemek	
		✓	Teftiş ve denetleme sırasında çağırıldıkları zaman gelmek, ifade ve bilgi vermek, gerekli belge ve delilleri göstermek yükümlülüğünü yerine getirmeyen işveren veya işveren vekillerine	14.702 TL
96	107/b		İş Müfettişleri tarafından İfade ve Bilgilerine Başvurulan İşçilere İşverenlerce Telkinlerde Veya Kötü Davranışlarda Bulunmak	
		✓	İfade ve bilgilerine başvurulmuş işçilere gerçeği saklama, değiştirme yönünde telkinde bulunan, ilgili makamlara başvuruları üzerine kötü davranan işveren veya işveren vekillerine	14.702 TL
	107/2		İş Müfettişlerinin Kanunlardan Doğan Teftiş ve Denetim Görevlerini Yapmalarını ve Sonuçlandırmalarını Engellemek	
		✓	İş müfettişlerinin teftiş ve denetim görevlerini yapma ve sonuçlandırmaya engel olan kimselere	14.702 TL
Bu Kanunda öngörülen idari para cezaları, 101 ve 106 ncı maddelerdeki idari para cezaları hariç, gerekçesi belirtilmek suretiyle Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Bölge Müdürünce verilir. 101 inci ve 106 ncı maddeler kapsamındaki idari para cezaları ise doğrudan Türkiye İş Kurumu İl Müdürü tarafından; birden fazla ilde işyerleri bulunan işverenlere uygulanacak idari para cezaları ise işyerlerinin merkezinin bulunduğu yerdeki Türkiye İş Kurumu İl Müdürünce verilir ve genel esaslara göre tahsil edilir. 106 ncı maddede göre verilecek idari para cezası için, 4904 sayılı Kanunun 20 ncı maddesinin (h) bendindeki tutar esas alınır. (Madde:108) İdari para cezaları her takvim yılı başından geçerli olmak üzere o yıl için VUK mükerrer 298 inci maddesi hükmü uyarınca tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanır. Bu suretle idari para cezasının hesabında bir Türk Lirasının küsuru dikkate alınmaz. Bu hüküm nispi nitelikteki idari para cezaları açısından uygulanmaz. (5326 sayılı Kanun Madde:17)				

İDARİ PARA CEZALARI (5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu)		Dönem / Ceza Tutarı
Kurumca dayanağı belirtilmek suretiyle;		(01.01.2017-31.12.2017)
• Sigortalı İşe Giriş Bildirgesinin / Genel Sağlık Sigortası Giriş Bildirgesinin Süresinde Veya Kurumca Belirlenen Şekle ve Usule Uygun Verilmemesi (102/1-a-1) Sigortalı İşe Giriş Bildirgesi ile Genel Sağlık Sigortası Giriş Bildirgesini yasal süresi içinde ya da kurumca belirlenen şekle ve usule uygun vermeyenler veya kurumca internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermekle zorunlu tutulduğu halde anılan ortamda göndermeyenler hakkında her bir sigortalı için asgari ücret tutarında idari para cezası uygulanır.		1.777,50 TL
• Sigortalı İşe Giriş Bildirgesinin / Genel Sağlık Sigortası Giriş Bildirgesinin Yasal Süresi Geçtikten Sonra İlgililerce Kendiliğinden 30 Gün İçinde Verilmesi (102/2) Mahkeme kararına, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemelere ya da kamu idarelerinden alınan belgelere istinaden düzenlenenler hariç olmak üzere, Sigortalı İşe Giriş Bildirgesinin / Genel Sağlık Sigortası Bildirgesinin yasal süresi geçtikten sonra ilgililerce kendiliğinden 30 gün içinde verilmesi ve söz konusu cezaların ilgililerce, yapılacak tebligat tarihini takip eden günden itibaren 15 gün içinde ödenmesi halinde her bir sigortalı için..... tutarında idari para cezası uygulanır.		444,38 TL
• Sigortalı İşe Giriş Bildirgesinin Verilmediğinin Kurumca Tespit Edilmesi (102/1-a-2) Sigortalı İşe Giriş Bildirgesi'nin verilmediğinin, mahkeme kararından veya kurumun denetim ve kontrolle görevli memurlarınca yapılan tespitlerden ya da diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarının kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemelerden veya bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden anlaşılması halinde bildirgeyi vermekle yükümlü olanlar hakkında her bir sigortalı için asgari ücretin iki katı tutarında idari para cezası uygulanır.		3.555,00 TL
• Sigortalı İşe Giriş Bildirgesinin Verilmemesi Fiilinin Bir Yıl İçerisinde Yeniden Tekrarlanması (102/1-a-3) İşyeri esas alınmak suretiyle Sigortalı İşe Giriş Bildirgesinin verilmediğine ilişkin; mahkemenin karar tarihinden, kurumun denetim ve kontrolle görevli memurlarının tespit tarihinden, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının denetim elemanlarının rapor tarihinden, bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi veya belgelerin kuruma intikal tarihinden itibaren bir yıl içinde yukarıdaki sayılan (102/a-2) durumlardan biriyle tekrar bildirge verilmediğinin anlaşılması halinde, bildirgeyi vermekle yükümlü olanlar hakkında bu defa her bir sigortalı için asgari ücretin beş katı tutarında idari para cezası uygulanır.		8.887,50 TL

