

## AYIN MAKALESİ

**Ünal Aydın**  
**İZYMMO Başkanı**

Türmob'umuzun ve meslek odalarımızın değerli başkan ve yöneticileri, değerli meslektaşlarım, değerli konuklar; İzmir yeminli mali müşavirler odası adına hepinize sevgilerimi ve saygılarımı sunuyorum.

Konu hakkında değerli başkan ve değerli sunucular yeterince ayrıntılı açıklamalar yaparak bizleri bilgilendirdiler. Bana söyleyecek fazla birşey bırakmadılar. Hepsine şükranlarımı sunuyorum. Sabrınızı daha fazla zorlamadan birkaç soru ve cevapla bu oturumda bana verilen görevi yerine getirmeye çalışacağım.

**NEYMİŞ REKABET :** Rekabet yarıştıdır. Aynı kulvarda koşan birinin diğerini geçmek için uyguladığı taktiklerdir.

**NİÇİN VARDIR REKABET:** Meslek mensuplarımız arasındaki rekabetin var oluş nedeninin daha çok müşteri edinmek, daha çok maddi ve manevi kazanç sağlamak olduğunu biliyoruz.

**NEDİR HAKSIZ REKABET:** Bir meslek mensubunun daha çok maddi ve manevi kazanç sağlamak üzere bir başka meslek mensubunun aleyhine olacak şekilde taktikler uygulamasının haksız rekabet olduğunu da biliyoruz. 100 metre koşan iki atletten birinin başarı için beyin, beden ve ruh kabiliyetini artırmak amacıyla uyguladığı tasdikler meşrudur. Ama doping yapmak veya rakibin ayakkabısının astar altına cam kırığı yerleştirmek gayri meşrudur. Hakkaniyete uymayan, gayri meşru olan rekabet aynı zamanda suçtur ve müeyyideye dönük takibi gerektirir. Değerli sunucularımız bunun yöntemlerini ayrıntılarıyla açıkladılar.

**NİÇİN VARDIR HAKSIZ REKABET :** Meslek mensuplarını tatmin edecek seviyede iş hacminin mevcut olmaması ve bazı meslek mensuplarının mesleki etik kurallara uymaması yüzünden haksız rekabet vardır.

**NEDİR HAKSIZ REKABETİN MESLEĞİMİZE BAŞLICA OLUMSUZ ETKİSİ :**

Haksız rekabet yüzünden meslektaşlar arası güven ve dayanışma azalır. Kırılmalar, darılmalar, gücenmeler olur. Serzenişler ve şikâyetler olur. Hizmet kalitesi düşer. Gerek özelde ve gerekse kamuda mesleki saygınlığımız ve güvenimiz azalır.

**HAKSIZ REKABETİN OLUMSUZ ETKİLERİNİ EN AZA İNDİRMEK İÇİN NE TEDBİRLER ALINABİLİR:**

## **YENİ İŞ OLANAKLARI YARATILIRSA HAKSIZ REKABETİ**

**AZALTABİLİR:** Kim yaratacaktır yeni iş olanaklarını? Meslek örgütümüz ile ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının müşterek gayreti yaratacaktır. Bunun için ne gerekir? Mesleki itibarımızı ve hizmet verimliliğimizi artırmamız gerekir.

## **VAR OLAN İŞ OLANAKLARININ DAĞILIMINDA ADALET HAKSIZ REKABETİ EN AZA İNDİRMEDE ETKİLİ OLUR MU?:**

Evet bence olur. Kim sağlayacak bu adaleti? İlgili kamu kurum ve kuruluşları, meslek örgütü ve meslektaşların müşterek anlayış ve işbirliği ile bu adalet sağlanabilir.

## **MESLEKİ SORUMLULUĞUN HAKSIZ REKABETLE BAĞINTISI VAR MIDIR?:**

Evet bence vardır. 3568 sayılı meslek yasamızın 12. Maddesinde ve 213 sayılı vergi usul kanununun mükerrer 227. Maddesinde düzenlenen müşterek ve müteselsil sorumluluğun kusursuz ve sınırsız oluşu meslek mensuplarının huzur ve güven içinde çalışmasına olanak vermemektedir. Yetkin pek çok meslek mensubu mesleğini yapmaktan kaçınmaktadır. Aşırı cesur bazı meslek mensupları kapasitesinin üstünde iş kabul edebilmekte, dolayısıyla hizmet kalitesi olumsuz etkilenebilmektedir. Hatta taşaron ilişkilerinin doğmasına neden olmaktadır. Meslek mensubunun daha geniş yetkilerle donatılması gerektiğini düşünüyorum. Mesleki sorumluluğun mesleki kasıt, mesleki kusur ve sağlanan mesleki yarar ölçüleriyle sınırlı hale getirilmesi gerektiğini düşünüyorum. Bunun hakkaniyet gereği olduğunu, hukukilik gereği olduğunu düşünüyorum. Tersinden ifadeyle, mevcut düzenlemenin hakkaniyete ve hukukiliğe aykırı olduğunu düşünüyorum.

**SON OLARAK DA** gelir idaresi' nin meslektaşlarımız ve meslek örgütümüze güveninin artırılması için ne gibi sorunlar var ise en kısa zamanda oturup görüşmek ve gereğini yapmak lazımdır diye düşünüyorum. Çünkü gelir idaresi' nin güven eksikliği doğrudan meslektaşlarımızın moraline ve müşterisine yansımaktadır.

Bu güzel organizasyon için TÜRMÖB' a ve Mersin Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına takdir ve teşekkürlerimi sunuyorum.

Bu duygu ve düşüncelerle hepimize sağlık, mutluluk ve başarılar diliyor, beni dinlediğiniz için teşekkürlerimi sunuyorum.

(İZYMMO Başkanı Ünal AYDIN' ın 9-11 nisan 2009 günleri mersin kongre salonunda 1.200 kişinin katılımıyla yapılan "4. Türkiye Muhasebe Forumu" nda yaptığı "**Haksız Rekabet**" kongresi yorum konuşmasıdır.

**İÇİNDEKİLER**

<b>Odamızdan Haberler .....</b>	<b>4</b>
<b>Odamıza Gelen Yazılar.....</b>	<b>5-37</b>
<b>Maliye Bakanlığı Özelgeleri.....</b>	<b>38-53</b>
<b>Yargı Kararları.....</b>	<b>54-62</b>
<b>Birkaç Güzel Şiir.....</b>	<b>63-64</b>

Sayı: 89 MART-NİSAN

Adres:

**Cumhuriyet Bulvarı NO:193 K:3 D:3 Tan Apartmanı  
Alsancak/İZMİR**

Yazı Danışma ve Okuma Kurulu  
Ünal AYDIN (YMM)  
(Genel Yayın Sorumlusu)  
Hasan Zeki SÜZEN (YMM)  
(Genel Yayın Sorumlusu)

Hazırlayan  
**Ayşe AKAY (Yazı İşleri  
Sorumlusu)**

ODAMIZ BANKA HESAP NUMARALARI

<b>ZİRAAT BANK.ALSANCAK ŞB.</b> <b>712 6969135</b>
<b>YAPI KREDİ BANK.MUSTAFABEY ŞB.</b> <b>283 65248362</b>
<b>İŞ BANKASI GÜNDOĞDU ŞUBESİ</b> <b>3424 0296179</b>

## **ODAMIZDAN HABERLER**

### **+ MAYIS AYINDA GENEL KURUL YAPILIYOR:**

2 Mayıs Cumartesi günü Balçova Prenses Otel’de 2008 yılına ilişkin olağanüstü genel kurulumuz yapılacaktır. Toplantıdan sonra tüm üyelerimizin katılacağı kokteyl-prolonje veriliyor.

Genel kurul’da geçen dönemin faaliyetleri ve mali işlemleri gözden geçirilecektir. Böylece meslek yaşamızda yapılan düzenlemeler dikkate alınarak geçiş döneminde hukuki boşluk yaratılmamış olacaktır. Seçimli kurulun ne zaman yapılacağı TÜRMOB’un yapacağı çalışmalar sonucunda belirlenecektir.

### **+ MERSİN’DE MUHASEBE FORMU:**

Başta haksız rekabet olmak üzere mesleki bazı konuların görüşüldüğü geniş katılımlı toplantı Mersin’de 10-11 Nisan günlerinde yapıldı. Türmob tarafından tertip edilen toplantıya Oturum Başkanı olarak Ünal Aydın, konuşmacı olarak Turan Öztürk ve Sabahattin Kaşıkçı katıldı.

### **+ ANTALYA’DA DENETİM VE TASDİK SEMPOZYUMU:**

13-17 Mayıs tarihleri arasında Yeminli Mali Müşavirlik denetim ve tasdik sempozyumu yapılıyor. Program tüm üyelerimize gönderilmiştir. Toplantı’nın özelliği YMM Oda Başkanları Kurulu tarafından ilk kez böyle katılımlı bir toplantı yapılacak olmasıdır. Doğal olarak toplantıya üst birliğimiz TÜRMOB destek vermektedir. Sempozyumun YMM mesleğinin bağımsız denetimdeki yeri konulu oturumda Oda Başkanımız Ünal Aydın başkanlık edecektir. Tüm üyelerimizi bekliyoruz.

### **+ VEFAT VE BAŞSAĞLIĞI:**

Meslektaşlarımızdan Erdoğan Dirlik geçtiğimiz günlerde vefat etmiştir. Kendisine Allah’tan rahmet yakınlarına başsağlığı diliyoruz.

Yine meslektaşımız Şadi Çetin’in babası vefat etmiştir. Merhuma Allah’tan rahmet, üyemize ve yakınlarına başsağlığı diliyoruz.

Gelecek sayıda buluşmak dileğiyle....

## ODAMIZA GELEN YAZILAR

**Hasan AYKIN**  
**Maliye Başmüfettişi**

### **ADI KONULAMAYAN MESLEK: YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK**

#### **I-GİRİŞ**

Yeminli mali müşavirlik mesleği 13.06.1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı Kanunla düzenlenmiştir. Ancak, Kanun'un yürürlüğe girişinden bu yana geçen 20 yıla yakın süre zarfında mesleğin hangi nitelikleri ile öne çıkacağı hususu sürekli tartışılmıştır. Yeminli mali müşavir, kamu görevlisi, meslek mensubu, serbest meslek erbabı, bağımsız denetçi, bağımsız muhasebe ve vergi denetçisi, kamusal vergi denetçisi arasında gidip gelmiştir. Gerçekte yeminli mali müşavirlik mesleği nedir? Yeminli mali müşavir kimdir? Bu soruya tek kelime ile cevap vermek güç. Ancak aşağıda bu soruyu cevaplamaya yardımcı olacak bazı köşe taşlarına yer vermeye çalışılmıştır.

#### **II-3568 SAYILI KANUN'DA YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN NİTELİĞİ**

3568 sayılı Kanun'da yeminli mali müşavirlik mesleği bir kamu hizmeti olarak görülmektedir. Bunun en açık yansımasını yeminli mali müşavirlik şartlarını taşıyanların görevlerine fiilen başlamadan önce Asliye Ticaret Mahkemesi'nde ettikleri ve 3568 sayılı Kanun'un 11. maddesinde yer alan yemin metninde görmek mümkündür. Yemin metni aşağıdaki gibidir:

**"Yeminli mali müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, mesleki kurallara ve meslek ahlâkına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlükle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim."**

3568 sayılı Kanun'un 12. maddesinin üçüncü fıkrasına göre, kanunları gereğince kamu kurum ve kuruluşlarına yeminli mali müşavirlerce tasdik edilerek verilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilmektedir. Bu maddede de yeminli mali müşavirlerce yapılan bir takım işlerin kamu hizmeti kapsamında değerlendirildiği anlaşılmaktadır.

3568 sayılı Kanun'un 47. maddesi hükmü ise, meslek mensuplarının görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanunu'nun kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılacağına amirdir.

Yukarıda zikredilen maddeler çerçevesinde, 3568 sayılı Kanun'un, yeminli mali müşavirlik mesleğini bir kamu hizmeti olarak gören ve yeminli mali müşavirleri kamu görevlisi statüsünde algılayan bir yaklaşımın ürünü olduğu anlaşılmaktadır.

### **III- TÜRK CEZA KANUNU AÇISINDAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN NİTELİĞİ**

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun (TCK), "**Tanımlar**" başlıklı 6. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde "**kamu görevlisi; kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi olarak tanımlamıştır.**" Kanun'un gerekçesinde ilgili bentle ilgili olarak aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir;

**"765 sayılı Türk Ceza Kanunu'ndaki "memur" tanımının doğurduğu sakıncaları aynen devam ettirecek nitelikte olan tanım, Tasarı metninden çıkarılarak; memur kavramını da kapsayan "kamu görevlisi" tanımına yer verilmiştir. Yapılan yeni tanıma göre, kişinin kamu görevlisi sayılması için aranacak yegâne ölçüt, gördüğü işin bir kamusal faaliyet olmasıdır. Bilindiği üzere, kamusal faaliyet, Anayasa ve kanunlarda belirlenmiş olan usullere göre verilmiş olan bir siyasal kararla, bir hizmetin kamu adına yürütülmesidir. Bu faaliyetin yürütülmesine katılan kişilerin maaş, ücret veya sair bir maddi karşılık alıp almamalarının, bu işi sürekli, süreli veya geçici olarak yapmalarının bir önemi bulunmamaktadır. Bu bakımdan, örneğin mesleklerinin icrası bağlamında avukat veya noterin kamu görevlisi olduğu hususunda bir tereddüt bulunmamaktadır. Keza kişi, bilirkişilik, tercümanlık ve tanıklık faaliyetinin icrası kapsamında bir kamu görevlisidir. Askerlik görevi yapan kişiler de kamu görevlisidirler. Bu bakımdan örneğin bir suç vakasına müdahil olan, bir tutuklu veya hükümlünün naklini gerçekleştiren jandarma subay veya erleri de, kamu görevlisidirler."**

Türk Ceza Kanunu'nda kamu görevlisi kavramının kapsamının geniş tutulduğu ve kamu görevlisi sayılmak için işin kamusal faaliyet olmasının tek ölçüt olarak yeterli görüldüğü anlaşılmaktadır. Daha önceki bölümde zikredilen 3568 sayılı Kanun'un 47. maddesi de cezalandırma açısından Türk Ceza Kanunu'nun ile paralellik arz etmektedir. TCK'nın 6. maddesi ve gerekçesi ile 3568 sayılı Kanun'un 47. maddesi birlikte dikkate alındığında yeminli mali müşavirlerin 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu açısından "**kamu görevlisi**" kategorisinde değerlendirildiğini kabul etmek gerekir. Bu değerlendirmenin en bariz örneğini "**rüşvet**" suçunun düzenlendiği TCK'nın 252. maddesinde görmek mümkündür. Rüşvet fiilinin faalinin yeminli mali müşavir olması halinde cezanın üçte birden yarısına kadar artırılarak uygulanacağı düzenlemesi anılan maddede yer almaktadır. Yeminli mali müşavirlerin kamu görevlisi olarak kabul edilmesi ceza

hükümleri açısından aleyhlerine ağırlaştırıcı bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Aynı zamanda sadece kamu görevlilerince işlenmesi mümkün bir takım suç fiillerinin faali olarak değerlendirilmelerine neden olabilmektedir.

#### **IV- YARGILAMA USULÜ AÇISINDAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER**

Yürürlükteki 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu uyarınca kamu görevlisi olarak kabul edilen, rüşvet fiilinin faili olan ve ağırlaştırılmış şekilde cezalandırılan yeminli mali müşavirlerin yargılama usulü açısından durumu nedir? Kamu görevlilerine tanınmış ilgili merciin izni sonrasında yargılanabilmelerine yönelik düzenlemelerden yararlanabilecekler midir? Bu konuda bakılması gerekli temel mevzuat 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkındaki Kanun'dur.

4483 sayılı Kanun'un 2. maddesinde Kanun'un kapsamı hüküm altına alınmıştır. Buna göre 4483 sayılı Kanun, Devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürüttükleri kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevleri ifa eden memurlar ve diğer kamu görevlilerinin görevleri sebebiyle işledikleri suçlar hakkında uygulanacaktır.