• İşyeri Bildirgesinin Süresinde Veya Kurumca Belirlenen Şekle ve Usule Uygun Verilmemesi (102/1-b-1,2,3)	
İşyeri Bildirgesini yasal süresi içinde ya da kurumca belirlenen şekle ve usule uygun vermeyenler veya kurumca internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermekle zorunlu tutulduğu halde, anılan ortamda göndermeyen;	
Kamu idareleri ile bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olanlar için asgari ücretin üç katı.....	5.332,50 TL
Diğer defterleri tutmak zorunda olanlar için asgari ücretin iki katı	3.555,00 TL
Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için bir aylık asgari ücret.....	1.777,50 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
• İşyeri Bildirgesinin Yasal Süresi Geçtikten Sonra İlgililerce Kendiliğinden 30 Gün İçinde Verilmesi (102/2)	
Mahkeme kararına, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemelere ya da kamu idarelerinden alınan belgelere istinaden düzenlenenler hariç olmak üzere, işyeri bildirgesinin yasal süresi geçtikten sonra ilgililerce kendiliğinden 30 gün içinde verilmesi ve söz konusu cezaların ilgililerce, yapılacak tebligat tarihini takip eden günden itibaren 15 gün içinde ödenmesi halinde;	
Kamu idareleri ile bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olanlar için.....	1.333,13 TL
Diğer defterleri tutmak zorunda olanlar için	888,75 TL
Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için	444,38 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
• Aylık Prim ve Hizmet Belgesinin Süresinde Veya Kurumca Belirlenen Şekle ve Usule Uygun Verilmemesi (102/1-c-1,2)	
Asıl veya ek Aylık Prim ve Hizmet Belgesini belirlenen süre içinde ya da kurumca belirlenen şekilde ve usulde vermeyenlere veya kurumca internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermekle zorunlu tutulduğu halde anılan ortamda göndermeyenlere her bir fiil için;	
Belgenin asıl olması halinde aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin beşte biri.....	355,50 TL
Belgenin ek olması halinde, aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin sekizde biri.....	222,19 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
• Sigortalıların Otuz Günden Az Çalıştığını Gösteren Bilgi ve Belgelerin Süresinde Verilmemesi, Verilen Belgelerin Kurumca Geçerli Sayılmaması, Ek Belgenin Kurumca Resen Düzenlenmesi (102/1-c-3)	
Sigortalıların otuz günden az çalıştığını gösteren bilgi ve belgelerin aylık prim ve hizmet belgesinin verilmesi gereken süre içinde kuruma verilmemesi veya verilen bilgi ve belgelerin kurumca geçerli sayılmaması ek belgenin kurumca re'sen düzenlenmesi durumunda, aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin yarısı.....	888,75 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
• Sigortalılarla İlgili Hizmet Veya Kazançların Bildirilmediğinin Veya Eksik Bildirildiğinin Kurumca Tespit Edilmesi (102/1-c-4)	
Belgenin mahkeme kararı, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemeler neticesinde ya da bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden, hizmetleri veya kazançları Kuruma bildirilmediği veya eksik bildirildiği anlaşılan sigortalılarla ilgili olması halinde, belgenin asıl veya ek nitelikte olup olmadığı, işverence düzenlenip düzenlenmediği dikkate alınmaksızın, aylık asgari ücretin iki katı.....	3.555,00 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
• Eksik İşçilik Bildirildiğinin Kurumca Tespit Edilmesi (102/1-d)	
Kurumun defter ve belge incelemeye yetkili denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurları tarafından veya serbest muhasebeci malî müşavirler ile yeminli malî müşavirlerce düzenlenen raporlara istinaden, kuruma bildirilmediği tespit edilen eksik işçilik tutarının mal edildiği her bir ay için, aylık asgari ücretin iki katı.....	3.555,00 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
• İşyerine Ait Defter Belge Kayıt ve Belgelerin Süresinde İbraz Edilmemesi (102/1-e-1,2,3)	
İşyeri defter, kayıt ve belgelerini Kurumca yapılan yazılı ihtarla rağmen onbeş gün içinde mücbir sebep olmaksızın ibraz etmeyen;	
Bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olanlar için, aylık asgari ücretin oniki katı.....	21.330,00 TL
Diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar için, aylık asgari ücretin altı kat	10.665,00 TL
Defter tutmakla yükümlü değil iseler, asgari ücretin üç katı	5.332,50 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
• Defter Kayıtlarının Geçersiz Sayılması (102/1-e-4)	
Tutmakla yükümlü bulunan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle verilmesi gereken ceza tutarını aşmamak kaydıyla; defter ve belgelerin tümünü verilen süre içinde ibraz etmekle birlikte; kanunî tasdik süresi geçtikten sonra tasdik ettirilmiş olan defterlerin tasdik tarihinden önceki kısmı, işçilikle ilgili giderlerin işlenmemiş olduğu tespit edilen defterler, sigorta primleri hesabına esas tutulan kazançların kesin olarak tespitine imkân vermeyecek şekilde usulsüz veya noksan tutulmuş defterler, herhangi bir ay için sigorta primleri hesabına esas tutulması gereken kazançların ve kazançlarla ilgili ödemelerin (sigorta primine esas kazancın ödemeye bağlı olduğu durumlar dahil) o ayın dahil bulunduğu hesap dönemine ait defterlere işlenmemiş olması halinde, o aya ait defter kayıtları geçerli sayılmaz ve bu geçersizlik hallerinin gerçekleştiği her bir takvim ayı için, aylık asgari ücretin yarısı ..	888,75 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	

• Defterlerin Tasdiksiz Olarak Tutulmuş Olması (102/1-e-4)	
Kullanılmaya başlanmadan önce tasdik ettirilmesi zorunlu olduğu halde tasdiksiz tutulmuş olan defterler geçerli sayılmaz ve tutmakla yükümlü bulunan defter türü dikkate alınarak;	
Bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olanlar için, aylık asgari ücretin oniki katı.....	21.330,00 TL
Diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar için, aylık asgari ücretin altı katı	10.665,00 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
• Defterlerin Bilanço Esasına Göre Tutulması Gerekirken İşletme Hesabı Esasına Göre Tutulması (102/1-e-4)	
Vergi Usul Kanunu gereğince bilanço esasına göre defter tutulması gerekirken işletme hesabı esasına göre tutulmuş defterler geçerli sayılmaz ve tutmakla yükümlü bulunduğu defter türü dikkate alınarak aylık asgari ücretin oniki katı.....	21.330,00 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
• Aylık Ücret Tediye Bordrosunun Geçersiz Sayılması (102/1-e-5)	
İşverenler tarafından ibraz edilen aylık ücret tediye bordrosunda; işyerinin sicil numarası, bordronun ilişkin olduğu ay, sigortalının adı, soyadı, sigortalının sosyal güvenlik sicil numarası, ücret ödenen gün sayısı, sigortalının ücreti, ödenen ücret tutarı ve ücretin alındığına dair sigortalının imzasının bulunması zorunludur. Belirtilen unsurlardan herhangi birini ihtiva etmeyen (imza şartı yönünden makbuz mukabilinde veya banka kanalıyla yapılan ödemeler hariç) ücret tediye bordroları geçerli sayılmaz ve her bir geçersiz ücret tediye bordrosu için aylık asgari ücretin yarısı	888,75 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
• İbraz Süresi Geçirildikten Sonra İncelemeye Sunulan Defter ve Belgelerin Geçersiz Sayılması (102/1-e-5)	
İbraz süresi geçirildikten sonra incelemeye sunulan ve tümünün veya bir bölümünün geçersiz olduğu tespit edilen defter ve belgeler yönünden, ayrıca geçersizlik filleri için idari para cezası uygulanmaz, sadece tutulan defter türü dikkate alınarak;	
Bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olanlar için, aylık asgari ücretin oniki katı.....	21.330,00 TL
Diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar için, aylık asgari ücretin altı katı.....	10.665,00 TL
Defter tutmakla yükümlü değil iseler, asgari ücretin üç katı	5.332,50 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
• Asgari İşçilik Uygulaması Kapsamında Kamu İdareleri, Döner Sermayeli Kuruluşlar, Kanunla Kurulan Kurum ve Kuruluşlar İle Bankalardan Kurumca İstenilecek Bilgi ve Belgelerin Süresinde Verilmemesi (102/1-f)	
Kamu idareleri, döner sermayeli kuruluşlar kanunla kurulan kurum ve kuruluşlar ile bankalar, asgari işçilik uygulamasıyla ilgili kurumca istenilecek bilgi ve belgeleri yazılı olarak en geç bir ay içinde vermeye mecburdur. Söz konusu bilgi ve belge verme yükümlülüğünü belirtilen sürede yerine getirmeyenlere aylık asgari ücretin iki katı.....	3.555,00 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
• İşe Başlama / Bırakma, Vazife Malullüğü ve İhaleli İşlere İlişkin Bildirim Yükümlülüğünün Kurum ve Kuruluşlarca Süresinde Yerine Getirilmemesi (102/1-g)	
4/b kapsamında sigortalı sayılanlardan, gelir vergisi mükellefi olanlar ile şahıs şirketlerinden kolektif, adi komandit şirketlerin komandite ve komanditer ortakları ve donatma iştiraki ortaklarının vergi mükellefiyeti işleminin tesis tarihinden itibaren iki ayı geçmemek üzere vergi mükellefinin işe başlama işlemlerinin tekemmül ettirildiği tarihten, sermaye şirketlerinden limited şirket ortakları ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortaklarının, şirketin ticaret sicil memurluklarınca tescil edildikleri tarihten, anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortaklarının yönetim kuruluna seçildikleri tarihten, gelir vergisinden muaf olanların ise esnaf ve sanatkâr sicilne kayıtlı oldukları tarihten itibaren onbeş gün içinde, tarımda kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanların meslek kuruluşuna kayıtlarının yapıldığı tarihten itibaren bir ay içinde, köy ve mahalle muhtarlarının seçildiklerine ilişkin mazbatalarını ilgili seçim kurulundan aldıkları tarihten itibaren onbeş gün içinde, kendi mevzuatına göre kayıt veya tescili yapan ilgili kurum, kuruluş, birlikler, vergi daireleri ve Esnaf ve Sanatkâr Sicil Müdürlüğü sigortalı işe giriş bildirgesi düzenleyerek Kuruma vermekle yükümlüdür.	
Sigortalılığı (4/b) sona erenlerin durumları faaliyetin sona erme halinin bildirildiği kuruluşlar veya vergi daireleri tarafından, (Vergi dairelerince vergi mükellefiyetinin sona erdiğine ilişkin yapılacak bildirimlerde bu süre vergi mükellefiyeti terk işleminin tesis tarihinden itibaren iki ayı geçmemek üzere vergi mükellefinin işi bırakma işlemlerinin vergi dairelerince tekemmül ettirildiği tarihten başlar.) en geç on gün içinde Kuruma bildirilir.	
Kamu idareleri vazife malullüğüne (4/c kapsamındaki sigortalılara ilişkin) sebep olan olayı, o yer yetkili kolluk kuvvetlerine veya kendi mevzuatına göre yetkili mercilere derhal, kuruma da en geç onbeş iş günü içinde bildirmekle yükümlüdür.	
Kamu idareleri ile döner sermayeli kuruluşlar ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamındaki kuruluşlar, kanunla kurulan kurum ve kuruluşlar, ihale yolu ile yaptırdıkları her türlü işleri üstlenenleri ve bunların adreslerini onbeş gün içinde Kuruma bildirmekle yükümlüdür.	
Yukarıda yer alan yükümlülükleri süresinde yerine getirmeyen kurum ve kuruluşlar ile tüzel kişilere aylık asgari ücret.....	1.777,50 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
• İşe Başlama / Bırakma, Vazife Malullüğü ve İhaleli İşlere İlişkin Bildirim Yükümlülüğünün Kurum ve Kuruluşlarca Yasal Süresi Geçtikten Sonra 30 Gün İçinde Yerine Getirilmesi (102/2)	
Mahkeme kararına, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarının kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemelere ya da kamu idarelerinden alınan belgelere istinaden düzenlenenler hariç olmak üzere, kurum ve kuruluşlarca bildirimin veya belgenin yasal süresi geçtikten sonra ilgililerce kendiliğinden 30 gün içinde verilmesi ve söz konusu cezaların ilgililerce, yapılacak tebligat tarihini takip eden günden itibaren 15 gün içinde ödenmesi halinde.....	444,38 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	

• Sigortasız Kişilerle İlgili Kamu İdareleri ve Bankaların Bildirim Yükümlülüğünü Süresinde Yerine Getirmemesi (102/1-g)	
Kamu idareleri ile bankalar, kurumca sağlanacak elektronik altyapıdan yararlanmak suretiyle, kurumca belirlenecek işlemlerde, işlem yaptığı kişilerin sigortalılık bakımından tescilli olup olmadığını kontrol etmek ve sigortasız olduğu tespit edilen kişileri, kuruma bildirmekle yükümlüdürler.	
Bildirim yükümlülüğünü yerine getirmeyen kamu idareleri ile bankalara sigortalı başına aylık asgari ücretin onda biri	177,75 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
• Sigortasız Kişilerle İlgili Bildirim Yükümlülüğünün Kamu İdareleri ve Bankalarca Yasal Süresi Geçtikten Sonra Kendiliğinden 30 Gün İçinde Yerine Getirilmesi (102/2)	
Mahkeme kararına, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemelere ya da kamu idarelerinden alınan belgelere istinaden düzenlenenler hariç olmak üzere, bildirimin veya belgenin yasal süresi geçtikten sonra ilgililerce kendiliğinden 30 gün içinde verilmesi ve söz konusu cezaların ilgililerce, yapılacak tebligat tarihini takip eden günden itibaren 15 gün içinde ödenmesi halinde her bir bildirim yükümlülüğü için.....	44,44 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
• Ticaret Sicil Memurluklarınca ve Yapı Ruhsatı ve Ruhsat Niteliği Taşıyan Bilgi ve Belgeleri Vermeye Yetkili Makamlarca Bildirim Yükümlülüğünün Yerine Getirilmemesi (102/1-h)	
Şirket kuruluşu aşamasında, çalıştıracağı sigortalı sayısını ve bunların işe başlama tarihini, ticaret sicili memurluklarına bildiren işverenlerin, bu bildirimleri Kuruma yapılmış sayılır. Ticaret sicili memurlukları, kendilerine yapılan bu bildirim en geç on gün içinde Kuruma bildirmek zorundadır.	
Valilikler, belediyeler ve ruhsat vermeye yetkili diğer kamu ve özel hukuk tüzel kişileri, yapı ruhsatı ve diğer tüm ruhsat veya ruhsat niteliği taşıyan işlemlerine ilişkin bilgi ve belgeler ile varsa bunların verilmesine esas olan istihdama ilişkin bilgileri, verildiği tarihten itibaren bir ay içinde Kuruma bildirmekle yükümlüdürler.	
Ticaret sicil memurlukları, Valilikler, belediyeler ve ruhsat vermeye yetkili diğer kamu ve özel hukuk tüzel kişilerin süresinde yerine getirilmeyen her bir bildirim yükümlülüğü için aylık asgari ücret.....	1.777,50 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
• Ticaret Sicil Memurluklarınca ve Yapı Ruhsatı ve Ruhsat Niteliği Taşıyan Bilgi ve Belgeleri Vermeye Yetkili Makamlarca Bildirim Yükümlülüğünün Yasal Süresi Geçtikten Sonra 30 Gün İçinde Yerine Getirilmesi (102/2)	
Mahkeme kararına, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemelere ya da kamu idarelerinden alınan belgelere istinaden düzenlenenler hariç olmak üzere, bildirimin veya belgenin yasal süresi geçtikten sonra ilgililerce kendiliğinden 30 gün içinde verilmesi ve söz konusu cezaların ilgililerce, yapılacak tebligat tarihini takip eden günden itibaren 15 gün içinde ödenmesi halinde, her bir bildirim yükümlülüğü için	444,38 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
• İnceleme ve Soruşturma Görevlerini Yerine Getiren Kurum Elemanlarına Engel Olunması (102/1-1-1)	
Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarının kanunun uygulanmasından doğan inceleme ve soruşturma görevlerini yerine getirmeleri sırasında işverenler, sigortalılar, işyeri sahipleri ve bu işle ilgili diğer kişiler görevlerini yapmasına engel olamazlar; engel olanlar hakkında eylemleri başka bir suç oluştursa dahi, asgari ücretin beş katı.....	8.887,50 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
• İnceleme ve Soruşturmayı Engellenmek Amacıyla Kurum Elemanlarına Cebir ve Tehdit Kullanılması (102/1-1-2)	
Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarının görevlerini yapmasını engellemek amacıyla cebir ve tehdit kullanan işverenler, sigortalılar, işyeri sahipleri ve bu işle ilgili diğer kişiler fiil daha ağır bir cezayı gerektiren ayrı bir suç teşkil etmediği takdirde Türk Ceza Kanununun 265 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre cezalandırılır. Bu suçu işleyenler hakkında ayrıca asgari ücretin on katı	17.775,00 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
• Bilgi ve Belgelerin Süresinde Verilmemesi (102/1-i)	
Kanunun 100 maddesi kapsamında Kurum tarafından istenen bilgi ve belgeleri belirlenen süre içinde mücbir sebep olmaksızın vermeyen kamu idareleri, bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulmuş kurum ve kuruluşlar ile diğer gerçek ve tüzel kişiler hakkında aylık asgari ücretin beş katı.....	8.887,50 TL
İstenen bilgi ve belgelerin geç verilmesi halinde aylık asgari ücretin iki katı.....	3.555,00 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalılara geçici iş göremezlik ödeneği ödemelerinde 100 üncü maddeye istinaden Kurumca işverenlerden istenilen bildirimlerin;	
Belirlenen süre içerisinde ve elektronik ortamda yapılmaması halinde sigortalı başına aylık asgari ücretin onda biri...	177,75 TL
Hiç yapılmaması halinde ise sigortalı başına aylık asgari ücretin yarısı.....	888,75 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
4 üncü maddenin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında bulunan sigortalıların hizmet bilgilerinin 100 üncü madde kapsamında Kurumca oluşturulan yazılım programına bilgi girişi yapması gereken işyerlerinde,	
Belirlenen süre içinde elektronik ortamda kuruma hiç gönderilmemesi halinde sigortalı başına aylık asgari ücretin beşte biri.....	355,50 TL
Geç gönderilmesi halinde ise sigortalı başına aylık asgari ücretin onda biri.....	177,75 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
Ancak, idari para cezası ilgili yılın aralık ayında geçerli olan brüt asgari ücretin yirmi dört katını geçemez.	