Genel idare esasları kavramının, memurlar ve diğer kamu görevlileri tarafından yerine getirilecek görevlerin kadroya bağlanması, merkezi idare ile statüye bağlı bir ilişki içinde olunması, yani yönetimle görevlileri arasındaki ilişkinin idare hukuku kurallarıyla düzenlenen bir kamu ilişkisi olması gibi özellikleri bulunmaktadır(1). Danıştay 1. Dairesi'nin 4483 sayılı Kanun'a ilişkin tereddüde düşülen konularla ilgili olarak ortaya koyduğu 17.04.2000 tarihli Kararı Kanun'un kapsamı hakkında konumuza ışık tutacak niteliktedir. Karar'da kamu hizmeti, umuma arz edilen, sürekli ve kesintisiz bir biçimde işlemesi zorunlu, toplumun genel ve ortak gereksinimlerini karşılamak amacıyla kanunla kurulan idarenin, doğrudan ya da yakın gözetim ve sorumluluğu altında kamusal yetki ve usuller kullanarak yürüttüğü faaliyetler olarak nitelendirilmiştir. Bu faaliyetler, Anayasa'nın 128. maddesinde de belirtildiği gibi genel idare esaslarına göre yürütülür. Karar'da, asli ve sürekli görevlerin, genel idare esaslarına göre, kamu gücü kullanılarak yürütülen görevler olduğu belirtilmiştir. Bu görevlerde kamu gücünü kullanarak çalışanlar ise, kamu görevlileridir. Karar'a göre, kamu görevlileri, **kamu hizmetinin gerektirdiği asli ve sürekli görevlerde yönetime kamu hukuku ilişkisi ile bağlı olarak çalışan, kendilerine kadro tahsis edilen, bütçeden ödeme yapılan ve haklarında yasalarda belirlenen özel kurallar uygulanan memurlar ile diğer kamu görevlileridir.**

Karar'da sonuç olarak, **"Bu durumda, genel idare esaslarına göre asli ve sürekli görevlerde çalışmayan, kamu gücünü kullanma yetkisi olmayan personel 4483 sayılı Kanun kapsamına girmemektedir."** değerlendirmesi yapılmaktadır.

Kamu hukuku ilişkisi ile bağı olarak çalışmamaları, kendilerine kadro tahsis edilmemiş olması, bütçeden ödeme yapılmaması gibi hususlar dikkate alındığında yeminli mali müşavirlerin 4483 sayılı Kanun kapsamında diğer kamu görevlisi olarak kabul edilmesi söz konusu değildir. Buna göre, yeminli mali müşavirlerin kamu hizmeti niteliğini haiz işlemleriyle ilgili olarak işledikleri ve konusu suç teşkil eden fiiller nedeniyle yargılanmalarında, ilgili merciden izin alınmasını şart koşan ve bazı ilave özel prosedürler öngören 4483 sayılı Kanun'daki bu imtiyazlı usulden yararlanmaları söz konusu olamamaktadır.

(1) Anayasa Mahkemesi'nin 09.02.1993 tarih ve E.992/44 ve K.993/7 sayılı kararı.

## **V- YÜKSEK YARGI ORGANLARI KARARLARINDA YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER**

Yeminli mali müşavirlerin tasdik kapsamında bazı kamusal yetkileri kullanması veya yapılan hizmetin 3568 sayılı Kanunla **"kamu hizmeti"** olarak kabul edilmesinin yeminli mali müşavirleri kamu görevlisi olarak değerlendirmek için yeterli olmadığı düşünülmektedir. VUK'un mükerrer 227. maddesine ilişkin olarak Anayasa Mahkemesi tarafından verilmiş Karar'daki(2) bazı tespitler yol gösterici niteliktedir. Bu tespitler aşağıdaki gibidir:

**"Hukukumuzda bazı meslekler için, mesleğe giriş, meslek mensuplarının hakları, mesleki yetkileri ve yükümlülükleri yasalarla düzenlenmiştir. Ayrıca bu mesleklerin mensuplarını bünyelerinde toplayan mesleki kuruluşlar Anayasa'nın 135. maddesinde, 'kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları' olarak düzenlenmiştir. Yasalarda belirli bazı hizmetlerin görülebilme yetkisi yalnız bu meslek mensuplarına aittir. Kamu kesiminde görev almasalar ve kamu görevlisi olmasalar bile bu meslek mensuplarının çalışmalarının kamusal bir yanı mevcut olup bunlar mesleki etkinlikleri gereği zaman zaman kamu gücünü kullanırlar."**

Anayasa Mahkemesi 'nin bu kararından hareketle meslek mensuplarınca yapılan hizmetin kamu hizmeti niteliğine sahip olmasının tek başına meslek mensuplarını kamu görevlisi olarak nitelemeye yetmediğini söylemek mümkündür.

Yeminli mali müşavirlerin kamu görevlisi olarak kabul edilemeyeceğine ilişkin diğer bir karar Sayıştay Genel Kurulu tarafından verilmiştir. Sayıştay Genel Kurulu'nun Kararı'nda (3) vergi dairelerince yapılan katma değer vergisi iadelerindeki fazla ödemeler nedeniyle, 1050 sayılı Kanun'un 22. maddesinin (e) bendine göre Sayıştay tarafından tespit edilecek sorumluluğa tahakkuk memuru ve saymanla birlikte vergi iadesine esas olan raporları düzenleyen yeminli mali müşavirlerin de dahil edilmesinin mümkün bulunmadığı yönünde karar vermiştir.

Bu kararında esas dayanak olarak yeminli mali müşavirlerin kamu görevlisi olmaması hususu kullanılmıştır. Karar'ın ilgili kısmı aşağıdaki gibidir:

**"1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 26.10.1988 tarih ve 3483 sayılı Kanunla değişik 22. maddesinin (E) bendinde ise; adı ne olursa olsun bir komisyon veya kurul gibi bir organ ya da uzman bir görevli tarafından düzenlenen keşif, hakediş, tutanak, rapor, karar ve benzeri belgelere dayanılarak yapılan ödemelerde Sayıştay'ca saptanacak sorumluluğa, tahakkuk memuru ve saymanla birlikte söz konusu belgeleri düzenleyen ve onaylayan kişilerin de katılacağı ifade edilmiştir.**

**Bu hükümlerle, tahakkuk memuru ve saymanın dışında, ödemeye esas teşkil eden belgeyi düzenleyen ve onaylayan kişilerin de Sayıştay'ca saptanacak sorumluluğa iştiraki sağlanmış ve bu suretle sorumluluk yaygınlaştırılmıştır. Ancak bu bentte sözü edilen kişiler kamu görevlileridir. Yeminli mali müşavirler ise, kamu görevlisi değil, mesleklerini 3568 sayılı Kanun'a göre icra eden serbest meslek mensuplarıdır."**

(2) Anayasa Mahkemesi'nin, 26.06.1996 tarih ve E.1196/5 ve K.1996/26 sayılı Kararı.

(3) Sayıştay Genel Kurulu'nun, 02.04.2001 tarih ve 4984/1 sayılı Kararı.

Sayıştay Genel Kurulu tarafından yapılan bu yorumun meslek mensuplarının zaten oldukça geniş olan sorumluluklarını daha da genişletmeye yönünden önemli bir karar olduğunu belirtmek gerekir. Karar aynı zamanda yeminli mali müşavirlerin ne olmayıp ne olduğu yönünde en açık ifadelerin yer aldığı bir karar olarak da dikkat çekmektedir.

## **VI- SONUÇ**

3568 sayılı Kanun'da yeminli mali müşavirlik mesleği **"kamu hizmeti"** olarak nitelenmekte, yeminli mali müşavirlerce tasdik edilen bazı belgeler memurlarca incelenmiş belge olarak kabul edilmekte ve yeminli mali müşavirlerin görevleri sırasında veya sebebiyle işledikleri suçlardan TCK'nın kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılacakları belirtilmektedir. Yeminli mali müşavirler Mal Bildiriminde Bulunulması Rüşvet ve Yolsuzlukla Mücadele Kanunu uyarınca Maliye Bakanlığı'na mal bildiriminde bulunmaktadırlar. Aynı yeminli mali müşavirler, 4483 sayılı Kanun kapsamı dışında değerlendirilerek, bu Kanunla memurlar ve diğer kamu görevlilerine sağlanmış soruşturma açılabilmesi için ön izin alınması şeklindeki kısmi imtiyazdan yararlanamamaktadırlar. Yargı kararlarında ise yapılan işin kamu hizmeti niteliği taşımasının, bu işi yapanın kamu görevlisi olarak nitelendirilmesi için tek başına yeterli olmadığı yönündedir.

Gerek Anayasa Mahkemesi'nin gerekse Sayıştay Genel Kurulu'nun kararlarında yeminli mali müşavirler kamu görevlisi olarak kabul edilmemektedir.

Kamu görevlisi olup olmadığı tartışılan yeminli mali müşavirler, serbest Meslek mensubu sıfatı ile beyanname vermekte, Vergi Usul Kanunu'nun 210. maddesinde düzenlenen serbest meslek kazanç defteri tutmakta, yaptıkları hizmet karşılığında ilgililerden aldıkları bedel karşılığında serbest meslek makbuzu düzenlemektedirler. Tüm bu hususlar dikkate alındığında yeminli mali müşavirlerin bir takım kamusal nitelikli hizmetleri ifa ettikleri, ifa edilen kamusal nitelikli hizmetlerin kapsamı ile sınırlı olarak ceza hukuku açısından "kamu görevlisi" olarak kabul edildikleri ancak asıl olarak bağımsızlığı ve tarafsızlığı ile temayüz etmesi gereken müşavirlik ve denetim fonksiyonu öne çıkan bir serbest meslek mensubu olduklarını söylemek gerekir. Mevzuattaki farklı düzenleme ve yaklaşımlar; İdarenin, meslek mensuplarının ve yeminli mali müşavirlerden hizmet satın alanların mesleğe yükledikleri anlamlardaki farklılıklar ile meslekten beklentiler bu mesleğin kabul görmüş ortak bir niteliğinin öne çıkmasını 20 yıla yakın bir süredir engellemektedir. Buna bağlı olarak meslek mensupları, bağlı oldukları mevzuat çerçevesinde bağımsız denetim yapma fonksiyonlarından çok, vergisel, disiplin ve cezai sorumlulukları ile tartışılmaktadır. Bağımsız denetçi, serbest meslek mensubu niteliklerinden çok, kamusal vergi denetçiliği görevine yardımcı olma gibi yönleri ile öne çıkmaktadırlar. Yeminli mali müşavirlik mesleğinin gerçek niteliğinin bir türlü ön planda değerlendirilmemesi bir yandan meslek mensuplarının bazen yetki ve sorumluluklarının ötesinde müeyyidelerle karşılaşmaları, diğer yandan ise mesleğin gerçek anlamda icra edilmesi ve hak ettiği noktaya ulaşması açısından önemli bir sorun olarak ortada durmaktadır.

**(Yaklaşım dergisinin Kasım 2008 sayısından alınmıştır.)**

## **EKONOMİK KRİZ VE MUHASEBE MESLEĞİ**

**Nail SANLI**

**TÜRMOB Genel Başkan Yardımcısı**

Küresel mali piyasalarda 2007 yılı Temmuz ayında belirginlik kazanan ve giderek şiddetlenen kriz, reel sektörü etkisi altına aldı ve küresel ekonominin 1930'lu yıllardan buyana görülmemiş biçimde durgunluğa girmesine ve hatta gelişmiş ülkelerde ekonomik küçülmeye neden oldu.

Bu krizin geçmişte yaşanan krizlerden en önemli farkı yüksek hacimli karmaşık finansal türev ürünleri kapsamıdır. Söz konusu türev ürünlerin yüksek hacmi, krizi hafifletmek amacıyla sağlanan mali destek paketlerinin daha önce görülmemiş boyutlarda yapılandırılmasını zorunlu kılmıştır.

Ekonomide oluşan köpüğün ya da diğer bir deyişle köpük ekonomisinin sonuna gelinmiştir. Türkiye aslında buna benzer bir durumu 1980'li yıllarda yaşadı. Banker Kastelli olayı olarak bilinen, banker iflasları da ülkemizde türev piyasalarının bir süre sonra kendi kendinin finansmanını imkansız hale gelmesi sonucu batmasını beraberinde getirmiştir.

Küresel ekonomide finans piyasalarının iç içe geçmesi, krizi küresel bir düzeye getirmiştir. Bu kriz hiçbir ekonomiyi teğet geçmeyeceği gibi toplumun hiçbir bireyini de teğet geçmeyecektir.

Giderek etki alanını genişleten küresel mali kriz 2008 yılının Eylül ayında ABD'nin önde gelen yatırım bankalarından Lehman Brothers'ın iflas başvurusunda bulunmasıyla yeni bir evreye girmiştir.

Bankacılık sistemine olan güvenin sarsılması ile birlikte yatırımcıların daha güvenli yatırım araçlarına yönelmeleri, bankalarca sahip olunan menkul ve gayrimenkul kıymetlerin değerinde meydana gelen büyük kayıplar, başta ABD olmak üzere İngiltere, İsviçre, Fransa, Rusya ve Avrupa ülkelerinde bir çok bankayı iflas durumu ile karşı karşıya getirmiş ve bu ülkelerde hükümetler bankacılık sistemini işler durumda koruyabilmek amacıyla yüz milyarlarca Dolar tutarında kaynak aktarmak ve bazı bankaları millileştirmek durumunda kalmışlardır.

Menkul ve gayrimenkul varlık fiyatlarında yaşanan hızlı düşüş mali kuruluşların sermayelerini eriterek bilançolarında çok önemli boyutta hasar meydana getirmiş ve birçok bankanın, sigorta ve yatırım kuruluşunun iflas etmesine veya ancak devlet desteği ile ayakta kalabilmesine neden olmuştur.

ABD Hazine Bakanlığı bankaların ve finans kuruluşlarının bilançolarını bozan, fiyatı belirlenemeyen toksik varlıklara çözüm getirebilmek amacıyla yaklaşık 1 trilyon Dolarlık bir destek paketini yürürlüğe koyma kararı aldı.

Dünya ticaret hacminin 2009 yılında sadece yüzde 0,5 oranında büyüme göstereceği bekleniyor. Gelişmiş ekonomilerde ticaret hacminin, İkinci Dünya Savaşını izleyen dönemden bu yana ilk kez daralma sergileyeceği ve yüzde 2 oranında küçüleceği yönünde.

Bu şekilde küresel ekonomik büyüme hızının 2007 yılında gerçekleşen yüzde 5 oranından, 2008 yılında yüzde 3.4'e, 2009 yılında da satınalma gücü paritesine göre yüzde 0.5'e gerileyeceği tahmininde bulunuluyor. Ancak IMF döviz kurları bazında 2009 yılında küresel büyümenin negatif olacağını öngörüyor.

Dünya Ticaret Örgütü ise küresel ölçekte yaşanan resesyonun etkisiyle 2009 yılında dünya ihracat hacminde yüzde 9 oranında bir daralma yaşanmasını bekliyor.

## **KÜRESEL KRİZ VE TÜRKİYE EKONOMİSİ**

Küresel dünyanın bir parçası olan Türkiye, küresel krizde bir parçasıdır. Bu krizden Türkiye'nin etkilenmemesi gibi bir durum söz konusu değildir, bunu zaten yaşayarak hepimiz görüyoruz.

Türkiye'nin bu krizden ne kadar etkileneceğini tahmin etmek kadar, bu krizin yaratacağı tahribatı en aza indirecek politika tedbir ve önerileri de büyük önem taşıyor.

**Genel makro ekonomik dengemize bakacak olursak;** ülkemizde tasarruf eğilimi düşüktür, kamu kesimi uzun yıllar boyunca önemli boyutlarda tasarruf açığı vermiş ve bu durum finansman kaynaklarının kamu kesimince kullanılmasını zorunlu kılarak, reel faiz hadlerinin yüksek düzeyde seyretmesine ve özel kesimin yatırım heves ve olanaklarının azalmasına neden olmuştur.

2001 yılı ekonomik krizini izleyen dönemde, Türk Lirası'nın değer kazanımı süreci ithal mallar için satınalma gücü artışı sağlayarak özel kesimin tüketim eğilimini kamçulamıştır. Yatırım mallarını görece olarak daha ucuz hale gelmesi, diğer taraftan küresel likidite bolluğunun olanaklı kıldığı düşük faiz hadleri yatırım harcamalarını canlandırmıştır. Bu durum Türkiye'nin, cari işlemler hesabı açığının 2007 yılı itibariyle GSYH'nin yüzde 5.7'sine ve 2008 yılında ise yüzde 5.6 olarak gerçekleşmesine neden olmuştur.

Esas itibariyle dış borçlanmaya dayalı iç tüketim ve yatırım artışından güç alan ve uzun dönemde sürdürülebilirliği olmayan büyüme süreci, 2007 yılı II. çeyreğinden itibaren belirgin bir yavaşlama süreci içersine girdi. 2008 yılı son çeyreğinde ise ekonomi, **27 dönem süren bir büyüme döneminin ardından keskin bir küçülme sergiledi.**

Krizin en derinden etkilediği kesimlerin başında yine emeği ile geçinenler gelmektedir. 2007 yılı Aralık dönemi itibariyle yüzde 10.1 olan işsizlik haddi, 2008 yılı Aralık ayı dönemi itibariyle yüzde 12.3'e yükselmiştir. 2007 ve 2008 yılları Aralık ayları itibariyle işsiz sayısında 645 bin düzeyinde dramatik bir artış meydana gelmiştir.

Kriz kamu maliyesini de etkisi altına aldı. Seçimlerle birleşince 2009 yılı bütçesi hedefleri ilk iki ayda bazı kalemlerde gerçekleşmiş oldu.