• Sigortalılığı Sona Eren 4/a Kapsamındaki Sigortalılara İlişkin Bildirim İle 506 Sayılı Kanunun Geçici 20 nci Maddesinde Yer Alan Sandıklara, Sandık İştirakçiliğinin Başlama ve Sona Ermesine İlişkin Bildirimin Süresinde Kuruma Verilmemesi (102/1-J)	
Sigortalılığı sona erenlere (4/a kapsamındaki sigortalılar) ilişkin bildirim ile 506 sayılı kanunun geçici 20 nci maddesinde yer alan sandıklara, sandık iştirakçiliğinin başlama ve sona ermesine ilişkin bildirimi, süresi içinde ya da Kurumca belirlenen şekle ve usule uygun olarak yapmayanlar veya Kurumca internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermekle zorunlu tutulduğu halde anılan ortamda göndermeyenler hakkında, bir takvim ayında işlenen bu fiillerden dolayı (tutmakla yükümlü bulunulan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle verilmesi gereken ceza tutarını aşmamak kaydıyla) her bir sigortalı veya sandık iştirakçisi için asgari ücretin onda biri	177,75 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
• Sigortalılığı Sona Eren 4/a Kapsamındaki Sigortalılara İlişkin Bildirim İle 506 Sayılı Kanunun Geçici 20 nci Maddesinde Yer Alan Sandıklara, Sandık İştirakçiliğinin Başlama ve Sona Ermesine İlişkin Bildirimin Yasal Süresi Geçtikten Sonra İlgililerce 30 Gün İçinde Verilmesi (102/2)	
Mahkeme kararına, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemelere ya da kamu idarelerinden alınan belgelere istinaden düzenlenenler hariç olmak üzere, bildirimin yükümlü olunan kişi olmayanlara ait bilgi girişi yapan kamu idarelerine, işverenlere ve bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine tabi sigortalılara asgari ücretin yarısı	44,44 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
• Genel Sağlık Sigortalılarının Bakmakla Yükümlü Oldukları Kişilere Ait Bilgi Girişlerinin Süresinde Yapılmaması Veya Bakmakla Yükümlü Olunan Kişi Olmayanlara Ait Bilgi Girişi Yapılması (102/1-k)	
Genel sağlık sigortalılarının bakmakla yükümlü oldukları kişilere ait bilgi girişlerini süresinde yapmayan, bakmakla yükümlü olunan kişi olmayanlara ait bilgi girişi yapan kamu idarelerine, işverenlere ve bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine tabi sigortalılara asgari ücretin yarısı	888,75 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
• Bildirim ve Kontrol Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmemesi (102/1-l)	
Ticari taksi, dolmuş ve benzeri nitelikteki şehir içi toplu taşıma aracı işyerleri ile 4 üncü maddenin ikinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen ve Kültür ve Turizm Bakanlığınca belirlenecek alanlarda kısmi süreli iş sözleşmesiyle bir veya birden fazla kişi tarafından çalıştırılanlar ile çalışanların üye olduğu meslek odası, birlik veya benzeri kuruluşlarca bildirim ve kontrol yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi halinde her bir fiil için asgari ücret	1.777,50 TL
tutarında idari para cezası uygulanır.	
• Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesindeki Sigortalıların Prime Esas Kazançlarının Veya Hizmetlerinin Bildirilmemesi, Eksik Ya da Geç Bildirilmesi (102/1-m) (09.08.2016 tarihinden itibaren)	
1) Beyannamenin asıl olması halinde (aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla) beyannamede kayıtlı sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin beşte biri tutarında	355,50 TL
2) Beyannamenin ek olması halinde (aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla) her bir ek beyannamede kayıtlı sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin sekizde biri tutarında	222,19 TL
3) Ek beyannamenin, Kurumca resen düzenlenmesi durumunda, (aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla) her bir ek beyannamede kayıtlı sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin yarısı tutarında	888,75 TL
4) Beyannamenin mahkeme kararı, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemeler neticesinde ya da bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden, hizmetleri ve kazançları Kuruma bildirilmediği veya eksik bildirildiği ya da sadece hizmetlerinin Kuruma eksik bildirildiği anlaşılan sigortalılarla ilgili olması hâlinde, beyannamenin asıl veya ek nitelikte olup olmadığı, işverence düzenlenip düzenlenmediği dikkate alınmaksızın, aylık beyannamedeki her bir işyeri için,	
a) Kamu idareleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olanlar hakkında, (asgari ücretin üç katını geçmemek üzere) sigortalı başına, aylık asgari ücret tutarında	1.777,50 TL
b) Diğer defterleri tutmak zorunda olanlar hakkında, (asgari ücretin iki katını geçmemek üzere) sigortalı başına, yarım asgari ücret tutarında	888,75 TL
c) Defter tutmakla yükümlü olmayanlar hakkında, (aylık asgari ücreti geçmemek üzere) sigortalı başına, asgari ücretin üçte biri tutarında	592,50 TL
ç) Beyannamedeki her bir işyerinden bildirilen sigortalıların sadece prime esas kazançlarının eksik bildirildiğinin anlaşılması halinde ise beyannamenin asıl veya ek nitelikte olup olmadığı, işverence düzenlenip düzenlenmediği dikkate alınmaksızın, (aylık asgari ücretin onda birinden az, iki katından fazla olmamak üzere) tespit edilen prime esas kazanç tutarında,	
İdari para cezası uygulanır.	
• Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesinde, Sigortalıların Fiilen Yaptıkları İşe Uygun Meslek Adının ve Kodunun Gerçeğe Aykırı Bildirilmesi (102/1-n)	
Muhtasar ve prim hizmet beyannamesinde, sigortalıların işyerlerinde fiilen yaptıkları işe uygun meslek adı ve kodunu, gerçeğe aykırı bildiren her bir işyeri için aylık asgari ücreti geçmemek üzere meslek adı ve kodu gerçeğe aykırı bildirilen sigortalı başına asgari ücretin onda biri tutarında idari para cezası uygulanır. (01.01.2018 tarihinden geçerli olmak üzere)	177,75 TL