2007 yılında azalma eğilimi içine giren Merkezi Yönetim toplam borç stoku 2008 yılında yeniden önemli bir tırmanma göstererek 2009 şubat ayı sonu itibariyle 403.5 milyar TL. düzeyine çıktı.

2009 yılı ilk iki aylık döneminde ihracat ve ithalat hacimlerinde çarpıcı daralmalar yaşanmıştır. Bu dönemde ihracat tutarı geçen yılın aynı dönemine göre yüzde 25.4 oranında bir azalmayla 16 milyar 186 milyon Dolar olarak gerçekleşirken, ithalat hacmi daha hızlı bir duşuş sergilemiş ve geçen yıla göre yüzde 45.4 oranında bir azalmayla 17 milyar 668 milyon Dolara gerilemiştir.

Tüm ekonomik göstergeler Türkiye'nin küresel krizden derin bir şekilde etkilendiğini göstermektedir. Bu krizin yarattığı tahribatı en aza indirmek için;

- 1- Kamu alışan ve emekli ücretlerine seyyanen zam yapılmalıdır. Bu durum tüketimi artırarak, piyasalardaki durgunluğu bir olde giderecektir.
- 2- KDV ve ÖTV indirimleri yaygınlaştırılarak, süreleri uzatılmalıdır.
- 3- Stratejik sektörler belirlenerek bu alanlarda yapılacak yatırımlar teşvik edilmeli, gerekirse uzun süreli vergi muafiyetleri tanınmalı.
- 4- Türkiye ekonomisinin, istihdam yaratıcı büyümesini sağlamak için uygulama adımları atılmalı.
- 5- Ekonomik öncü gucunun reel sektör olması gerektiği fikrinden hareketle, KOBİ'lerin gelişiminin önündeki engeller kaldırılmalı.
- 6- Banka mevduatlarının tamamına güvence getirilmeli.
- 7- Uluslararası anlaşmaların sınırları zorlanarak yerli ekonomiyi korumak için gerekli her tür çaba gösterilmelidir.
- 8- Krizin Türkiye ekonomisi üzerinde yaratacağı olumsuz etkilerin giderilmesinde kullanılmak üzere hukumet tarafından, kaynakları önceden belirlenecek şekilde acil olarak "ÖZEL BİR KAMU FONU" oluşturulmalı ve bu Fon, batmak üzere olan şirket ve bankalara aktarılmalı. Bu işletmelerin sağlanan bu kaynağı yerinde kullanıp kullanmadıkları sıkı bir şekilde denetlenmelidir.

## ***Ekonomik Kriz ve Muhasebe Denetim Mesleği***

G-20 toplantısı sonuç bildirisinde de ortaya çıktığı gibi bu kriz muhasebe ve denetim mesleğinin önemini daha da artırmıştır. Standartlar yeniden gözden geçirilecek ve denetimin etkinliği daha da artacaktır.

Küresel ekonomik krizin muhasebe ve denetim mesleği üzerine olan etki ve yansımalarını başlıca üç başlık altında gözden geçirebiliriz.

Bu başlıklardan birisi muhasebe ve denetim mesleğinin güvenilirliği konusudur.

Daha önce Enron ve Worldcom olaylarında gündeme gelen ve daha sonra Arthur Andersen firmasının iflası ve Sarbanes Oxley yasasının çıkarılması ile sonuçlanan olaylar zincirini hepimiz hatırlıyoruz.

Kamuoyu denetim firmalarının üzerlerine aldıkları denetim fonksiyonunu yeterli etkinlikle yerine getirip getirmediği konusunda güven duygusunu yitirmişti. Kamuoyunda, denetim firmalarının müşteri kaybetmemek ve gelirlerini korumak amacıyla, müşterilerinin hoşnut olmayacakları gerçekleri kamuoyuna açıklamaktan kaçındıkları gibi bir izlenim doğmuştu.

Enron ve Worldcom firmalarının iflası ve bu şekilde yatırımcıların büyük tutarda zarara uğramaları üzerine muhasebe ve denetim mesleği ile ilgili olarak önemli düzenlemelere gidilmiş ve bu kapsamda Sarbanes Oxley yasası çıkarılarak, "Halka Açık Şirket Muhasebesi Gözetim Kurulu" oluşturulmuş, şirketlerin kurul oluşumlarına yeni standartlar getirilmişti.

Krizin muhasebe ve denetim mesleğini yakından ilgilendiren bir başka sonucu ise "**gerçeğe uygun değer**" standardı üzerinde yapılan yoğun tartışmalar. Bilindiği gibi bankaların sahip oldukları menkul kıymetlerin önemli bir bölümü finansal tablolarda gerçeğe uygun veya cari kıymetleri üzerinden değerlendirilmemekteydi. Bu yaklaşım, piyasaların çöküş yaşadığı veya kredi piyasasının sıkıştığı ortamlarda banka ve sigorta şirketlerinin; varlıklarının değerini, karlılıklarını ve sermaye yapılarını eritecek şekilde düşük gösterme mecburiyetinde bırakıyordu. Karlılık düzeylerinin veya sermayelerin erimesi, kriz ortamında yangına körükle gidilmesi gibi bir görüntü ortaya koyuyordu.

"Gerçeğe uygun değer" muhasebe kuralının bazı kesimlerce yoğun eleştirilere maruz kalması, diğer taraftan Avrupa Birliği maliye bakanlarının, Avrupa Komisyonu'ndan bu alanda değişikliğe gidilmesi yolunda talepte bulunması üzerine, bu standardı belirlemiş olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile bu kuralı destekleyen ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) süratle konuya eğilerek, "gerçeğe uygun değer" kuralının, piyasaların işlerliğini kaybettiği durumlarda nasıl yorumlanıp, kullanılması gerektiği konusunda '**güncelleme bildirimleri**' yayınladılar.

Avrupa Birliği'nin Brüksel'de toplanan 'Düzenleyiciler – Kural Koyucular Komitesi" 15 ekim tarihinde 27 ülke temsilcisinin oy birliği ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB), 'gerçeğe uygun değer' kuralının uygulanması konusunda yapmış olduğu 14 Ekim tarihli değişiklikleri kabul etmiştir.

Türkiye'de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bu değişiklikler mevzuatımıza kazandırıldı ve uygulamaya girdi.

Bu değişiklik bankalara, çok önemli değer kaybına maruz kalmış varlıkların değerlendirilmesi alanında daha geniş bir takdir hakkı tanıyor.

Krizin muhasebe ve denetim meslek camiasını yakından ilgilendiren **bir diğer olumsuz durumu ise** müşteri kitlesinin iflas durumuyla karşı karşıya kalması, gelir kaybı, zarar etmesi ve ödeme aczi içine düşmesidir. Meslek mensupları iflaslar sonucu müşteri kaybına uğramakta, alması gereken hizmet bedellerini tahsil edememektedir.

Zaten çok önemli tahsilat sorunu yaşayan meslektaşlarımız, bu krizin etkisiyle ekonomik anlamda büyük güçlük yaşamaya başladı. Krizin etkilediği en önemli kesimlerin başında meslektaşlarımız gelmektedir.

## **İMHA EDİLEN MALLAR ZAYİ OLMUŞ MUDUR?**

**Ayfer KAYACAN**  
**Gelirler Başkanlığı**

### **I-GİRİŞ**

Katma Değer Vergisi Kanununda zayı olan mallara ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağına ilişkin düzenleme KDVK 90/c maddesindedir. Bu makalemizde takdir komisyonu kararına göre imha edilen malların zayı olan mal kapsamında değerlendirilip değerlendirilmemesi durumu tartışılacak ve bu mallara ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergisinin akıbeti üzerinde durulacaktır. Bu konuda farklı görüşlere yer verdikten sonra kanun gerekçesi ile birlikte şahsi görüşümüze yer verilecektir.

### **II-Takdir Komisyonu Kararına Göre İmha Edilen Mallara Ait KDV'nin İndirilebileceğine İlişkin Görüşler:**

Takdir komisyonu kararına göre imha edilen mallara ait yüklenilen katma değer vergilerinin indirim konusu yapılabileceğine ilişkin çeşitli muktezalar bulunmaktadır. Bir muktezada(1) "...Buna göre miadı dolmuş, hasar görmüş, üretimden kalkmış, insan sağlığını tehdit eden ve benzeri sebeplerle takdir komisyonu kararına istinaden zorunlu olarak bir komisyon nezaretinde imha edilen ilaçların, zayı olan mallar kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, imha edilen ilaçların alış faturalarında gösterilen katma değer vergisi indirim konusu yapılabilecektir." denilmektedir.

(1) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 17.08.2007 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/01-MUK-30 sayılı muktezası.

Yukarıda yer alan muktezaya benzer görüşler değişik tarihlerde yinelenmiştir.2 "...Ayrıca son kullanım tarihi geçmiş veya bozuk olan ilaçlar ile katı atıkların insan sağlığına zararlı olabileceği ve imhası gereken bu malların takdir komisyonunca muayyen bir zamanda takdirinin mümkün olamayacağı hususları göz önüne alınarak, insan sağlığı açısından imhası mecburiyeti bulunan bu tür kıymetlerin, ilgili Bakanlık yetkililerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde tutanakla tespit edilmek suretiyle İzmit Atık ve Artıkları Arıtma Yakma ve Değerlendirme A.Ş.(İZAY-DAŞ)'nce imhası yapılabilecektir. Ancak, bu işleme ilişkin tutanağın istendiğinde ibraz edilmesi şartıyla muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

**Diğer taraftan, imha edilen söz konusu ilaçların zayı olan mallar kapsamında değerlendirilmemesi nedeniyle** bu ilaçların alış faturalarında gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabileceği tabiidir..." denilmektedir. Tabii bu muktezada Takdir

Komisyonu Karan olmaksızın imha işlemi gerçekleşmesinde yine daha önce indirim konusu yapılan katma değer vergisinin indirimine izin verilmektedir. Gerekçe olarak imha edilen ilaçların zayi olan mal kapsamında değerlendirilmemesi gösterilmiştir.

Yukarıda alıntı yapılan muktezalar daha önce Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen bir mukteza ile paralellik göstermektedir.<sup>3</sup> Bu muktezada da "...Ancak, kullanım süresi geçmesi nedeniyle bir komisyon nezaretinde imha edilen ilaçların, zayi olan mallar kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, imha edilen söz konusu ilaçların alış faturalarında gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabileceği tabiidir..." ifadelerine yer verilmiştir. Ancak bu muktezalarda imha edilen ilaçların neden zayi olan mal kapsamında değerlendirilmeyeceğine ilişkin herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

### **III- Takdir Komisyonu Kararına Göre İmha Edilen Mallara Ait KDV'nin İndirilmemesi Gerektiğine İlişkin Görüşler:**

Takdir Komisyonu kararına göre imha edilen mallara ilişkin katma değer vergisinin indirilemeyeceğine ilişkin muktezalar da verilmiştir.

İstanbul Defterdarlığı Katma Değer Vergisi Gelir Müdürlüğü tarafından verilen bir muktezada (4) "...ekonomik değeri kalmaması nedeniyle Takdir Komisyonu Kararınca değeri (0) sıfır olarak takdir edilen malların alımı sırasında yüklenilen katma değer vergisi tutarının indirim konusu yapılmış olması halinde söz konusu malların imha edildiği dönemde indirimlerden çıkarılarak beyan edilen vergi için mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır." denilmektedir.

Yine İstanbul Defterdarlığı Marmara Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada(5) "...İlçe Takdir Komisyonu Başkanlığı'nın Kararı ile değeri "0" olarak tespit edilen malların, zaman içinde ekonomik değerini yitirerek zayi olan mallardan oluştuğu ve bu malların Takdir Komisyonu Kararına istinaden imha edildiği görülmektedir. Buna göre, Şirketiniz tarafından Takdir Komisyonu Kararına göre imha edilen zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin genel hükümler çerçevesinde indirilmesi mümkün değildir. Zayi olan mallar için yüklenilen vergilerin daha önce indirim konusu yapılması halinde ise, indirimi kabul edilmeyen bu vergilerin, malların zayi olduğunun tespitini içeren Takdir Komisyonu Kararının verildiği vergilendirme dönemine ilişkin katma değer vergisi beyannamesinin "20 İLAVE EDİLECEK KDV" satırına dahil edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir. ..." ifadesine yer verilmiştir.

Yukarıdaki muktezalardaki ortak nokta Takdir Komisyonu Kararına göre imha edilen malların zayi olan mal kapsamında değerlendirilerek katma değer vergilerinin indirimini reddetmeleridir. Bu bağlamda konuyu daha net bir şekilde ortaya koymak açısından zayi olan mal kavramını netleştirelim.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Kıymeti Düşen Mallar başlıklı 278'inci maddesinde; "Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, dese ve iskartalar emsal bedeli ile değeri." hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıdaki yasa maddesine göre, emtianın kıymeti düşen mal olarak emsal bedeli değeri için iktisadi kıymetinde önemli bir azalışın yangın, deprem ve su basması gibi doğal afetler ya da bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller nedeniyle olması gerekir. Burada kanun koyucu "gibi" edatı ekleyerek benzeri durumlar nedeniyle emtianın değeri düşebileceğini belirtmiş, bu durumda emsal bedel ile değeri yapılacağı hükme bağlanmıştır. Aynı Kanununun Takdir Komisyonlarının Görevleri başlıklı 74'üncü maddesinin a bendinin 1 alt bendinde Takdir komisyonlarının görevleri yetkili makamlar tarafından verilen matrah ve servet takdirlerini yapmak olarak ifade edilmiştir.

(2) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.01.2008 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/01-MUK-4 sayılı muktezası.

(3) Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 28.01.2002 tarih ve B.07.0.GEL.0.52./5201-134/4013 sayılı muktezası.

(4) İstanbul Defterdarlığı Katma Değer Vergisi Gelir Müdürlüğü'nün 0305.2002 tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.29.25-24904/2435 sayılı muktezası.

(5) İstanbul Defterdarlığı Marmara Kurumlar Vergi Daire Başkanlığı'nın 2004 tarih ve B.07.4.DEF.4.34.00.53/02-C/KDVK30/c/04/62-sayılı muktezası.

Öte yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun indirilemeyecek katma değer vergisini düzenleyen 30'uncu maddesinin c bendinde 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 hükme bağlanmıştır.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "VIII.İndirim" Başlıklı B-3 bölümünde;

"Katma değer vergisi sisteminde alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değeri vergilendirileceği düşüncesine dayanır. Ancak, zayı olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, zayı olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracaktır. Dolayısıyla, Kanunun 30/c maddesi uyarınca, zayı olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir." açıklamasına yer verilmiştir.

Zayı olan malların indirim konusu yapılmamasını düzenleyen Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/c maddesine ilişkin kanun gerekçesi aşağıya alınmıştır.

"...Maddenin (c) bendindeki esas itibarıyla vergilendirme emniyetini sağlamak ve malların zayı olduğu gerekçesiyle yaratılabilecek vergi kaybını önlemek amacıyla bulunmakta, bunun yanı sıra tasan genel esprisi itibarıyla her kademede yaratılan katma değeri mutlaka vergilendirmeyi hedef tutmaktadır. Bu açıdan bakıldığında malların mükellef tarafından kendi özel ihtiyaçlarında kullanılması veya her ne suretle olursa olsun işletmeden çekilmesi ile zayı edilmesi arasında hiçbir fark bulunmamakta dolayısıyla zayı olan mallar için alış vesikalarında gösterilen Katma Değer Vergisinin indirilmesi mümkün görülmemektedir. Bir vergi sisteminde alışlarla ilgili verginin indirilmesi bu malların satışı sırasında nasıl olsa vergiye tabi tutulacağı, diğer bir ifade ile mala eklenen değer vergilendirilmiş olacağı düşünürcesine dayanır. **Zayı olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir değer olamayacağından, bunlara ait vergilerin indirilmesi sistemin mantığına ters düşecektir...**"

#### **IV- Zayı Olma Kavramı ve Değerlendirme:**

Makalenin II. Bölümünde yer alan, muktezalarda Takdir Komisyonu Kararına göre imha edilen malların zayı olan mal kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği belirtilirken III. Bölümünde yer alan muktezalarda Takdir Komisyonu Kararına göre imha edilen malların zayı olan mal kapsamında değerlendirilmiştir. Bu durumda "zayı olma" kavramının net bir şekilde açıklanmasına ihtiyaç vardır. Gerek kanun maddesi metninde ve konuyla ilgili yayımlanan genel tebliğlerde ve gerekse kanun gerekçesinde "zayı olma" tanımlanmamıştır. Zayı olma Türkçe sözlüklerde yitmek, kaybolmak şeklinde tanımlanmıştır. Danıştay 7. Dairesi'nin bir kararda(6) ; "...Maddenin uygulamasında ortaya çıkan sorun zayı olmanın ne olduğudur. Bu konuda kanunda bir tanım olmadığı gibi, daha sonra da zayı olmayı tanımlayan bir düzenleme yapılmamıştır. Sözlük anlamıyla "zayı"; "yitik", "kayıp" anlamına gelmektedir. Yani mal bütünüyle kaybolduğunda (örneğin sel sularına kapılma) zayı olmuştur ve bu maddenin gerekçesinde öngörüldüğü gibi vergilendirmede emniyeti sağlamak ve vergi kaybını önlemek amacıyla alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi indirim konusu yapılamayacaktır. **Zira katma değer vergisinin amacı her kademede yaratılan katma değeri vergilendirmektir...** "ifadelerine yer vermiştir.

Sözlükte bulunan tanımdan hareketle bir malın imha edilmesi; o malın yitirilmesi, ortadan kaybolması ve dolayısıyla zayı olması anlamına gelmektedir. Bu noktada imha edilen malların zayı olan mal kapsamında değerlendirilmelidir. İmha edilen malların daha sonra satışı ve dolayısıyla yaratılan bir katma değerden söz etmek mümkün değildir. Bu durumda bu malların alımı sırasında indirilen katma değer vergisinin indirimi kabul edilemez. Bu indirimi kabul etmek, fiziken bulunmayan bir malın indirimini kabul etmekle aynı anlama gelmektedir. Burada amaç her kademede yaratılan katma değeri vergilendirmek ise imha edilerek yok edilen bir

malın katma değerinden söz edilemez. İmha edilen mallara ait katma değerin indirimini kabul etmek, bu malların satışından bahsedilemeyeceği için, katma değer vergisi kanunu ve gerekçesinde belirtildiği üzere; sistemin mantığına ters düşecektir. İmha edilen malların ilaç olması bu gerçeği değiştirmemektedir. İmha edilen malların vergisinin indirilmesine izin verilmesi için izlenecek en doğru yaklaşım bir kanun değişikliği yapılmasıdır.

(6) Danıştay 7. Dairesinin 02.04.1991 tarih ve Esas 1990/3043 Karar 1991/1334 sayılı Kararı.

### **V-Sonuç**

İmha edilen malların zayi olan mallar kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği tartışmaya açık bir konudur. Zira makalemizde örneklerine yer verdiğimiz iki farklı görüş mevcuttur.

Takdir komisyonu kararına göre imha edilen malların zayi olan mal kapsamında değerlendirmeyen görüş, ilaç ya da gıda gibi malların imhasını diğer mal gruplarından ayırmakta ve takdir komisyonu karar ile yapılan imhaları zayi olan mal kapsamına sokmamaktadır.

Diğer görüş ise; takdir komisyonu karar ile imha edilen malların zayi olan mal kapsamında değerlendirmektedir. Bu tartışmayı muktezalar yoluyla çözmek yerine bir kanun değişikliği yapılması en sağlıklı yaklaşım olacaktır.

**(Vergi Sorunları dergisinin Nisan/2009 sayısından alınmıştır.)**

**TÜRMOB  
TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ  
MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ**

**Ankara,**

**17.04.2009\*03939**

**Sayı : 2009/**

**Konu : Çalışma Bakanlığı Dosya Numarası**

**YMM ODASI BAŞKANLI ĞI'NA  
İZMİR**

Bilindiği gibi işyerleri ile sigortalı işe giriş ve işten ayrılış bildirimleri Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına, ilgili Bölge Müdürlüğüne, Sosyal Güvenlik Kurumuna ve Türkiye İş Kurumuna ayrı ayrı yapılmakta iken, Birliğimizin girişimleri sonucunda çıkarılan 5838 sayılı Kanunla, **01.08.2009 tarihinden** itibaren Sosyal Güvenlik Kurumuna yapılacak söz konusu bildirimlerin Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına, ilgili Bölge Müdürlüğüne ve Türkiye İş Kurumuna da yapılmış sayılması sağlanmıştır.

Sosyal Güvenlik Kurumundan alınan konuyla ilgili 09.04.2009 tarihli ve 240275 sayılı yazıda; uygulamanın 01.08,2009 tarihinde başlatılabilmesi için, işyerlerine Bölge Müdürlüklerince verilmiş bulunan dosya numaraları ile Sosyal Güvenlik Kurumunca verilmiş bulunan dosya numaralarının bu tarihten önce eşleştirilmesi ve eşleştirmenin sağlanabilmesi için de işyerlerine Bölge Müdürlüklerince verilmiş bulunan dosya numaralarının sisteme girilmesinin zorunlu olduğu belirtilerek, meslek mensuplarımızca aylık prim ve hizmet belgelerinin e-Bildirge kanalıyla Kuruma verilmesinde, kullanıcı işlemleri menüsündeki "**Çalışma Bakanlığı Dosya Numarası**" bölümüne işyerine Bölge Müdürlüğünce verilmiş bulunan dosya numarasının yazılarak sisteme girilmesinin sağlanması talep edilmektedir.

Uygulama değişikliğinin meslek mensuplarımızın iş yükünün azalmasına sağlayacağı katkılar da göz önünde tutularak, işyerlerine Bölge Müdürlüklerince verilmiş bulunan dosya numaralarının Sosyal Güvenlik Kurumunun isteğine uygun olarak sisteme girilmesi konusunda gerekli titizliğin gösterilmesi hususunda üyelerinize gerekli duyurunun yapılmasını rica ederiz.

**Saygılarımla,**

**Dr. Ymm. Masum TÜRKER  
Genel Başkan**

# **YMM'LERİN TASDİKTEN DOĞAN SORUMLULUKLARININ CEZA HÜKÜMLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Hasan AYKIN**  
**Maliye Başmüfettişi**

## **I. GİRİŞ**

Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM) tasdik işlemlerinden doğan sorumluluğu genellikle müşterek ve müteselsil sorumluluk ile disiplin boyutları çerçevesinde ele alınmaktadır. Aslında, bu iki boyutun yanında tasdik yetkisinin gerçeğe aykırı olarak kullanılmasının ceza hükümlerini ilgilendiren boyutu da bulunmaktadır. Çalışmada, tasdik yetkisi ve bunun gerçeğe aykırı olarak kullanılmasının ceza hükümleri karşısındaki durumu üzerinde durulacaktır.

## **II. TASDİK YETKİSİ VE TASDİK İŞLEMİNİN NİTELİĞİ**

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12. maddesi uyarınca YMM' lere gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunun ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik etme yetkisi verilmiştir.

Tasdik, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlamasıdır( 1).

YMM'ler tasdik işlemi yaparken kamu görevlilerince kullanılabilecek türden bazı yetkiler kılınmaktadır(2). YMM'lerin sözleşme yaptıkları mükelleflerin tasdik konuları ile ilgili tüm defter, kayıt ve belgeleri gizli olsalar dahi inceleyebilmesi; tasdik işlemi ilgilendiren tüm bilgileri yöneticilerden, iç denetçilerden ve diğer ilgililerden istemeyebilmesi; şirketlerin yönetim kurulu ve genel kurul toplantılarına katılabilmesi ve bu toplantılarda istenildiği takdirde tasdik faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunabilmesi yetkileri buna örnektir.

(1) 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönelmelik, mi 4/1.

(2) Anılan Yönetmelik, md. 12

Aynı zamanda kamu idare ve müesseseleri, yeminli mali müşavirlerin tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere isteyeceği bilgileri vermekle yükümlüdürler.

Bu haliyle YMM'lerce yerine getirilen tasdik işlemi kamusal bir hizmet hüviyetindedir. Hizmetin kanıtsal niteliği 3568 sayılı Kanun'un "Yemin" başlıklı 11. maddesinde de açıkça yer almaktadır. Maddeye göre yeminli mali müşavirlik mesleğine kabul edilenler görevlerine fiilen başlamadan önce, Asliye Ticaret Mahkemesi'nde yemin etmekte olup yemin metni "Yeminli mali müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek ..." diye başlamaktadır.

Görevini Türkiye Cumhuriyeti Kanunlarına, mesleki kurallara, meslek ahlakına uygun olarak, bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getirmek ve üzerine aldığı işleri dikkatli ve özenle yapmak üzere yemin ederek göreve başlayan ve bir takım kamusal nitelikli yetkilerle donatılan YMM'lerin tasdik yetkilerini gerçeğe aykırı olarak kullanmalarının bir takım sonuçları bulunmaktadır. Bu sonuçlar;

1. Mükellefle birlikte müşterek ve müteşekkil sorumluluk

2- Disiplin cezası

3- Hapis veya adli puan cezası

Bu sonuçlardan ilk ikisine kısaca değinildikten sonra asıl olarak hapis ve adli para cezası gerektiren ceza hükümleri üzerinde durulacaktır.

### **III- MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUK**

3568 sayılı Kanun'un 12. maddesinin 4.fıkrasında, YMM'lerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları belirtildikten sonra, yapılan tasdik in doğru olmaması durumunda, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte Müştereken ve müteselsilin sorumlu oldukları hüküm altına alınmıştır. Benzer düzenleme Vergi Usul Kanunu mükerrer madde 227'de de yer almaktadır. İlgili maddelerde öngörülen sorumluluk tamamen vergi ve cezaları güvence altına alınmasına yöneliktir.

Bu sorumluluk YMM'lerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumluluklarını ortadan kaldıramamaktadır.

### **IV– DİSİPLİN**

3568 sayılı Kanunun 48.maddesinde, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliği ve ağırlık derecesine göre verilecek cezalar sıralanmıştır. Bu cezalar, uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma ve meslekten çıkarmadır.

Tasdik yetkisinin gerçeğe aykırı olarak kullanılması fiili Kanun'un 48. maddesinin 5.fıkrasında ayrıca düzenlenmiştir. Buna göre, tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığı Maliye Bakanlığı'nca ilk defa tespit edilen ve rapora bağlanan yeminli mali müşavirler hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, bu husus tekerrür edip bunun mahkeme kararıyla kesinleşmesi halinde de yeminli sıfatını kaldırma cezası verilecektir.

Tasdik yetkisinin gerçeğe aykırı olarak kullanılmasının mükellefle birlikte kasden vergi ziyama sebebiyet vermek amacıyla yapıldığı mahkeme kararı ile kesinleşmesi durumunda ise meslekten çıkarma cezası söz konusu olacaktır.

## **V- TASDİK YETKİSİNİN GERÇEĞE AYKIRI KULLANILMASININ CEZA HÜKÜMLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Tasdik yetkisinin gerçeğe aykırı kullanılmasının ceza hükümleri açısından değerlendirilmesinde öncelikle 3568 sayılı Kanun'un 49. maddesine müracaat etmek gerekir. 3568 sayılı Kanun'un 49. maddesi "Ceza Hükümü" başlığını taşımakta ve 3568 sayılı Kanun'un çeşitli maddelerine aykırı davranışlar için hapis ve adli para cezası öngörmektedir. Maddenin en son 5786 sayılı Kanunla değişik hali tasdik yetkisinin gerçeğe aykırı olarak kullanılması durumu için hukuk mantığı ile çelişir bir şekilde aynı fiil için iki ayrı ceza öngörmektedir. Bunlardan birisi, fiil daha ağır bir cezayı gerektiren bir suç oluşturmadığı takdirde 100 güne kadar adli para cezası; diğeri ise fiil daha ağır bir cezayı gerektiren bir suç oluşturmadığı takdirde, altı aydan bir yıla kadar hapis ve adli para cezası. Bu durumda lehe olan hüküm esas alınarak tasdik yetkisinin gerçeğe aykırı olarak kullanılması durumu için bu fiili işleyen YMM'ye 100 güne kadar adli para cezası(3) verilebileceğini söylemek gerekir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus işlenen fiilin daha ağır bir cezayı gerektiren suç oluşturup oluşturmadığıdır. Bunun için fiilin Türk Ceza Kanunu veya diğer ceza hükümü içeren kanunlar açısından daha ağır bir cezayı gerektiren bir suç oluşturup oluşturmadığına bakılması gerekir. Bu noktada ise YMM'lerin TCK uygulamasında "**kamu görevlisi**" kabul edilmeleri husus önem kazanmaktadır.

3568 sayılı Kanun'un 47. maddesinde, meslek mensuplarının görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanunu'nun kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılacağı düzenlemesi yer almaktadır, YMM'lerin TCK kapsamında "kamu görevlisi" olarak kabul edilmelerini gerektiren esas düzenleme 1 Haziran 2005'te yürürlüğe giren 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun "Tanımlar" başlıklı altıncı maddesidir. Maddede kamu görevlisi; kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi olarak tanımlanmıştır.

(3) Adli para cezasının hesabı 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 52. maddesine göre hesaplanmaktadır. Maddeye göre adli para cezası beş günden az ve kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde yedi yüz otuz günden fazla olmamak üzere belirlenen tam gün sayısının, bir gün karşılığı olarak takdir edilen miktar ile çarpılması suretiyle hesaplanan meblağın hükümlü tarafından Devlet Hazinesine ödenmesinden ibarettir. Bir gün karşılığı en az yirmi ve en fazla yüz liradır. Hâkim bu aralıkla bir rakamı kişinin ekonomik ve diğer şahsi hallerini göz önünde bulundurarak takdir eder.

Kanun' un gerekçesinde, yapılan yeni tanımla kişinin kamu görevlisi sayılması için aranacak yegâne ölçütün gördüğü işin bir kamusal faaliyet olması olduğu açıkça belirtilmiştir(4). Bu kapsamda kamusal hizmet niteliği taşıyan ve bu hizmeti yaparken kamu görevlilerine has bir takım yetkilere sahip YMM'nin TCK kapsamında "kamu görevlisi" olduğunda tereddüt yoktur. TCK'nin rüşveti düzenleyen 252. maddesi de YMM'nin kamu görevlisi olduğu hususunu teyit etmektedir. Maddede rüşvet, bir kanıtı görevlisinin, görevinin gereklerine aykırı olarak bu işi yapması veya yapmaması için kişiyle vardığı anlaşma çerçevesinde bir yarar sağlaması şeklinde tanımlanmakta ve rüşvet alan veya bu konuda anlaşmaya varan kişinin yargı görevi yapan, halen, bilirkişi, noter veya yeminli mali müşavir olması halinde verilecek cezanın üçte birden 'yarısına kadar' artırılacağı düzenlenmektedir. Maddede yeminli mali müşavir kamu görevlisi olarak kabul edilmekle kalmamakta, yaptığı işin niteliği dikkate alınarak ağırlaştırılmış ceza öngörülmektedir.

Yeminli mali müşavirlerin, Türk Ceza Kanunu bakımından "kamu görevlisi" olarak kabul edilmesi nedeniyle tasdik yetkisinin gerçeğe aykırı olarak kullanılması fiilinin birtakım sonuçları söz konusu olmaktadır. Tasdik yetkisinin gerçeğe aykırı olarak kullanılmasında kastin bulunup bulunmaması, bununla güdülen amaç ile gerçeğe aykırı tasdik işleminin sonucundan menfaat elde edilip edilmemesine göre YMM farklı cezalara muhatap olabilecektir. Aşağıda muhtemel sonuçlara ilişkin bazı örnekler sıralanmaktadır.

**Durum— 1:** Tasdik yetkisinin gerçeğe aykırı olarak kullanılmasının görevin gerektirdiği özen ve dikkat yükümlülüğünün yerine getirilmemesinden kaynaklanması:

Yeminli mali müşavirlerin tasdikte uyacakları usul ve esaslar Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler Tasdik Konuları Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikler(5) ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Maddeye göre tasdikin amacı;

- a— Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tablolarının yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak,
- b- Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerinin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak,

(4) Altıncı maddenin gerekçesi şu şekildedir: "Bilindiği üzere kamusal faaliyet, Anayasa ve kanunlarda belirlenmiş olan usullere göre verilmiş olan bir siyasal kararla, bir hizmetin kamu adına yürütülmesidir. Bu faaliyetin yürütülmesine katılan kişilerin maaş, ücret veya sair bir maddi karşılık alıp almamalarının, bu işi sürekli, süreli veya geçici olarak yapmalarının bir önemi bulunmamaktadır. Bu bakımdan, örneğin mesleklerinin icrası bağlamında avukat veya noterin kamu görevlisi olduğu hususunda bir tereddüt bulunmamaktadır. Keza kişi, bilirkişilik, tercümanlık ve tanıklık faaliyetinin icrası kapsamında bir kamu görevlisidir. Askerlik görevi yapan kişiler de kamu görevlisidir. Bu bakımdan örneğin bir suç vakasına müdahil olan, bir tutuklu veya hükümlünün naklini gerçekleştiren jandarma subay veya er' leride, kamu görevlisidir.

(5) 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

c- Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmaktır.