- ✓ *İdarî para cezası uygulanması İşyeri Bildirgesi, Sigortalı İşe Giriş Bildirgesi ve Aylık Prim ve Hizmet belgelerinin kuruma verilmesi yükümlülüğünü kaldırmaz.*
- ✓ *İdarî para cezaları ilgiliye tebliğ ile tahakkuk eder. Tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde Kuruma ya da Kurumun ilgili hesaplarına yatırılır veya aynı süre içinde Kuruma itiraz edilebilir. İtiraz takibi durdurur. Kurumca itirazı reddedilenler, kararın kendilerine tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yetkili idare mahkemesine başvurabilirler. Bu süre içinde başvurunun yapılmamış olması halinde, idari para cezası kesinleşir.*
- ✓ *İdarî para cezalarının, Kuruma itiraz edilmeden veya yargı yoluna başvurulmadan önce tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde peşin ödenmesi halinde, bunun dörtte üçü tahsil edilir. Peşin ödeme idari para cezasına karşı yargı yoluna başvurma hakkını etkilemez.*
- ✓ *Mahkemeye başvurulması idari para cezasının takip ve tahsilini durdurmaz. Tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde ödenmeyen idari para cezaları, 89 uncu madde hükmü gereğince hesaplanacak gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte tahsil edilir.*
- ✓ *İdarî para cezaları on yıllık zamanaşımı süresine tabidir. Zamanaşımı süresi, fiilin işlendiği tarihten itibaren başlar.*
- ✓ *İdari para cezaları hakkında, 5510 ve 5502 sayılı Kanunlarda hüküm bulunmayan hallerde 5326 sayılı Kabahatler Kanunu hükümleri uygulanır.*

İDARİ PARA CEZALARI (6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu)											
(01.01.2017 - 31.12.2017)											
Fiil Maddesi	Ceza Maddesi	Ceza Uygulanan Fiil	10 dan Az Çalışanı Olan İşyerleri			10 - 49 Çalışanı Olan İşyerleri			50 ve Daha Fazla Çalışanı Olan İşyerleri		
			AZ TEHLİKELİ	TEHLİKELİ	ÇOK TEHLİKELİ	AZ TEHLİKELİ	TEHLİKELİ	ÇOK TEHLİKELİ	AZ TEHLİKELİ	TEHLİKELİ	ÇOK TEHLİKELİ
4/1-a	26/1-a	İş sağlığı ve güvenliğiyle ilgili tedbir almamak, organizasyonu yapmamak, gerekli araç ve gereçleri sağlamamak, sağlık ve güvenlik tedbirlerini değişen şartlara uygun hale getirmemek ve mevcut durumun iyileştirilmesi için çalışmalar yapmamak.									
		✓ Her yükümlülük için	2.702	3.377	4.054	2.702	4.054	5.406	4.054	5.406	8.109
4/1-b	26/1-a	İşyerinde alınan iş sağlığı ve güvenliği tedbirlerini izlememek, denetlememek ve uygunsuzlukları gidermemek.									
		✓ Her yükümlülük için	2.702	3.377	4.054	2.702	4.054	5.406	4.054	5.406	8.109
6/1-a	26/1-b	İş güvenliği uzmanı görevlendirmemek.									
		✓ Her ay (Aykırılığın devamı halinde) için	6.760	8.449	10.140	6.760	10.140	13.520	10.140	13.520	20.281
6/1-a	26/1-b	İşyeri hekimi görevlendirmemek.									
		✓ Her ay (Aykırılığın devamı halinde) için	6.760	8.449	10.140	6.760	10.140	13.520	10.140	13.520	20.281
6/1-a	26/1-b	On ve daha fazla çalışanı olan çok tehlikeli işyerlerinde diğer sağlık personeli görevlendirmemek.									
		✓ Her ay (Aykırılığın devamı halinde) için	...	...	...	...	...	6.759	...	...	10.138
6/1-b	26/1-b	İSG hizmetleri için görevlendirdikleri kişi veya hizmet aldığı kurum ve kuruluşların görevlerini yerine getirmeleri amacıyla araç-gereç-mekân sağlamamak.	2.026	2.532	3.039	2.026	3.039	4.053	3.039	4.053	6.080
6/1-c	26/1-b	İSG hizmetlerini yürütenler arasında koordinasyonu sağlamamak.	2.026	2.532	3.039	2.026	3.039	4.053	3.039	4.053	6.080
6/1-ç	26/1-b	Görevlendirdikleri kişi veya hizmet aldığı kurum ve kuruluşlar tarafından iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili mevzuata uygun olan ve yazılı olarak bildirilen tedbirleri yerine getirmemek.									
		✓ Her tedbir için	1.350	1.688	2.026	1.350	2.026	2.702	2.026	2.702	4.054
6/1-d	26/1-b	Görevlendirilen kişileri, hizmet alınan kuruluşları, başka işyerlerinden gelen çalışanları ve bunların işverenlerini İSG riskleri konusunda bilgilendirmemek.	2.026	2.532	3.039	2.026	3.039	4.053	3.039	4.053	6.080