Aynı Yönetmeliğin 12. maddesinde yapılan tasdik işleminin gerçeği yansıtmasını sağlamaya yönelik olarak yeminli mali müşavirler bir takım yetkilerle donatılmıştır. 13. maddede araştırma ve denetimin planlanması, 14. maddede ise kanıt toplamaya ilişkin hususlar ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Yeminli mali müşavirlerin kendilerine tanınan yetkiler ve ilgili mevzuatta öngörülen düzenlemeler çerçevesinde gerekli araştırma ve incelemeleri yeterince yerine getirmemeleri nedeniyle yaptıkları tasdik gerçeğe aykırı hususlar içermesi durumunda vergisel yükümlülüklerin yanında cezai bir takım müeyyideler de söz konusu olabilecektir.

Herhangi bir kasıt olmaksızın ancak görevinin gerektirdiği özen ve dikkat yükümlülüğünü yerine getirmemek suretiyle ihmali olarak tasdik yetkisinin gerçeğe aykırı olarak kullanılması durumunda meslek mensubunun "kamu görevlisi" olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak Türk Ceza Kanununun 257. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen ihmal olarak "Görevi kötüye kullanma" suçu oluşabilecektir. Söz konusu Fıkra, görevinin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme göstererek, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir kazanç sağlayan kamu görevlisi altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

**Durum—2:** Gerçeğe aykırı durumların varlığı bilindiği halde tasdik işleminin yapılması.

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 16. maddesinde "**hataların düzeltilmesi ve hilelerin ortaya çıkarılması**" hususu düzenlenmiştir. Maddeye göre hata ve hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılması konusunda temel sorumluluk işletme yönetimi ve yeminli mali müşavire aittir. Yeminli mali müşavir, tasdik konusu ve belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu ve gerçek durumu yansıtması yönünden önemli etkileri olabilecek hata ve hileleri düzelterek veya ortaya çıkaracak şekilde planlamak ve yürütmekle yükümlüdür.

Yeminli mali müşavir, tasdik konusu ve belgelerin doğruluğu ve gerçeği yansıtmasına olan olumsuz etkileri giderebilecek hata ve hileleri düzeltme önerisiyle birlikte işletme yönetimine bildirecektir. İşletme yönetiminin bunları düzeltmesi halinde tasdik konusu belgeler tasdik edilecektir. Hataların düzeltilmesi istendiği halde, düzeltilmez ise veya hileli bir durumun tespiti halinde durum, bir raporla ilgili mercilere bildirilmesi gerekmektedir.

Yeminli müşavirin kendisi ne yüklenmiş bu yükümlülüğe rağmen gerçekte bağdaşmayan bazı hususları tasdik etmesi durumunda tasdik yetkisi kasıtlı olarak gerçeğe aykırı şekilde kullanılmış olacaktır. Bu durumda görevin gereklerine aykırı hareket etmek ve kamunun zararına neden olmak suretiyle bazı kişilere haksız kazanç sağlanmış olacaktır. Bu fiil TCK' nın 252. maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen görevi kötüye kullanma fiili ile örtüşmektedir. İlgili Fıkırada, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir kazanç sağlayan kamu görevlisinin bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

**Durum—3:** Tasdik yetkisinin gerçeğe aykırı olarak kullanılması karşılığında hizmet verilen kişiden ilave menfaat temin edilmesi:

Bu durumda Türk Ceza Kanunu'nun "**Rüşvet**" başlıklı 252. maddesi gündeme gelecektir. Anılan maddede rüşvet bir kamu görevlisinin, görevinin gereklerine aykırı olarak bir iş yapması veya yapmaması için kişiyle vardığı anlaşma çerçevesinde bir yarar sağlaması olarak tanımlanmış ve rüşvet alan kamu görevlisinin dört yıldan on iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Maddede aynı zamanda bazı kişilerin rüşvet alması durumu için verilecek cezanın üçte birden yarısına kadar artırılması da düzenlenmiştir. Bu kişiler arasında YMM'ler de sayılmıştır.

## **VI. SONUÇ**

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu 1 Haziran 2005'te yürürlüğe girmiştir.(6). Bu kanunla birlikte "kamu görevlisi" kavramı yeniden tanımlanmıştır. Kamusal faaliyetin yürütülmesine atama ve seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılanlar Türk Ceza Kanunu uygulamasında kamu görevlisi olarak kabul edilmiştir.3568 sayılı kanun kapsamında bir kamu hizmeti olarak ve kamu görevlisine tanınan bazı yetkiler de kullanılmak suretiyle yapılan tasdik işlemleri, bu işlemi yapan yeminli mali müşavirlerin Türk Ceza Kanunu kapsamında "kamu görevlisi" olarak kabul edilmesi sonucu doğurmaktadır. YMM'lerin TCK uygulamasında kamu görevlisi olarak kabul edilmesi, TCK madde 252 ve 3568 sayılı Kanun madde 47 il de teyit edilmektedir. Ceza kanunları açısından kamu görevlisi olarak kabul edilen yeminli mali müşavirlerin tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullanmaları, bu fiilin ihmalen, kasten ve bir ilave menfaat karşılığında işlenmesi durumuna göre Türk Ceza Kanunu kapsamında kasten veya ihmalen görevi kötüye

kullanma(md.257/1,2),rüşvet(md.252) suçları gibi çeşitli suçları gündeme getirecektir. Bu durum karşısında yeminli mali müşavirlerin tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullanmalarının müşterek ve müteselsil sorumluluk ve disiplin cezası yanında hapis cezasını gerektiren suç fiilleri olarak değerlendirilebilecek unsurları bünyesinde barındırılabileceğinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu nedenle, yeminli mali müşavirlik mesleğinin icrasında, özellikle de bir kamu hizmeti olarak görülen tasdik yetkisinin kullanımında azami hassasiyet gösterilmesi büyük önem kazanmıştır. Bu hassasiyet aynı zamanda mesleğin saygınlık ve onurunun korunması, vergi mükellefleri ve idare arasında güvenin hâkim kılınması ve kamu menfaatlerinin zarar görmemesi açısından da önem taşımaktadır.

(6) 5237 sayılı Kanun'un 3.maddesi (181,182, ve 184) dışındaki tüm maddeleri 1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

**(Yaklaşım dergisinin Nisan/2009 sayısından alınmıştır.)**

## **Emin Gemici Sigortacı**

Sorumluluk nedir? Diye bir soru ile yazıma başlamak istiyorum.

Sorumluluk için:

Bireylerin; önce kendilerine sonra çevresine karşı gösterdikleri ilgi, alaka ve dayanışma diyebiliriz herhalde.

Peki, "sosyal sorumluluk" nedir?

Sosyal sorumluluk;

"Tüm bireylerin ve yönetimlerin, içinde yaşadıkları toplumun yaşam kalitesini iyileştirmek için, kendi çalışanları ve onların aileleri, yerel halk ve bütün toplumla birlikte sürdürülebilir bir dünya için ekonomik, çevresel, kültürel ve sosyal gelişmeye destek vermesidir."

Bireyler, içinde yaşadıkları toplumlarda, diğer bireylere karşı olan sorumluluklarını gönül rızası ile yerine getiriyorlar mı acaba? Sanki böyle bir şey mümkün değil dediğinizi duyar gibiyim, haklısınız, pek mümkün değil böyle bir şey. Ya ne olacak! Devlet yapısına kavuşmuş toplumlarda bireylerin birbirlerine karşı olan sorumlulukları için yasal düzenlemeler yapılmıştır, ihtiyaç duyuldukça yeni düzenlemeler de yapılmaktadır.

Hepimizin malumu, karayolları kanunu gereği; arabası olan herkes "Zorunlu mali sorumluluk sigortası" (Trafik sigortası) yaptırmak zorundadır. Bu sigorta, araç sahibi olan kişi ya da kurumların bu araç ile üçüncü şahısların mal veya canına verebilecekleri hasarlar halinde kendilerinden istenecek tazminat taleplerine karşı araç sahiplerini korumak içindir.

Tabii zorunlu bir çok sigorta daha vardır,  
Asansör Kazalarında Üçüncü Kişilere Karşı Sorumluluk Sigortası  
Karayolu Yolcu Taşımacılığı Zorunlu Koltuk Ferdi Kaza Sigortası  
Kıyı Tesisleri Deniz Kirliliği Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası  
Özel Güvenlik Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası  
Tehlikeli Maddeler Zorunlu Sorumluluk Sigortası  
Tüp gaz Zorunlu Sorumluluk Sigortası  
Zorunlu Deprem Sigortası  
Zorunlu Karayolu Taşımacılık Mali Sorumluluk Sigortası  
Zorunlu Sertifika Mali Sorumluluk Sigortası  
Sigorta Acenteleri mesleki sorumluluk sigortası gibi...,

Bunlar yasa ile yaptırılmak zorunluluğu getirilmiş sigorta türleri.

Peki, bunların yeterli olduğunu düşünmek mümkün mü? tabii ki hayır. Gelişen ve Dünya ile bütünleşmiş toplumlarda sorumluluk sınırı genişlemekte; dolayısı ile sigorta türleri de bu paralelde çoğalmaktadır.

Son iki ya da üç yıldır, sizleri ilgilendiren önemli bir poliçe, Türk sigortacılık yaşamına girmiş bulunmaktadır, "yeminli mali müşavir mesleki sorumluluk sigortası" ve " mali müşavir mesleki sorumluluk sigortası" şimdilik zorunlu olmamakla birlikte, Avrupa Uyum süreci içerisinde zorunlu olacak sigorta türlerinden biridir, mesleki sorumluluk sigortaları. Tasarı olarak mecliste görüşülmekte olan T.T.K da bu konuda düzenlemeler mevcuttur.

Ne işe yarar peki bu mesleki sorumluluk sigortası? Kapsamı nedir? Sizleri hangi rizikolara karşı koruyacaktır?

Bu konuda İzmir YMM oda Yönetimi; çeşitli sigorta şirketleri ile görüşerek önemli yol kat etmiştir.

Dilerseniz, birlikte göz atalım.  
Bu sigorta ile:

### **sigortacı,**

**Sigortalının mesleki hizmetini yerine getirmemesi nedeniyle üçüncü şahıslar tarafından talep edilen tazminat'ı sigortalı adına ödeyecektir. Mesleki hizmetini yerine getirmemesi, her türlü gerçek veya iddia edilen, ihmal sonucu görev aksatma, hata, yanlış beyanda bulunma, hatalı veya yanıltıcı beyan verme, gizliliği ihlal, mesleki hizmeti yerine getirirken yapılan ihmaller veya mesleki hizmeti yerine getirememeye anlamına gelmektedir.**

### Savunma:

Sigortacı, iş bu poliçenin teminatı ve eklerine göre geçerli olan herhangi bir talep durumunda savunma hakkına sahiptir.

Sigortacı, bu talep'in savunması için söz konusu olan savunma masraflarını kendisi karşılayacaktır.

Sigortacının hatalı eylem sonucu ödeme yükümlülüğü bu şartlara bağlıdır. İlk olarak geriye yürürlük tarihinde veya daha sonra meydana gelmiş olmak ve yalnızca Mesleki hizmetin yerine getirilmesi sırasında işlenmiş olmak. Tazminat ödemesine esas olan koşuldur.

Sigortanın süresinin kapsamı:

Sigorta poliçesi süre itibarı ile bir yılı kapsamaktadır, ancak poliçe yürürlükte olduğu sürece 5 yıl geriye ve 5 yıl ileriye doğru tazminat isteme süresi mevcuttur. Yani Vergi usul yasasında mevcut zaman aşımı sürelerinde meslektaşları koruma altına almış bulunmaktadır. Mesleği bırakmış olanlar için son yapılan poliçeden itibaren 5 yıl zaman aşımı süresinde meydana gelecek talepler için poliçenin koruması devam edecektir.

Günümüzde; Vergi mevzuatı, SPK mevzuatı, Kambiyo mevzuatı ve ilgili tüm yasal düzenlemeler çok sıkça değişmektedir, böyle bir ortamda hata yapmak, olayları istemeden atlamak mümkündür. Doğabilecek bir olayda hem mükellefi kaybetmek hem de müteselsil sorumluluk dolayısı ile vergi asılları, vergi cezaları, gecikme faizi ve zamlarını ödemekle karşı karşıya kalabilirsiniz.

Eski bir meslektaş, yeni sigortacı olarak, tüm meslektaşların mesleki sorumluluk sigortalarını yaptırmalarında fayda var diyorum.

Ege Sigorta Acenteleri Derneği Yönetim Kurulu Başkanı

Daha geniş bilgi ve sorularınız için:

[egemici@gemicisigorta.com.tr](mailto:egemici@gemicisigorta.com.tr)

[www.gemicisigorta.com.tr](http://www.gemicisigorta.com.tr)

Gsm: 0532-424 46 73

Tel: 0 232 44198 88 – 484 89 89

**TÜRMOB  
TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ**

Ankara

Sayı : 2009/

Konu : Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Bildirimler

**YMM ODASI BAŞKANLIKLARI'NA**

Bilindiği gibi, 06.02.2008 tarihli ve 26779 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Bildirimlerin ve Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüklerinin Elektronik Ortamda Yerine Getirilmesi Hakkında 1 Sıra No'lu Genel Tebliğ uyarınca yeminli mali müşavirlerin düzenlemiş oldukları tasdik sözleşmelerine ilişkin bildirimler ve sürekli bilgi verme yükümlülükleri elektronik ortamda yerine getirilmektedir.

Bu itibarla:

- **Tasdik sözleşmelerine ilişkin bilgilerin,**
- **Tasdik sözleşmelerinden iptal/fesih edilenlere ilişkin bilgilerin,**
- **YMM kimlik bilgilerinin, şirket veya ortaklık bilgileri ile büro çalışanlarına ilişkin bilgilerin, ücret bilgilerinin,**
- **Oda ve adres değişikliği bilgilerinin,**
- **3568 Sayılı Kanun Uygulamalarına ilişkin 28 ve 31 Sıra No.lu Genel Tebliğlerde gönderilmesi öngörülen bilgi formlarının**

kağıt ortamında Gelir idaresi Başkanlığına gönderilmelerine gerek bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini ve Odanız üyelerine gerekli duyurunun yapılmasını rica ederim.

Saygılarımla,

Dr. Ymm. Masum TÜRKER  
Genel Başkan

**T.C.**  
**KAMU İHALE KURUMU**  
**Düzenleme Dairesi Başkanlığı**

SAYI : B.62.0.KİK.0.10.00.00/-367-3903  
KONU : Ortaklık Durum Belgesi

**TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE**  
**YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİNE**  
**Gençlik Caddesi No: 107 Anıttepe/ANKARA**

20.11.2008 tarih ve 5812 sayılı "Kamu İhale Kanunu ile Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 10 uncu maddesinin 3 üncü fıkrası;

"... Birinci fıkranın (b) bendinin (2) numaralı alt bendinde belirtilen belgelerden, yapım ve yapımla ilgili hizmet işlerinde, denetleme veya yönetim görevi nedeniyle alınanlarda gerçek kişinin mühendis veya mimar olma şartı aranır. İş bitirme, yönetim veya denetim suretiyle elde edilecek belgeler, belge sahibi kişi veya kuruluşların dışındaki istekliler tarafından kullanılamaz, belgeler devredilemez, kiraya verilemez ve satılamaz. Bu belge sahiplerinin kuracakları veya ortak olacakları tüzel kişiliklerin ihaleye girebilmesinde en az bir yıldır tüzel kişiliğin yarısından fazla hissesine sahip olmaları, her ihalede bu oranın aranması ve teminat süresince bu oranın muhafaza edilmesi zorunludur. Denetim faaliyetleri nedeniyle alınacak belgeler ilk beş yıl en fazla beşte bir oranında, daha sonraki yıllarda gerçek kişiler ile tüzel kişilerin en az beş yıldır yarısından fazla hissesine sahip olan mühendis ve mimarların iş denetleme nedeniyle alacakları belgeler tam olarak, yönetim faaliyetleri nedeniyle alınacak belgeler en fazla beşte bir oranında dikkate alınır. "

62 nci maddesinin (h) bendi ise;

"İş deneyimi bulunmayan mühendis veya mimarların, aldıkları lisans eğitime uygun yapım işi ihalelerine başvurularında, toplam süresi onbeş yılı geçmemek kaydıyla mezuniyetlerinden sonra geçen her yıl, yüzyirmiikibinüçyüzseksen yedi Yeni Türk Lirası olarak hesaplanmak üzere 10 uncu madde kapsamındaki benzer iş deneyimi olarak dikkate alınır. Bu süre iş deneyimi bulunan mimar ve mühendisler için uygulanmaz. Bu bent kapsamında elde edilen deneyim mühendis ve mimarın beş yıldır en az % 51 hissesine sahip olduğu veya her iki ortağın da mühendis olup % 50-% 50 ortak olduğu tüzel kişiler tarafından da kullanılabilir. "

şeklinde değiştirilmiştir.

Bu değişikliklere göre ortağına ait iş deneyim belgesi ile ihalelere katılacak olan tüzel kişiliklerin, iş deneyimini gösteren belgesi kullanılacak olan ortaklarının tüzel kişilikteki ortaklık durumlarının tevsik edilmesi amacı ile yazımız ekinde gönderilen ortaklık durum belgesi formları uygulama yönetmelikleri ekinde standart form olarak düzenlenmiştir.

İhaleler katılacak istekliler bu formlar ile Birliğiniz yelerine müracaatta bulunacaklardır. İhalelere başvuranların mağduriyetlerinin önlenmesi için Kurum tarafından yayımlanan söz konusu formlar üzerinden işlem yapılması gerekmektedir.

Bilgilerinize arz ederim.

Oğuz ÇALIK  
Başkan a.  
Daire Başkanı

## **Mutluluk da stres yaratıyor**

**Felsefeci ve yönetici koçu Erol Coşkuner genel düşüncenin aksine severek yapılan işlerin de strese neden olduğunu anlatıyor. Coşkuner'e göre severek yapılan işlerin canlılığı stresi örtüyor ve insanın çökmesine neden olabiliyor....**

Modern çağın en önemli sorunlarından birinin stres olduğunun artık ilkokula giden çocuklar bile farkında. Çünkü onlar da küçücük bedenlerine birkaç boy büyük gelen stresler yaşıyor. İnsanoğlunun kurduğu düzenle üç yaşındaki çocuktan 93 yaşındaki yetişkine kadar öğretmeyi başardığı bu "müthiş" deneyimin sizin de başınıza gelmediğini düşünmüyoruz bile. Seviye belirleme sınavından ÖSS'ye, üniversiteden mezun olup iş aramaya, işinizi kaybetmekten ilişkinizi bitirmeye, üç kuruşluk emekli maaşınızla nasıl geçineceğinizi çok bilinmeyenli denklemlerle hesaplamaya çalışmaya kadar çektikçe uzatabiliriz stres yaratan durumları.

Sizi strese sokmak gibi olmasın ama Davranış Bilimleri Enstitüsü'nden Felsefeci Erol Coşkuner'in stresle ilgili yeni saptamaları var. Coşkuner, bilinenin aksine severek yapılan işlerin de stres yarattığını, mutlu kişilerin de stres yaşadığını, hatta mutluluğun, ihtiyaç fazlasıya kronik strese neden olabileceğini, başarı ve beğenilme duygusunun gerginlik yarattığını, dinlenme ve uykunun kronik stresi azaltmadığını, canlılığın stresi örttüğünü ve stres yaşayanların hastalık tepkilerinin gerçek olduğunu söylüyor.

Stres konusunda önemli araştırmalar yapan Hans Selye'nin "Ancak ölümler stres yaşayamaz" lafını hatırlatarak sözlerini açıklayan Coşkuner, stresin aynı zamanda bir ihtiyaç olduğunu, fakat gereğinden fazlasını kronik strese neden olduğunu hatırlatıyor ve diyor ki;

"Fiziki şartların değişmesi, sıcak ya da soğuk ortamlar, yeterli besin alamama, zehirlenme, bedenin bir virüsle karşılaşması, belalı bir patronla çalışmak stres yaratır. Fakat daha iyi bir semte taşınma, terfi etme, gelir artışı gibi olumlu değişiklikler de stres yaratıyor.. İşin en garibi eğlenmek ve mutlu olmak da stres yaratıyor. Hatta bir araştırmaya göre gelir artışı ve statü yükselmesi intihar nedenleri arasında."

Erol Coşkuner stresle ilgili açıklamalarını Hans Selye'nin fareler üzerinde yaptığı deneylere dayandırıyor.

Selye araştırmasında bir grup fareyi soğuğa alıştıyor. Fareler soğukla karşılaştıklarında büzülüyor, sonra bir araya geliyorlar, yiyecekleri azalıyor ve tüyleri kötüleşiyor. Ama soğuk ortamda yaşamaya devam ettiklerinde duruma alışıyorlar. Soğuk ortama, soğuğa alışmamış farelere oranla çok daha fazla uyum sağlıyorlar. Ancak bu fareler dönemin şok dönemi olduğunu, bu aşamada bir sarsıntı yaşandığını anlatıyor. Bu dönemin çok yorucu olduğunu ve arkasından uyum sağlama döneminin geldiğini söylüyor. Bu aşamada stres yaşayan canlı duruma başarıyla uyum

sağlamış görünüyor fakat, bu süreç organizmaya pahalıya patlıyor. Çünkü arkasından tükenme dönemini getiriyor. Tükenme döneminde yapılan işle ilgili herhangi bir sorun yaşandığında yorgunluk ve stres belirtileri ortaya çıkmaya başlıyor. "Öyle bir duruma geliyorum ki patronun istediğini hemen yapıyorum, çok canlıyım, çevremdekiler tarafından çok beğeniliyorum. Aslında bu canlılık yaşadığım stresi örtüyor. Canlı ve istekli kişiler stresin tüm olumsuz yönlerine açıktır. İşin kötü yanı bizim kültürümüz bu tür insanları beğenir. Ama o tükenmeye doğru gitmektedir. Çünkü biz yapılan işi sevmeyi gerginlik ve canlılık sanıyoruz. Canlılık döneminde yorgunluğun hiçbir izini yaşamayız. Fakat sorunlar ortaya çıkmaya başladığında biz bunu hastalık olarak görürüz. Örneğin kişi doktora çok sık üşütüyorum diye gider, ya da yorgunum, kalbim hızlı çarpıyor, mide ülseri oldum galiba diye... Fakat tıbbi almamda pek bir neden bulunamaz. İşte bunlar temelde tükenmeye gitmenin işaretleridir" diyen Coşkuner, insanların dinginleşmeyi öğrenmeleri gerektiğinin altını çiziyor.

Dinginleşmenin stresten kurtulmak için çok önemli olduğunu söyleyen Coşkuner, bu durumda bilinenin aksine hareketsizliğin ve uyumanın yorgunluğu arttıracaklarını anlatıyor. Dinginleşmenin ancak insanın beynini boşaltmasıyla sağlanacağını belirtiyor. Kronik stres yaşayan insanların yoruldukları zaman yaptıkları işi bırakıp kendilerini canlı hissettiklerinde yoruluncaya kadar çalıştıklarını örnek veren Coşkuner bu sahte canlılığın stresi tetiklediğini de söylüyor. Coşkuner'e göre bu durumda insanlar kendilerine yeni bir yaşam kurmalı, işleri öncelik sırasına göre dizmeli ve bir sıraya koymalı.

"Duyulardan, bedenden gelen bilgiler beyinde talamus gider, talamus da bunları uygun bölgelere, kortekse gönderir. Ve orada işlem yapılır. Stres olduğu zaman talamus kısa devre yapar, korteksle ilişkisini azaltır. Yani eski bilgileri kullanamaz ve düşünme sakatlanır. Karar verme zorlaşır, Uygulama iyice zorlaşır. O yüzden stres yaşayanlar hayatlarına hâkim olamazlar, önlerine çıkan işe kaptırırlar kendilerini. Kronik stres yaşayanlar iş kapar, bırakamazlar. Ya da işe başlayamazlar. Kronik stres yaşayanlar mutfaktan bardak almaya giderken banyoya dalar. Ya da olaylardan koparlar. Bu durum organizmanın ona tanımadığımız dinlenme hakkını bizden koparıp almasıdır" diyor Coşkuner ve ekliyor: "Strese dayanıklı olmak istiyorsak günde bir 20 dakika hiçbir şey yapmadan durmayı öğrenmeliyiz. Bu dinlenme payını tanımazsanız canlanırsınız. Ama bu canlılık çöküntüyle sonuçlanır. Dikkatimizi başka yöne çekmeliyiz. Biz dinlenmeyi ve dinginleşmeyi unutmuş insanlarız. Ama bu tekrar öğrenilebilir. Hayvanlar bile dinleniyor.

**(5 Nisan 2009 Tarihli Cumhuriyet Gazetesinden alınmıştır.)**

## **Sayın Yeminli Müşavirler Odasına;**

Odanız Üyelerinizin çevre ve ormanlar hakkında bilinçlenmesi için Vakfımızla yaptığınız çalışma için şükranlarımızı sunarız. Sizlerden gelen bu duyarlılık bizleri son derzce memnun ediyor. Öncelikle size Vakfımızdan bahsetmek istiyorum.

Ege Orman Vakfı; 1995 yılında Ülkemizin yeşil örtüsünün arttırılması, orman varlığının korunması, sel baskınları ve erozyonla mücadele için ağaçlandırma yapmak amacıyla kurulmuştur.

Kuruluşundan bu yana 7 milyon fidanı toprakla buluşturan Ege Orman Vakfı dikilen her fidanın biyolojik bağımsızlığını kazanmasına kadar 5 yıl boyunca bakımını yapmaktadır. İzmir'in efsane başkanı /Ahmet Piriştina adına oluşturulan 365 bin fidanlık orman, Tahtalı Baraj Havzası ağaçlandırması, Poligondere Sel Havza ağaçlandırması, Menderes - Görece, Urla Kestane dağı ağaçlandırması gibi bir çok önemli projeye imza atmıştır. Son olarak TANSAS ile yapılan çalışmayla Küresel Isınma gerçeğine somut adım atmak isteyen kuruluşların adresidir.

İklim değişiminin yaratacağı değil, yaratmaya başladığı yıkım, küresel ekolojik sistemi sarsmaya başladı. Kuraklık, artan orman yangınları, sıcak hava dalgalarının neden olduğu ölümler, buzulların erimesi, kasırgaların sayısındaki artış, bitki ve hayvan türlerinin yok olması, tarımın çökmesi, göçlerin artması küresel iklim değişiminin sonuçlarından bazıları. Küresel Isınma Süreci başladı ve bunu geri çevirmek oldukça güç. Ama en azından daha fazla ilerlemesini engelleyebiliriz. Ama bunun içinde toplumsal bir seferberlikle çalışmalıyız.

Ağaçlar, atmosferdeki sera gazlarını emdikleri için, küresel ısınmanın tehditlerini azaltma konusunda, en güçlü unsurdur. Orman Ekosistemleri; bitkilerde ve toprakta büyük miktarlarda karbon depolayarak atmosferdeki karbon dengesini düzenlemekte büyük rol oynamaktadır. Bunun için daha fazla ağaç dikmeli ve tabii ki en önemlisi korumalıyız.

Ege Orman Vakfı ile uzun yıllardır bilim adamlarının uyarılarına kulak tıkayan insanoğlunun bugün geldiği noktayı geri döndürebilmek ve tabii ki bu konuda bilinç oluşturmak üzere güç birliği için Sizin gücünüz çok değerli..

" İZMİR YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI KORUSU " adının verildiği bir koruluk için en az 1.000 fidan, orman için en az 10.000 fidan bağışının yapılması gerekiyor. Bir fidana hayat verebilmeniz için yapmanız gereken bir fidan bedeli bağış 4,00YTL'dir. Havzanızdaki en yakın ağaçlandırma projemiz Urla- Bademler- İhsaniye Projesi VE Torbalı-Aslanlar Projemiz 'dir. Proje sahaları hakkındaki detaylı bilgiler mailimin ekinde olacaktır. Yapacağınız bağışlar vergiden muaftır. Ağaçlandırma alanları devlet ormanı sınırları içerisindedir. Alanın dozerle toprak hazırlığı, terasları, yangın emniyet ve yol şeritleri, fidanların temini, fidanların profesyonel işçiler tarafından dikimi, alanın ihatası ve 5 yıllık bakımı Vakfımıza aittir. Koruluğunuz ya da ormanınız tamamlandığında alanı hep birlikte ziyaret ederek sembolikte olsa fidan dikme şansınızda olabilir

Gelecek kuşakların orman yok demeyeceği bir dünya dileğiyle... Saygılar...  
Yasemen Bilgili Ege Orman Vakfı Orman Yük. Mühendisi 0 232 463 80 80

## **MALİYE BAKANLIĞI ÖZELGELERİ**

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü**

**Sayı : B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-14-7026**

**Konu :Şirketin iştirakçisi olduğu şirketin tasfiyeye girmesi nedeniyle iştirak payının tahsilinin tehlikeye girmesi sonucu doğacak zararın indirim konusu yapılıp yapılamayacağı hk.**

İLGİ :.....03.2006 tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçeniz incelenmiş olup aşağıdaki hususların belirtilmesine gerek duyulmuştur.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde kurumlar vergisinin, 1. maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde yer alan giderler indirilecektir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, 1. bendinde "Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin" safi kazancın tespitinde indirilebileceği belirtilmiştir.

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında sayılan kanunen kabul edilmeyen giderler dışında kalan ticari organizasyona bağlı olarak yapılan giderlerdir ve bunlara işletme gideri de denilebilir.

Bir masrafın genel gider adı altında masraf yazılabilmesi için, genel giderlerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olması masrafla iş arasında açık, güçlü bir illiyet bağının mevcut olması masrafın işin önemi ölçüsünde yapılmış bulunması gerekmektedir.

Diğer taraftan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 14. maddesinin 1/a bendiyle her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararların kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere kurum kazancından ayrıca indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesinde hisse senetleri ile fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgelerinin alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymetin borsa rayiciyle değerlendirileceği belirtilmiştir.

Bu itibarla hisse senetlerinin alış bedeli ile değerlendirilmesi zorunlu olduğundan hisse senetlerine sahip olunan şirketlerin tasfiyeye girmiş veya iflası açılmış olmakla beraber tasfiye sonuçlanmamış veya iflas kapanmamış olması halinde ortaklık ilişkisi devam ettiğinden ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin itibari değerinde meydana gelecek azalmaların kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir.

Aksi halde hisse senetlerinin satışı veya iştirak edilen şirketin iflas etmesi veya tasfiyesinin sonuçlanması halinde doğması muhtemel bir zararın gerçekleşmeden gider yazılmasına imkan tanınmış olacaktır. Bu hüküm ve açıklamalara göre iştirakçisi olduğunuz şirketin tasfiyesinin sonuçlanması nedeniyle iştirak hisselerinin herhangi bir değerinin kalmaması halinde ve bu durumun tarafınızdan belgelendirilmesi kaydıyla envanterden düşmeniz ve kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate almanız olanaklı bulunmaktadır.

Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde ve Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tespiti için gider olarak indirim konusu yapılabilecek harcamaların gider kalemlerinin 40. maddesinde tadadi olarak sayıldığı giderler ayrıca belirtilen hususlara ilişkin olmak üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1 bendiyle ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin indirim konusu yapılabilmesine olanak sağlanmış olup iştirak ettiğiniz şirketin tasfiyesinin sonuçlanmasını takiben kazancınızın tespitinde indirim konusu yapılan iştirak hisselerinin değeri dışında oluşan zararınızın gider kayıtlarına intikali mümkün olmadığı gibi sözkonusu zararın mali bilançonuzda meydana gelmemesi nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 14.maddesi kapsamında değerlendirilmesi de olanaklı değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Başkan a.  
Grup Müdür V.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü**

Sayı : B.07.1 .GİB.4.34.I6.01/KVK-14

Konu : Şirketin iştiraki olan A.Ş.'nin tasfiyesi sonucu iştirak bedeli ve enflasyon düzeltme farklarının gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hk.

.....GRUP MÜDÜRLÜĞÜ  
( USUL MÜDÜRLÜĞÜNE)

ilgi: ..... /10/2005 tarih ve VUK-1-11785-.....sayılı yazınız.

İlgide kayıtlı yazınız ekinde yer alan .....Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlüğünün.....hesap numarasında kayıtlı mükellefi..... San. ve Tic. A.Ş.'nin .... /09/2005 tarih ve MUH-2005/1 sayılı dilekçe hakkında Müdürlüğümüz görüşü aşağıda açıklanmıştır.

Bilindiği gibi 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde kurumlar vergisinin, 1. maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde yer alan giderler indirilecektir.

Diğer taraftan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, aynı maddenin 1. bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği belirtilmiştir.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 1. bendi ile kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurum sermayesine iştiraki neticesinde elde ettiği iştirak kazançlarının kurumlar vergisinden istisna tutulacağı hükme bağlanmıştır. Ayrıca, aynı maddenin son fıkrasında "Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesi kabul edilmez" hükmü yer almaktadır.

Bu hükümlere göre, şirket aktifinde kayıtlı iştirak hisselerinin (Tasfiye Halinde ... Tesisat San. Ve Tic. A.Ş.'nin tasfiyesinin tamamlanması sonucu), aktifte kayıtlı iştirak hisselerinin kayıtlı değerinin ve enflasyon düzeltme farklarının şirket kayıtlarında gider unsuru olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü**

**16.06.2008-18412**

**Sayı: B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-MUK-137**

Konu : Yıllık kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek karşılıkların geçici vergi dönemlerinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hk.

İlgi: a)..... dilekçeniz,  
b)..... yazımız,  
c)..... dilekçeniz.