8/1	26/1-c	İş güvenliği uzmanlarının ve işyeri hekimlerinin hak ve yetkilerini kısıtlamak.									
		✓ <i>Uzman ve hekim için ayrı ayrı</i>	2.026	2.532	3.039	2.026	3.039	4.053	3.039	4.053	6.080
8/6	26/1-c	İşyeri sağlık ve güvenlik birimini kurmamak.	...	...	...	...	...	...	3.039	4.053	6.080
10/1	26/1-ç	Risk değerlendirmesi yapmamak veya yaptırmamak.	4.055	5.070	6.083	4.055	6.083	8.111	6.083	8.111	12.167
		✓ <i>Her ay (Aykırlığın devamı halinde) için</i>	6.083	7.604	9.125	6.083	9.125	12.167	9.125	12.167	18.252
10/4	26/1-ç	Risklerin belirlenmesine yönelik gerekli kontrol, ölçüm, inceleme ve araştırmaları yapmamak.	2.026	2.532	3.039	2.026	3.039	4.053	3.039	4.053	6.080
11	26/1-d	Acil durumları belirlememek, acil durumlar için tedbir almamak, acil durum planlarını hazırlamamak, destek elemanı görevlendirmemek, araç gereç sağlamamak, acil durumlarda işyeri dışındaki kuruluşla irtibatı sağlayacak düzenlemeyi yapmamak									
		✓ <i>Her ay (Aykırlığın devamı halinde) için</i>	1.350	1.688	2.026	1.350	2.026	2.702	2.026	2.702	4.054
12	26/1-d	Ciddi ve yakın tehlike durumunda; çalışanların işi bırakarak güvenli yere gitmelerini sağlamamak. Zorunluluk olmadıkça, gerekli donanımına sahip ve özel olarak görevlendirilenler dışındaki çalışanlardan işlerine devam etmelerini istemek. Müdahalede bulunan çalışanları yaptıkları müdahaleden dolayı sorumlu tutmak.									
		✓ <i>Her yükümlülük için</i>	1.350	1.688	2.026	1.350	2.026	2.702	2.026	2.702	4.054
		✓ <i>Her ay (Aykırlığın devamı halinde) için</i>	1.350	1.688	2.026	1.350	2.026	2.702	2.026	2.702	4.054
14/1	26/1-e	İş kazalarının ve meslek hastalıklarının kaydını tutmamak, gerekli incelemeleri yaparak bunlar ile ilgili raporları düzenlememek. İşyerinde meydana gelen ancak yaralanma veya ölüme neden olmadığı halde işyeri ya da iş ekipmanının zarara uğramasına yol açan veya çalışan, işyeri ya da ekipmanı zarara uğratma potansiyeli olan olayları inceleyerek bunlar ile ilgili raporları düzenlememek.									
		✓ <i>Her yükümlülük için</i>	2.026	2.532	3.039	2.026	3.039	4.053	3.039	4.053	6.080
14/2	26/1-e	İş kazalarını ve meslek hastalıklarını 3 iş günü içinde SGK'ya bildirmemek.	2.702	3.377	4.054	2.702	4.054	5.406	4.054	5.406	8.109
14/4	26/1-e	Sağlık hizmeti sunucularının iş kazalarını, yetkili sağlık hizmet sunucularının meslek hastalıklarını en geç 10 gün içinde SGK'ya bildirmemesi.	2.702	3.377	4.054	2.702	4.054	5.406	4.054	5.406	8.109
15/1	26/1-f	Çalışanlara sağlık gözetimi yaptırmamak.									
		✓ <i>Her çalışan için</i>	1.350	1.350	1.350	1.350	1.350	1.350	1.350	1.350	1.350
15/2	26/1-f	Tehlikeli ve çok tehlikeli sınıfta yer alan işlerde çalışacaklar için sağlık raporu almamak.									
		✓ <i>Her çalışan için</i>	1.350	1.350	1.350	1.350	1.350	1.350	1.350	1.350	1.350
16	26/1-g	Çalışanları bilgilendirme yükümlülüğüne uymamak.									
		✓ <i>Her bir çalışan için</i>	1.350	1.350	1.350	1.350	1.350	1.350	1.350	1.350	1.350
17	26/1-ğ	Çalışanlara eğitim verme yükümlülüğüne uymamak.									
		✓ <i>Her bir çalışan için</i>	547	547	547	547	547	547	547	547	547
18	26/1-h	Çalışanların görüşlerini alma ve katılımlarını sağlama yükümlülüğüne uymamak.									
		✓ <i>Her aykırılık için</i>	1.350	1.688	2.026	1.350	2.026	2.702	2.026	2.702	4.054
20/1	26/1-ı	İşyerinin değişik bölümlerindeki riskler ve çalışan sayılarına göre çalışan temsilcileri görevlendirmemek.	1.350	1.688	2.026	1.350	2.026	2.702	2.026	2.702	4.054
20/3	26/1-ı	İşveren tarafından çalışan temsilcilerinin öneride bulunma ve tedbir alınmasını isteme hakkını ihlal etmek.	2.026	2.532	3.039	2.026	3.039	4.053	3.039	4.053	6.080

20/4	26/1-ı	Çalışan temsilcilerinin ve destek elemanlarının haklarını kısıtlamak ve gerekli imkanları sağlamamak.										
		✓ Hakları kısıtlanan her birey için	1.350	1.688	2.026	1.350	2.026	2.702	2.026	2.702	4.054	
22	26/1-i	Elli ve daha fazla çalışanın bulunduğu ve altı aydan fazla süren sürekli işlerin yapıldığı işyerlerinde iş sağlığı ve güvenliği kurulunu oluşturmamak.										
		✓ Her aykırılık için	...	...	...	...	...	...	4.054	5.406	8.109	
22	26/1-i	Alt işverenin bulunduğu hallerde uygun kurulu oluşturmamak, kurullar arasında koordinasyonu sağlamamak, aynı çalışma alanında birden fazla işverenin bulunması ve bu işverenlerce birden fazla kurulun oluşturulması halinde birbirlerinin çalışmalarını etkileyebilecek kurul kararları hakkında diğer işverenleri bilgilendirmemek.										
		✓ Her aykırılık için	2.702	3.377	4.054	2.702	4.054	5.406	4.054	5.406	8.109	
23	26/1-j	Birden fazla işyerinin bulunduğu iş merkezleri, iş hanları, sanayi bölgeleri vb. yerlerde diğer işyerlerini etkileyecek tehlikeler konusunda işverenleri uyarmayan, uyarılara uymayan işverenleri Bakanlığa bildirmeyen yönetimlere,	6.760	8.449	10.140	6.760	10.140	13.520	10.140	13.520	20.281	
24	26/1-k	Ölçüm, inceleme ve araştırma yapılmasına, numune alınmasına veya eğitim kurumları ile ortak sağlık ve güvenlik birimlerinin kontrol ve denetiminin yapılmasına engel olmak.	6.760	8.449	10.140	6.760	10.140	13.520	10.140	13.520	20.281	
25	26/1-l	İşyerinin bir bölümünde veya tamamında verilen durdurma kararına uymayarak durdurulan işe devam ettirmek.	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
25/6	26/1-l	İşin durdurulması sebebiyle işsiz kalan çalışanlara ücretlerini ödememek veya uygun başka iş vermemek.										
		✓ İhlale uğrayan her çalışan için	1.095	1.095	1.095	1.095	1.095	1.095	1.095	1.095	1.095	1.095
		✓ Her ay (Aykırılığın devamı halinde) için	1.095	1.095	1.095	1.095	1.095	1.095	1.095	1.095	1.095	1.095
29	26/1-m	Büyük kaza önleme politika belgesini hazırlamamak.	67.616	84.520	101.424	67.616	101.424	135.233	101.424	135.233	202.850	
		Güvenlik raporunu hazırlayarak Bakanlığa sunmadan işyerini faaliyete geçirmek.	108.186	135.233	162.281	108.186	162.281	216.374	162.281	216.374	324.562	
		İşletilmesine Bakanlıkça izin verilmeyen işyerini faaliyete geçirmek.	108.186	135.233	162.281	108.186	162.281	216.374	162.281	216.374	324.562	
		Durdurulan işyerinde faaliyete devam etmek.	108.186	135.233	162.281	108.186	162.281	216.374	162.281	216.374	324.562	
30	26/1-n	30 uncu madde de öngörülen yönetmeliklerdeki hükümlere aykırı hareket etmek.										
		✓ Her hüküm için	1.350	1.688	2.026	1.350	2.026	2.702	2.026	2.702	4.054	
		✓ Her ay (Aykırılığın devamı halinde) için	1.350	1.688	2.026	1.350	2.026	2.702	2.026	2.702	4.054	
30	26/1-o	Çalışanlarına standartlara uygun ve CE belgele kişisel koruyucu donanım temin etmemek.										
		✓ Her çalışan için	547	547	547	547	547	547	547	547	547	547
30	26/1-ö (*)	Yer altı maden işletmelerinde çalışanların bulundukları yeri ve giriş çıkışlarını gösteren takip sistemini kurmamak.										
		✓ Her çalışan için	547	547	547	547	547	547	547	547	547	547