İlgi (a)'da kayıtlı dilekçenizde sorulan hususlara ilişkin olarak Başkanlık Makamından alınan 23.05.2008 tarih 51918 sayılı yazıda;

"5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde, kurumlar vergisinin bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Kanunun 30'uncu maddesinin birinci fıkrasında ise dar mükellefiyete tabi kurumların fıkra da belirtilen kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış olup, madde ile Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye istinaden yayımlanan 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kesinti oranları belirlenmiş bulunmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespit edilmesinde gider olarak indirilebileceği belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Karşılıklar" başlıklı 288'inci maddesinde;

"Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiyetle kestirilmeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir.

Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirmek suretiyle değerlenir. Amortisman kayıtları hakkındaki özel hükümler mahfuzdur."  
hükmü yer almaktadır.

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "11.11. Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen temettü ikramiyeleri" bölümünde, kurum personeline ödenen temettü ikramiyelerinin Gelir Vergisi Kanununun 61 'inci maddesine göre ücret olarak değerlendirileceği ve, söz konusu temettü ikramiyelerinin bilanço günü itibariyle ödenecek

toplam tutarı kesinleştikten, çalışanlara o yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar ödenecek temettü ikramiyelerinin, ilgili olduğu yılın kazancının tespitinde de gider olarak dikkate alınabilecekleri belirtilmiş olup, çalışanlara ödenen performans değerlemelerine bağlı olarak verilecek prim ve ikramiyeler için de aynı hususun geçerli olduğu ifade edilmiştir.

Buna göre performans primlerinin ödenmesi bir sonraki yıl yapılmakta birlikte tahakkuk ilkesi gereği söz konusu primler ilgili oldukları yılın kazancının tespitinde gider Olarak dikkate alınabilmektedir. Ancak, anılan primlerin tahakkuk tarihinden önce karşılık ayrılmak suretiyle gider yazılabilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Anılan Tebliğin "8.7. Holding Şirketlerin genel idare giderlerinin bağlı şirketlere dağıtımı" bölümünde, holding şirketler tarafından bağlı şirketlere araştırma ve geliştirme, finansman temini, pazarlama ve dağıtım, yatırım projelerinin hazırlanması, hedeflerin tayini, planlama, örgütlendirme kararlarının uygulanması, bilgisayar hizmetleri, sevk ve idare, mali revizyon ve vergi müşavirliği, piyasa araştırmaları, halkla ilişkilerin tarizimi, personel temini ve eğitimi, muhasebe organizasyon ve kontrolü, hukuk müşavirliği konularında hizmet verilebildiği belirtilmiştir. Bu tür hizmetlerin mutlaka verilmiş olması, kesilen faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi ve tek fa-turada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde, her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi şartıyla, holding tarafından verilen hizmetlerin bağlı şirketlerce gider yazılabileceği ifade edilmiştir.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesi ile düzenlenen ve 01/01/2007 tarihinde yürürlüğe giren transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesine ilişkin açıklamaların yapıldığı 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin "11- Grup İçi Hizmetler" bölümünde, grup içi hizmetlerle ilgili olarak;

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,
- Hizmeti alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı
- Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup' olmadığının belirlenmesi gerektiği, açıklanmıştır.

Bu çerçevede, ilişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten aldığı hizmetin "grup içi hizmet" olarak kabul edilebilmesi için; hizmeti alan şirketin söz konusu hizmete ihtiyacı olması, şirketin bu hizmetlerden fiilen yararlanması ve hizmet bedelinin uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle tespit edilen emsallere uygun hizmet bedeli olması gerekmektedir.

Emsallere uygunluk ilkesi gereği grup içi hizmetin verilip verilmediğinin belirlenmesinde, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı dikkate alınmalıdır. İlişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı

grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmeti alması ya da bir hizmetin grup üyesine,, sadece grup üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, grup içi şirket tarafından sağlandığı belirtilen hizmetler Karşılığı ilişkili kişilere ödeme, yapılmış olması ve/veya yapılan ödemenin "yönetim gideri" olarak tanımlanmış olması söz konusu hizmetlerin fiilen sağlandığını göstermeyecektir.

.....'nin dilekçesinde genel idare giderlerine katılma paylarına ilişkin olarak yurt dışı yönetim merkezine yapılan ödemelerin yıl sonunda alınan fatura karşılığı kesinleştiği ve ödendiği belirtilmektedir. Bununla birlikte, dilekçede söz konusu ödemelerin belli bir hizmetten fiilen yararlanma karşılığında yapılıp yapılmadığı anlaşılamamaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde;

a) İhtiyaç duyulan hizmetin fiilen sağlanmış olması ve fatura bedelinin emsallere uygun olarak belirlenmiş olması şartıyla, yurtdışı yönetim merkezine ödenecek genel idare giderlerine katılma payları kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak, söz konusu ödemelerin karşılık ayrılmak suretiyle gider yazılabilmesi mümkün bulunmamaktadır.

b) Hizmet karşılığı olmayan genel idare giderlerine katılma paylarına ilişkin ödemeler ise kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılamayacaktır.

Öte yandan, yurt dışı yönetim merkezine ödenen bedellerin Kurumlar Vergisi Kanununun 30'uncu maddesi kapsamında olması halinde, söz konusu ödemeler üzerinden hizmetin niteliğine göre vergi kesintisi yapılacağı tabiidir." denilmektedir.

Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü**

**Sayı B.07.1.GİB.4.06.16.01./2008-**

**Mart 2008**

**Konu: Döviz cinsinden yapılan hak ediş  
ödemelerinde tevkifat matrahı hk..**

Başkanlığımıza yansıyan olaylardan birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinin döviz cinsinden olması halinde tevkifat matrahının belirlenmesi ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamaların yapılmasına gerek görmüştür

21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 'Vergi kesintisi' başlıklı 15'inci maddesinin 1 numaralı fıkrasında; aynı fıkra da belirtilen kişi, kurum ve kuruluşların, yine aynı fıkra da bentler halinde sayılan nakden yada hesaben ödemeleri üzerinden avanslar da dahil olmak üzere istihkak sahiplerinin kurumlar vergilerine mahsuben vergi kesintisi yapmak zorunda oldukları hükme bağlanmış olup, anılan fıkranın (a)bendinde; Gelir Vergisi Kanunda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden % 3 oranında (2006/11447 sayılı Kararın 1.inci maddesiyle 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere vergi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan hakediş raporları istihkakları ödeyenleri işi üstlenen firmaya karşı borçlu durumda gösteren bir işlem olduğundan hakediş raporlarının ita amirince onaylandığı tarihte hesaben ödemenin gerçekleştiği kabul edilmektedir.

Bu itibarla tevkifatın; hakediş bedellerinin hesaben ödendiği tarih itibariyle yapılması gerekmektedir. Ayrıca, hakediş ödemelerinin döviz cinsinden yapılması halinde tevkifatın matrahı, hesaben ödemenin yapıldığı tarihteki döviz alış kuru dikkate alınarak hesaplanan YTL karşılığı tutarı olacaktır.

Diğer taraftan, döviz üzerinden düzenlenen hakedişlerde, hak edişin onay tarihi ile ödeme tarihi arasındaki kur artışından kaynaklanan fazla ödemeler yıllara sari inşaat işi ile ilgili olduğundan, istihkak tutarına dahil edilmesi ve ödenen kur farkları üzerinden de tevkifat yapılması gerekir. Ancak, hesaben ödeme gerçekleştikten sonra döviz kurunun düşmesi halinde hesaben ödeme tarihindeki kur esas alınarak hesaplanan tevki tat tutarı; işin bittiği dönem için verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceğinden, söz konusu tevkifat tutarının düzeltilmesi veya iadesi mümkün olmamaktadır.

Bilgi edinilmesini ve yıllara sari inşaat işleri nedeniyle döviz cinsinden yapılan hakediş ödemelerine ait tevkifat matrahının belirlenmesinde, hesaben ödemenin yapıldığı tarihteki döviz alış kurunun dikkate alınması şeklinde uygulamaya yön verilmesini arz ederim.

**TC.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü**

**Sayı B.07.1. GİB.4.34.16.01/ KVK-30-7095**

**Konu: Yurt dışındaki ana firma tarafından temin edilen  
Ve aynı koşullarda yansıtılan krediye ait faiz  
Ödemelerinde uygulama hk.**

.....

İlgi : ... 2007 tarihli dilekçeniz

İlgide kayıtlı dilekçenizde..... Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün... vergi numarasında kayıtlı mükellefi olarak, faaliyette bulunduğunuzu, yurt dışında yerleşik ana firma tarafından yine yurt dışında mukim bir bankadan temin edilerek aynı koşullarda Şirketinize yansıtılan kredilere ilişkin faiz ödemeleri üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı hususunda Bakanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği gibi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "ödülü sermaye" başlıklı 12. maddesinde örtülü sermayenin tanımı yapılarak örtülü sermayeyi oluşturan şartlar sıralanarak, 6.b bendinde kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmaların örtülü sermaye sayılmayacağı belirtilmiş, konuya ilişkin olarak 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "Banka ve finans kurumlarından temin edilerek kullanılan borçlar" başlıklı 12.2.2. bölümünde;

"Ortaklar vasıtasıyla kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen ve ya tamamen kullandığı borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz.

Buna göre, kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin banka veya finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla, yani kredi sözleşmesinin içerdiği vade faiz oranı ve benzeri kullandırılma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmadan kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar, örtülü sermaye kapsamı dışında tutulmuştur. Buna göre, kredibilitesi olan grup şirketinin, anılan kaynaklardan temin edip ihtiyacı olan diğer grup şirketlerine aynı şartlarla kısmen veya tamamen aktardığı krediler örtülü sermaye tutarının tespitinde borç olarak dikkate alınmayacaktır.

Dolayısıyla, grup şirketinin finans kuruluşlarından temin etmiş olduğu krediyi, aynı faiz ve vade ile birden fazla şirkete paylaşırması durumunda örtülü sermayeden söz edilemeyecektir.” açıklamaları yer almıştır

Diğer taraftan Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesinde:

“1) Dar mükellefiyete tabi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve katları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

.....

ç) Gelir Vergisi Kanununun 75’inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları.

ça) (2006/11447 sayılı B.K.K. ile belirlenen alt bent. Yürürlük; 01.01.2007) Her nevi alacak faizlerinden;

- i) Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı banka ve kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kar payları dâhil) % 0,
- ii) Diğerlerinden % 10,]

...” Hükümleri yer almış konuya ilişkin olarak yine 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde;

“30.3 Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazanç ve iratlarda vergi kesintisi

Kurumlar Vergisi Kanununun 30uncu maddesinin birinci fıkrası uyarınca, dar mükellefiyete tabi kurumlara Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak yapılan hakkeş ödemeleri ile anılan kurumların;

- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Gelir Vergisi Kanununun 75’inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları,

üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Kanunun 22nci maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

...

Ancak, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunmadan veya Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci bulursa da bu işyerlerinde yürüttükleri ticari faaliyetle bağlantılı olmamak suretiyle elde ettikleri, serbest meslek kazançlarından, gayrimenkul sermaye iratlarından ve kar payları hariç menkul sermaye iratlarından Kanunun 30’uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılacağı tabiidir.

Örneğin; yabancı bankaların Türkiye’de bulunan şubelerinin bizzat bankacılık faaliyeti çerçevesinde elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30’uncu maddesinin birinci fıkrasına göre vergi kesintisi yapılmayacaktır. Ancak, bu bankaların şube dışında elde ettikleri ve bankacılık faaliyetine dâhil olmayan kazanç ve iratları üzerinden yine anılan madde uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

...

#### 30.4. Vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlar

...

##### 30.4.4. Menkul sermaye iratları

Kurumlar Vergisi Kanununun 30’uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde, dar mükellef kurumların elde edecekleri kar payları hariç diğer menkul sermaye iratları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Anılan Kanunun geçici 1 ‘inci maddesinin ikinci fıkrasında da Gelir Vergisi Kanununun geçici 67’nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun geçici 67’inci maddesinde ise aynı Kanunun 75’inci maddesinin (5),(7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları üzerinden %15 oranında kesinti yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler, mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve repo gelirleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun geçici 67’nci maddesi hükmü uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, her nevi alacak faizlerinden, 2006/111447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 1.1.2007 tarihinden itibaren;

Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı banka ve kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kar payları dâhil) %0,

– Diğerlerinden % 10,  
oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 10) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından anılan Karar uyarınca %10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

### 30.5.2. Vergi kesintisi kapsamındaki ödemeler

Bakanlar Kurulunca belirlenen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlar ile tam mükellef kurumların söz konusu ülkelerde bulunan işyeri veya daimi temsilcilerine nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın vergi kesintisi kapsamındadır. Dolayısıyla, anılan ülkelerde yerleşik oları veya buralarda faaliyette bulunan kurumlara ödenen kredi anaparası, tasfiye bakiyesi gibi değerler de vergi kesintisi kapsamının da bulunmaktadır.

.....

### 30.5.3. Vergi kesintisi kapsamında olmayan ödemeler

Düzenleme, sadece Bakanlar Kurulunca belirlenecek ülkelere yapılan ödemeleri kapsamaktadır. Bu nedenle, Bakanlar Kurulunca belirlenen ülkeler dışındaki ülkelere yapılan ödemeler yedinci fıkra kapsamına girmemektedir.

Bakanlar Kurulunca belirlenecek ülkelerdeki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kar payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra kapsamında vergi kesintisi yapılmayacak, finans kuruluşları dışındakilere bu mahiyette yapılan ödemeler ise vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Sözü edilen finans kuruluşu, münhasıran finansman hizmeti veren, mukimi bulunduğu ülkenin mevzuatına göre finansal kaynak sağlamaya yetkili olan kuruluşları ifade etmektedir. Ancak, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kuruluşlar bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

.....

### 30.7 Diğer hususlar

Yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınacaklardır, Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanacaktır.

....”

Açıklamaları yer almıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre yurt dışında yerleşik ana firmanız tarafından yine yurt dışında mukim bir finans kurumundan temin edilerek aynı şartlarda şirketinize kullandırılan krediler 5520 sayılı Kurumlar Vergi Kanunu'nun 12.maddesi kapsamında örtülü sermaye olarak değerlendirilmeyeceği gibi, söz konusu kredilerin finans kurumundan direkt olarak şirketinizce temin edilmemiş olması ve kredilere ilişkin ödenen para ile faiz ödemelerini; kullanılan krediye ilişkin finans kurumu müşterisi ana firma olması nedeniyle, tarafınızdan ana firmaya veya tarafınızdan olsa bile ana firmanın ödemelerine karşılık finans kurumuna yapılmasına ödenen faiz tutarları üzerinden sorumlu sıfatıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesini 1/ça.ii bendi uyarınca(bu yabancı finans kurumunun mukimi olduğu ülke ile Türkiye Cumhuriyeti arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının mevcut olması halinde anlaşma hükümleri de dikkat e alınarak) %10 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Ayrıca kredilerin aynı şartlar da şirketinize kullandırılması neticesinde tevkifatlar nedeniyle doğacak olumsuzluklara mani vermemek adına söz konusu faiz ödemeleri üzerinden yapılacak tevkifatların tarafınızdan üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, ödenen tutar ile şirketinizin yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanması gerekecektir.

Ancak söz konusu kredinin yabancı finans kurumundan yurt dışında mukim ana firmanın aracılığı ile direkt olarak şirketiniz tarafından temin edilmesi yani yabancı ülke mukimi finans kurumunun müşterisi konumunda şirketinizi olması durumunda bu kredilere ilişkin yapılacak faiz ödemeleri üzerinden %0 oranında tevkifat yapılması gerekeceği hususu ise tabidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**GELİR İDARESİ**  
**İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü**

**Sayı: 8.07.1. GİB.4.35.1 6.01/176200-ÖZ/574-3672**

**Konu: SMMM' nin kirada bulunduğu işyerinin bir bölümünü diğer SMMM' ye kiraya vermesi durumunda elde ettiği gelirin GMSİ olarak değerlendireceği, kira ödemesini yapan SMMM' nin stopaj yapması gerektiği, ayrıca, gayrimenkul iktisadi bir işletmeye dahil olmadığından katma değer vergisine tabi olmayacağı hakkında.**

...