-İdari para cezaları (14 üncü maddede belirtilen bildirim yükümlülüğünü yerine getirmeyenler için uygulanan idari para cezası hariç) gerekçesi belirtilmek suretiyle Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürüne verilir. Verilen idari para cezaları tebliğinden itibaren 30 gün içinde ödenir. (6331 sayılı Kanun Madde: 26/2)

-İşin durdurulması halinde, durdurmaya sebep olan fiilden dolayı ilgili idari para cezası uygulanmaz. (6331 sayılı Kanun Madde: 26/4)

-Çalışan sayısı ile çarpılarak verilen idari para cezalarında üçüncü fıkra hükümler uygulanmaz. (6331 sayılı Kanun Madde: 26/5)

-(*) 26/1-ö bendinde yer alan idari para cezası 01.01.2016 tarihinden itibaren uygulanır. (6331 Geçici Madde: 9)

DİĞER

ARAÇ MUAYENE ÜCRETLERİ

	Tutar
- Otobüs, Kamyon, Çekici ve Tanker.....	267,86 TL
- Otomobil, Minibüs, Kamyonet, Özel Amaçlı Taşıt, Arazi Taşıtı, Römork, Yarı Römork	198,24 TL
- Traktör (Römorklu - Römorksuz), Motosiklet, Motorlu Bisiklet.....	101,48 TL

KARŞILIKSIZ ÇIKAN ÇEKLERDE MUHATAP BANKANIN
ÖDEME YÜKÜMLÜLÜĞÜ

	Tutar (TL)
Muhatap banka, ibraz eden düzenleyici dışındaki hamile, süresinde ibraz edilen her çek yaprağı için; a) Karşılığının hiç bulunmaması hâlinde, -Çek bedeli bindörtüyüzon Türk Lirası veya üzerinde ise -Çek bedeli binikiyüzdoksan Türk Lirasının altında ise çek bedelini, -Çek bedeli bindörtüyüzon Türk Lirasının altında ise çek bedelini, b) Karşılığının kısmen bulunması hâlinde, -Çek bedeli bindörtüyüzon Türk Lirası veya altında ise, çek bedelini aşmamak koşuluyla, kısmî karşılığı bindörtüyüzon Türk Lirasına tamamlayacak bir miktarı, -Çek bedeli bindörtüyüzon Türk Lirasının üzerinde ise, çek bedelini aşmamak koşuluyla, kısmî karşılığa ilave olarak bindörtüyüzon Türk Lirasını, ödemekle yükümlüdür. Bu husus, hesap sahibi ile muhatap banka arasında çek defterinin teslimi sırasında yapılmış olan dönülemeyecek bir gayri nakdî kredi sözleşmesi hükmündedir. <i>20. 10.2010 tarihinden önce yayımlanan Tebliğlere göre bastırılan çeklerden ötürü muhatap banka, süresinde ibraz edilen çekin karşılığının bulunmaması halinde her çek yaprağı için yediyüzkırk Türk Lirasına kadar ve kısmen karşılığının bulunması halinde ise bu miktarı her çek yaprağı için yediyüzkırk Türk Lirasına tamamlayacak biçimde ödeme yapmakla yükümlüdür.</i>	1.410

TÜKETİCİ FİYATLARI ENDEKSİ VE DEĞİŞİM ORANLARI
(TÜFE) (2003 = 100)

YIL	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİR.	TEMM.	AĞUS.	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
2017	299,74	302,17	305,24	309,23	310,61	309,78	310,24	311,85	313,88	320,40		
2016	274,44	274,38	274,27	276,42	278,02	279,33	282,58	281,76	282,27	286,33	287,81	292,54
2015	250,45	252,24	255,23	259,39	260,85	259,51	259,74	260,78	263,11	267,20	268,98	269,54
2014	233,54	234,54	237,18	240,37	241,32	242,07	243,17	243,40	243,74	248,37	248,82	247,72
2013	216,74	217,39	218,83	219,75	220,07	221,75	222,44	222,21	223,91	227,94	227,96	229,01
2012	201,98	203,12	203,96	207,05	206,61	204,76	204,29	205,43	207,55	211,62	212,42	213,23
2011	182,60	183,93	184,70	186,30	190,81	188,08	187,31	188,67	190,09	196,31	199,70	200,85
2010	174,07	176,59	177,62	178,68	178,04	177,04	176,19	176,90	179,07	182,35	182,40	181,85
2009	160,90	160,35	162,12	162,15	163,19	163,37	163,78	163,29	163,93	167,88	170,01	170,91
2008	146,94	148,84	150,27	152,79	155,07	154,51	155,40	155,02	155,72	159,77	161,10	160,44
2007	135,84	136,42	137,67	139,33	140,03	139,69	138,67	138,70	140,13	142,67	145,45	145,77
2006	123,57	123,84	124,18	125,84	128,20	128,63	129,72	129,15	130,81	132,47	134,18	134,49
2005	114,49	114,51	114,81	115,63	116,69	116,81	116,14	117,13	118,33	120,45	122,14	122,65
2004	104,81	105,35	106,36	106,89	107,35	107,21	107,72	108,54	109,57	112,03	113,50	113,86
2003	94,77	96,23	98,12	99,09	100,04	100,12	99,93	100,09	101,44	102,38	103,68	104,12

YURTIÇİ ÜRETİCİ FİYATLARI ENDEKSİ VE DEĞİŞİM ORANI - Yİ-ÜFE

YIL	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMM.	AĞUS.	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
2017	284,99	288,59	291,58	293,79	295,31	295,52	297,65	300,18	300,90	306,04		
2016	250,67	250,16	251,17	252,47	256,21	257,27	257,81	258,01	258,77	260,94	266,16	274,09
2015	236,61	239,46	241,97	245,42	248,15	248,78	247,99	250,43	254,25	253,74	250,13	249,31
2014	229,10	232,27	233,98	234,18	232,96	233,09	234,79	235,78	237,79	239,97	237,65	235,84
2013	206,91	206,65	208,33	207,27	209,34	212,39	214,50	214,59	216,48	217,97	219,31	221,74
2012	203,10	202,91	203,64	203,81	204,89	201,83	201,20	201,71	203,79	204,15	207,54	207,29
2011	182,75	185,90	188,17	189,32	189,61	189,62	189,57	192,91	195,89	199,03	200,32	202,33
2010	164,94	167,68	170,94	174,96	172,95	172,08	171,81	173,79	174,67	176,78	176,23	178,54
2009	155,16	156,97	157,43	158,45	158,37	159,86	158,74	159,40	160,38	160,84	162,92	163,98
2008	143,80	147,48	152,16	159,00	162,37	162,90	164,93	161,07	159,63	160,54	160,49	154,80
2007	135,09	136,37	137,70	138,80	139,34	139,19	139,28	140,47	141,90	141,71	142,98	143,19
2006	123,51	123,83	124,14	126,54	130,05	135,28	136,45	135,43	135,11	135,73	135,33	135,16

Bir önceki aya göre Değişim %	YIL	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMM.	AĞUS.	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
	2017	3,98	1,26	1,04	0,76	0,52	0,07	0,72	0,85	0,24	1,71		
	2016	0,55	-0,20	0,40	0,52	1,48	0,41	0,21	0,08	0,29	0,84	2,00	2,98
	2015	0,33	1,20	1,05	1,43	1,11	0,25	-0,32	0,98	1,53	-0,20	-1,42	-0,33
	2014	3,32	1,38	0,74	0,09	-0,52	0,06	0,73	0,42	0,85	0,92	-0,97	-0,76
	2013	-0,18	-0,13	0,81	-0,51	1,00	1,46	0,99	0,04	0,88	0,69	0,62	1,11
	2012	0,38	-0,09	0,36	0,08	0,53	-1,49	-0,31	0,26	1,03	0,17	1,66	-0,12
	2011	2,36	1,72	1,22	0,61	0,15	0,01	-0,03	1,76	1,55	1,60	0,65	1,00
	2010	0,58	1,66	1,94	2,35	-1,15	-0,50	-0,16	1,15	0,51	1,21	-0,31	1,31
	2009	0,23	1,17	0,29	0,65	-0,05	0,94	-0,71	0,42	0,62	0,28	1,29	0,66
	2008	0,42	2,56	3,17	4,50	2,12	0,32	1,25	-2,34	-0,90	0,57	-0,03	-3,54
	2007	-0,05	0,95	0,97	0,80	0,39	-0,11	0,06	0,85	1,02	-0,13	0,89	0,15
	2006	1,96	0,26	0,25	1,94	2,77	4,02	0,86	-0,75	-0,23	0,45	-0,29	-0,12
Bir Önceki Yılın Aralık Ayına Göre Değişim %	YIL	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMM.	AĞUS.	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
	2017	3,98	5,29	6,38	7,19	7,74	7,82	8,60	9,52	9,78	11,66		
	2016	0,55	0,34	0,75	1,27	2,77	3,19	3,41	3,49	3,79	4,66	6,76	9,94
	2015	0,33	1,53	2,60	4,06	5,22	5,49	5,15	6,19	7,81	7,59	6,06	5,71
	2014	3,32	4,75	5,52	5,61	5,06	5,12	5,89	6,33	7,24	8,22	7,18	6,36
	2013	-0,18	-0,31	0,50	-0,01	0,99	2,46	3,48	3,52	4,43	5,15	5,80	6,97
	2012	0,38	0,29	0,65	0,73	1,27	-0,24	-0,56	-0,30	0,72	0,90	2,58	2,45
	2011	2,36	4,13	5,40	6,04	6,20	6,21	6,18	8,05	9,72	11,48	12,20	13,33
	2010	0,58	2,25	4,24	6,69	5,47	4,93	4,77	5,98	6,52	7,80	7,47	8,87
	2009	0,23	1,40	1,70	2,35	2,30	3,27	2,54	2,97	3,60	3,90	5,24	5,93
	2008	0,42	3,00	6,26	11,04	13,39	13,76	15,18	12,49	11,48	12,11	12,08	8,11
	2007	-0,05	0,89	1,88	2,69	3,09	2,98	3,05	3,93	4,98	4,84	5,78	5,94
	2006	1,96	2,22	2,48	4,46	7,36	11,68	12,64	11,80	11,54	12,04	11,72	11,58
Yıllık Değişim (Bir Önceki Yılın Aynı Ayma Göre Değişim) %	YIL	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMM.	AĞUS.	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
	2017	13,69	15,36	16,09	16,37	15,26	14,87	15,45	16,34	16,28	17,28		
	2016	5,94	4,47	3,80	2,87	3,25	3,41	3,96	3,03	1,78	2,84	6,41	9,94
	2015	3,28	3,10	3,41	4,80	6,52	6,73	5,62	6,21	6,92	5,74	5,25	5,71
	2014	10,72	12,40	12,31	12,98	11,28	9,75	9,46	9,88	9,84	10,10	8,36	6,36
	2013	1,88	1,84	2,30	1,70	2,17	5,23	6,61	6,38	6,23	6,77	5,67	6,97
	2012	11,13	9,15	8,22	7,65	8,06	6,44	6,13	4,56	4,03	2,57	3,60	2,45
	2011	10,80	10,87	10,08	8,21	9,63	10,19	10,34	11,00	12,15	12,58	13,67	13,33
	2010	6,30	6,82	8,58	10,42	9,21	7,64	8,24	9,03	8,91	9,92	8,17	8,87
	2009	7,90	6,43	3,46	-0,35	-2,46	-1,86	-3,75	-1,04	0,47	0,19	1,51	5,93
	2008	6,44	8,15	10,50	14,56	16,53	17,03	18,41	14,67	12,49	13,29	12,25	8,11
	2007	9,37	10,13	10,92	9,68	7,14	2,89	2,08	3,72	5,02	4,41	5,65	5,94
	2006	5,11	5,26	4,21	4,96	7,66	12,52	14,34	12,32	11,19	10,94	11,67	11,58
Oniki Aylık Ortalamalara Göre Değişim %	YIL	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMM.	AĞUS.	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
	2017	4,96	5,87	6,89	8,01	9,02	9,98	10,94	12,05	13,26	14,47		
	2016	5,50	5,61	5,64	5,47	5,19	4,91	4,77	4,51	4,07	3,83	3,93	4,30
	2015	9,59	8,79	8,03	7,36	6,98	6,74	6,43	6,14	5,92	5,58	5,33	5,28
	2014	5,22	6,11	6,95	7,89	8,66	9,03	9,26	9,55	9,84	10,11	10,32	10,25
	2013	5,33	4,72	4,23	3,74	3,27	3,18	3,23	3,39	3,58	3,93	4,10	4,48
	2012	11,11	10,96	10,79	10,72	10,57	10,24	9,88	9,33	8,65	7,80	6,98	6,09
	2011	8,89	9,23	9,36	9,17	9,21	9,42	9,59	9,76	10,03	10,26	10,72	11,09
	2010	1,14	1,20	1,63	2,52	3,50	4,30	5,33	6,18	6,89	7,71	8,27	8,52
	2009	12,81	12,63	11,99	10,65	8,96	7,34	5,47	4,19	3,22	2,20	1,37	1,23
	2008	6,08	5,94	5,95	6,39	7,20	8,39	9,76	10,68	11,29	12,03	12,56	12,72
	2007	9,68	10,08	10,63	11,01	10,95	10,09	9,03	8,29	7,77	7,23	6,75	6,31
	2006	5,45	5,04	4,49	4,09	4,27	4,97	5,82	6,49	7,06	7,76	8,60	9,34

Muhtelif mevzuatta Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE) ve Üretici Fiyat Endeksine (ÜFE) yapılmış olan atıflar, Kurumca hesaplanan Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksine (Yİ-ÜFE), tarım sektörü TEFE ve ÜFE'ye yapılan atıflar Tarım Ürünleri Üretici Fiyat Endeksine yapılmış sayılır. (TİK Madde: 58)