İlgi: ..... Tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde;.....Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ..... vergi numaralı gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olduğunuzu, serbest muhasebeci mali müşavir olarak çalışmaya başladığınız işyerinde daha önceden çalışmakta olan serbest muhasebeci bulunduğunu ve kira kontratının bu kişi adına yapıldığını, büronun bir kısmını kullanmanız karşılığında bu kişiyle aranızda kira kontratı tanzim edildiğini ve kiranızı bedel+KDV olarak ödeyeceğiniz belirterek bu ödeme karşılığında büroyu paylaştığınız serbest muhasebecinin tarafınıza düzenlediği serbest meslek makbuzun gelir vergisi stopajı yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Konunun Gelir İdaresi Başkanlığı'na iletilmesi sonucu anılan Başkanlıktan alınan 2008 tarih ve ..... sayılı yazıda;

**GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde gayrimenkul sermaye iradının tarifi yapılarak, gayrimenkul sermaye iratlarının maddeler halinde sıralandığı ve söz konusu maddenin 2'nci fıkrasında; 'Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticari ve zirai bir işletmeye dâhil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari ve zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır' hükmünün yer aldığı,

Diğer taraftan, serbest meslek makbuzunun Vergi Usul Kanununun 236'ncı maddesinde;

"Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilâtı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir." şeklinde açıklandığı,

Buna göre; Gelir Vergisi Kanununda, serbest meslek faaliyetinde kullanılan mal ve hakların kiralanmasından doğan Kazancın serbest meslek kazancı sayılacağına dair bir hüküm bulunmadığından, serbest muhasebeci mali müşavirin (SMMM) mesleki faaliyetine ilişkin olmayan ve işletmesinin aktifine kayıtlı olmadığı da anlaşılan işyeri için yapılan kira ödemeleri karşılığında serbest meslek makbuzu düzenlememesel gerektiği,

Ancak tarafınızca ödenen kira tutarı üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 5/(a) maddesi uyarınca % 20 oranında stopaj yapılması ve bu ödemenin serbest meslek kazancınızın tespitinde indirim konusu yapılmasının mümkün bulunduğu, diğer SMMM' nin bu kiralama dolayısıyla elde ettiği gelirin ise gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edileceği,

#### KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1'inci maddesi ile ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin 1/3-f maddesinde de Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinin katma değer vergisine tabi bulunduğu,

Öte yandan aynı Kanunun 17 inci maddesinin 4 numaralı fıkrasının (d) bendinde iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işleminin katma değer vergisinden istisna olduğunun hüküm altına alındığı,

Bu hükümler çerçevesinde, bir SMMM' nin kiracısı olduğu işyerinin bir bölümünü, bir başka SMMM' ye kiralamasının serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilmeyeceğinden, ayrıca bu gayrimenkul iktisadi bir işletmeye dâhil kabul edilmediğinden katma değer vergisine tabi olmayacağı belirtilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim

**TC.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)**

**Sayı: B.07,1. GİB.4.34.16.01/KVK- Geç.28**

**Konu: Aktife kayıtlı gayrimenkullerin satışından elde edilen kazancın kurum istisnasına tabi tutulması hakkında.**

**... GRUP MÜDÜRLÜĞÜNE**

**İlgi : ...2009 tarih ve... sayılı yazınız.**

... Vergi Dairesi Başkanlığı mükelleflerinden... Vergi numarasında kayıtlı Ticaret A.Ş. hakkında alman ilgi yazınız ve eki mükellef dilekçesi incelenmiş olup Müdürlüğümüzü ilgilendiren hususlar aşağıda açıklanmıştır.

Bilindiği üzere 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na 4444 sayılı Kanunun 6.maddesiyle eklenen Geçici 28.maddenin (a) bendinde, "01.01.1999 – 31.12.2004 tarihleri arasında uygulanmak üzere, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı, kurumlar vergisinden müstesnadır.

Kurumların iki tam yıl süreyle aktifinde yer almayan iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından elde ettikleri kazançlar ile menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumların ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra bu madde kapsamında yapılacak tescil işlemleri tapu ve kadastro harcından, lehe alınan paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır" hükmü yer almaktadır.

Buna göre maddede yer alan istisnadan yararlanabilmek için;

a) İştirak hisseleri ve gayrimenkullerinin tam mükellef kurumlara ait olması,

b) Satıştan doğan kazancın kanunda belirtilen süre içinde kurum sermayesine ilave edilmesi,

c) Sermayeye eklenen bu kazançların 5 yıl içinde işletmeden çekilmemesi,

d) İştirak hisseleri veya gayrimenkullerinin iki tam yıl süreyle aktifte bulundurulması,

e) Menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşılmaması gerekmektedir.

Öte yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 inci maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi ile Maliye Bakanlığı, 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 ve bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Andan maddenin üçüncü fıkrasında ise 2 numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükelleflerin tasdik konusundan yararlanamayacakları hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa ilişkin olarak 30.12.1999 tarih ve 23922 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 25 Seri No'lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde;

### **1. Yeminli Mali Müşavirlere Tasdik Ettirilmesi Zorunlu İşlemler:**

#### **1.2. Kurumlar Vergisi İstisnalarına İlişkin İşlemler:**

A tipi yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarına ilişkin istisna ile Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28 inci maddesi hükmüne göre yararlanılan istisna tutarının 20 milyar lirayı aşması halinde, bu haddi aşan istisnalara ilişkin işlemlerin yeminli mali müşavirlere tasdik ettirilmesi gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 1 numaralı bendi hükmü uyarınca yararlanılan iştirak kazançları istisnasına ilişkin işlemlerin yeminli mali müşavirlerce tasdik ettirilmesi uygulaması 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kaldırılmıştır.

..." açıklamaları yer almış 32 Seri No'lu 5M, SMMM VE YMM Kanunu Genel Tebliğinin birinci fıkrasının 2.bendiyle Kurumlar Vergisi Kanununun(4) geçici 28' inci maddesi hükmüne göre yararlanılacak istisna tutarının yeminli mali müşavirlere tasdik ettirilme haddi 50 milyar lira (50.000 TL) olarak yeniden tespit edilmiştir.

Öte yandan ilgi yazınız eki Ulaştırma Vergi Dairesi Müdürlüğüne ait 04.11.2008 tarih ve 17869 sayılı yazıdan söz konusu istisna işlemlerine ilişkin olarak mükellefin YMM Tasdik Raporunu Dairelerine ibraz etmediği belirtilmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre Ticaret A.Ş. tarafından aktifinde kayıtlı gayrimenkullerin... 2003 tarihinde 710.000.000.000 TL bedelle satması ve elde ettiği 696.000.000.000 TL satış karına ilişkin işlemlerini yeminli mali müşavirlere tasdik ve düzenlenen raporu ilgili vergi dairesine raporu ibraz yükümlülüklerini yerine getirmemiş olması nedeniyle diğer şartlara haiz olursa dahi bu karın Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28 inci maddesi kapsamında kurumlar vergisinden müstesna tutulması mümkün değildir.

Bilgi edinilmesini arz ederim.

## YARGI KARARLARI

### DANIŞTAY

### DÖRDÜNCÜ DAİRE

Esas No : 2006/5182

Karar No : 2007/2065

**Özet: Döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle, lehe oluşan kur farklarının ilgili dönemde oluşan kur farkı giderlerine mahsubu suretiyle doğrudan gider yazılabileceği hk.**

**İstemin Özeti:** 2002 yılı işlemleri incelenen davalı adına inceleme raporuna dayanılarak ikmalen gelir (stopaj) vergisi salınmış, fon payı hesaplanıp, vergi ziyai cezası kesilmiştir. Ankara 2. yergi Mahkemesi, Yap işlet devret sisteminde inşa edilip 20.12.1999 tarihinde işletmeye açılan tesis için 1999 yılı sonuna kadar kullanılan krediler nedeniyle oluşan kur farklarının tesisin maliyet bedeline intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulmasının zorunlu olduğu ve bu hususa ilişkin olarak tarafla, arasında da bir ihtilafın bulunmadığı, tesisin işletmeye açıldığı tarihi takip eden dönemler için yapılan geri ödemeler dolayısıyla hesaplanan kur farklarının ne şekilde muhasebeleştirileceğine ilişkin olarak yayınlanan 163 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 2 numaralı bendinde, döviz kredisi kullanarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetlerin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların kıymetin maliyetine eklenmesinin zorunlu olduğu, aynı kıymetlerle ilgili olarak söz konusu dönemden ona ortaya çıkan kur farklarının ise alt oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılmasının mümkün olduğunun ifade edildiği, buna göre sabit kıymetin işletmenin aktifine alındığı tarihi takip eden vergilendirme dönemleri içinde hesaplanan kur farklarının tamamının doğrudan gider yazılması ya da amortismanına tabi tutulması konusunda mükelleflere seçimlik bir hak tanındığı, ancak söz konusu kur farkının bir kısmının gider yazılması, bir kısmının ise amortisman yolu itfa edilmesine olanak bulunmadığı, bu nedenle, ihtilafı yıl için hesaplanan kur tamamının amortismanına tabi tutulması gerekirken, bir kısmının doğrudan gider yazılmasında hukuka uyarlık bulunmadığından yapılan tarhiyatın yasal olduğu gerekçesiyle davanın reddine karar vermiştir. Davacının temyiz istemi üzerine Danıştay Dördüncü Dairesinin 21.06.2006 günlü ve E:2005/4, 4:2006/1346 sayılı kararıyla; vergi aslına yönelik temyiz istemi reddedilmiş, vergi. ziyai cezasına yönelik temyiz istemi ise kabul edilip, Anayasa Mahkeme' since verilen iptal kararı ve yapılan yasal düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde; görülmekte olan uyuşmazlıkla, Anayasaya aykırılığı saptanmış olan kurala göre hüküm kurulması, Anayasanın üstünlüğü ve hukuk devleti ilkesine aykırı olup yüksek mahkemenin kararında vergi ziyai cezasının hesaplanış biçimi

yönünden kurduğu gerekçe ile kamu yararının korunması yönünden belirttiği gerekçe göz önüne alındığında olayın niteliğine göre cezanın ziyaa uğratılan verginin sadece bir katı veya üç katı oranında uygulanmasının hukuka uygun olacağı gerekçesiyle Mahkeme kararının vergi ziyai cezasına ilişkin kısım bozulmuştur. Davacı, yapılan tarhiyatın usul ve yasaya aykırı olduğunu ileri sürerek kararın düzeltilmesini istemektedir.

**Savunmanın Özeti:** Yasal dayanaktan yoksun bulunan kararın düzeltilmesi isteminin red gerektiği savunulmuştur.

**Tetkik Hâkimi'nin Düşüncesi:** Kararın düzeltilmesi istemini içeren dilekçede öne sürülen hususlar, kararın düzeltilmesini sağlayacak nitelikte bulunmadığından istemin reddi gerektiği düşünülmektedir.

**Danıştay Savcısı'nın Düşüncesi:** Uyuşmazlık, davacı kurumun 2002 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen rapora dayanılarak re'sen salınan gelir (stopaj) vergisi ve hesaplanan fon ile kesilen vergi ziyai cezasına karşı açılan davayı reddeden vergimal\*emesi kararının temyizi üzerine Danıştay Dördüncü Dairesince, vergi aslının onanmasına, vergi ziyai cezasının ise, bir kat olmak üzere kısmen reddine dair verilen kararın düzeltilmesi istemine ilişkindir.

Davacı Kurumca Danıştay Dördüncü Dairesi kararının düzeltilmesi istenmekte olup; Danıştayın kısmen onama kararındaki düşüncede belirtilen gerekçe ile düzeltme dilekçesinde ileri sürülen nedenler ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 334 Sıra Nolu Genel Tebliğinde yer alan 111 kısA Kur Farkları başlığını taşıyan bölümde belirtilen hususlar karşısında karar düzeltme isteminin kabulü ile mahkeme kararının, bozulması gerekeceği düşünülmektedir.

## **TÜRK MİLLETİ ADINA**

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince kararın düzeltilmesi dilekçesinde ileri sürülen nedenler 2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanununun 54'üncü maddesinin 1/c bendi uyarınca yerinde görüldüğünden Dairemizin 21.6.2006 günlü ve E:2005/4, K:2006/1346 sayılı kararı kaldırılarak, Ankara 2.Vergi Mahkemesinin 26.10,2004 günlü ve E:2004/329, K:2004/897 sayılı kararının temyiz istemi yeniden incelenip, gereği görüldü:

Elektrik enerjisi üretimi yapan davacı kurumun 2002 yılı faaliyet döneminde tahakkuk eden ve yatırımın finansmanında kullanılan kur farkı giderlerini ilgili dönemde kur farkı gelirlerine mahsup edip, kalan kısmını aktifleştirerek üzerinden amortisman hesaplanmasının mümkün olmadığı ileri sürülerek adına ıkmalen salınan gelir (stopaj) vergisi hesaplanan fon payı ile kesilen vergi ziyai cezasına karşı açılan davayı reddeden vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun Değerlemenin tarhtı başlıklı 258 nci maddesinde, değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak tanımlanmış, 261inci maddesinde değerleme ölçüleri sayılmış, 262'nci maddesinde ise, maliyet bedelinin iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade edeceği belirtilmiştir.

Yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz: giderleri ile yurt dışından döviz kredisiyle sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının sabit kıymetin maliyet bedeline mi intikal ettirileceği, yoksa doğrudan ilgili yılın giderleri arasında mı gösterileceği hususlarında tereddütler bulunması nedeniyle 27.1.1995 günlü 18648 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 163 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile açıklama yapılmış, 2'ncifıkrasında, döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla odaya çıkan kur farklarından sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesinin zorunlu bulunduğu, aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılmasının mümkün bulunduğu belirtilmiştir.

Anılan düzenlemelere göre, döviz kredisi İle sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının maliyete mi ekleneceği yoksa doğrudan gider mi yazılacağı hususunda Vergi Usul Kanununda bir sınırlama getirilmediği, uygulamaya yön vermek amacıyla çıkarılan tebliğde bu hususta mükelleflere serbestlik tanındığı görülmektedir.

İncelenen dosyada, 16.10.1996 tarihli yatırım teşvik belgesi kapsamında Yap İşlet Devret modeli ile Esen Çayı üzerinde Fethiye Hidroelektrik Santrali inşaatını tamamlayarak 20.12.1999 tarihinde işletmeye açan davacı kurum tarafından, ilgili yılda yani, işletme döneminde, yatırım dönemine ait döviz cinsinden kullanılan uzun vadeli yabancı kaynaklara ait kur farkı giderleri ile aynı yılda faaliyetinden elde edilip yabancı para şeklinde değerlendirilen hasıllata ait kur farkı gelirleri mahsup edilerek kalan kur farkı gideri aktifleştirilip işletme süresi dikkate alınarak amortisman hesaplanmış ve dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmıştır. İnceleme elemanınca sabit kıymetin işletmenin aktifine alındığı, arız takıp eden vergilendirme dönemleri için hesaplanan kur farklarının bir kısmının doğrudan gider yazılması bir kısmının ise amortisman yoluyla itfa edilmesi eleştirilerek kur farklarının tamamı aktifte alınmak suretiyle amortisman ayrılarak kur farkı gelirleri ise dönem kazancına eklenmek suretiyle matrah farkı bulunmuş söz konusu tutarın kurumun yararlanma hakkı bulunan yatırım indirim tutarından mansup edilmesi sonucu yararlanan yatırım indirimi nedeniyle gelir (stopaj) vergisi salınıp, Jon payı hesaplanmış ve vergi ziyayı cezası kesilmiştir Yukarıda belirtilen Vergi Usul Kanununun değerlendirme İle ilgili hükümleri

dikkate alındığında yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının nasıl değerlendirileceği hususunda Kanunda herhangi bir düzenleme ve sınırlama olmadığı görülmektedir Tamamen uygulamaya yön vermek amacıyla yayımlanan tebliğ İle de davacının bu hak kının kullanımının sınırlanması ve vergi ziyayı cezası verilmesini gerektiren bir suçun işlendiğinin kabulü Hukuk devleti İlkesi İle bağdaşmayan bu durumdur Kaldı ki 5.5.2004 gün 25453 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan 334 no'lu Vergi Usul Kanunu Genel tebliği ile de İdarenin uygulamaya ilişkin görüşü değişmiş bu kez davacının uygulaması benimsenmiş ve lehe oluşan kur farklarının, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanlarının kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortismanına tabı tutulmasının mümkün olduğu açıklanmıştır.

Bu durumda konuyla ilgili yasal düzenlemelerde lehe oluşan kur farklarının maliyetten düşülmesini engelleyen bir hüküm bulunmaması ve açıklama ve uygulamaya yön verme amacıyla yayımlanan genel tebliğlerle bir hakkın sınırlanmasının mümkün olmaması karşısında aksi yönde verilen Mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, davacının temyiz isteminin kabulüyle Ankara 2.Vergi Mahkemesinin 26.10.2004 günlü ve E:2004/329, K:2004/897 sayılı kararının bozulmasına 14.6.2007 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

### **KARŞIOY**

Kararın düzeltilmesi istemini içeren dilekçede öne sürülen hususlar,'kararın' düzeltilmesini sağlayacak nitelikte bulunmadığından istemin reddi gerektiği görüşüyle karara karşıyız.

T.C.

**DANIŞTAY**

**DOKUZUNCU DAİRE**

**Esas No: 2006/2173**

**Karar No: 2007/475**

**Özet: Davacı firma ile mal alımında bulunduğu firma arasında müteselsil sorumluluğu gerektirecek bir ilişkinin varlığı ortaya konulmaksızın hazineye intikal ettirilmeyen KDV'den Sorumlu tutularak adına ödeme emri düzenlenmesinde yasal isabet bulunmadığı hk.**

**İstemin Özeti:** Davacı şirket adına düzenlenen 26.7.2005 tarih ve 2005.1.2.3.4.5.6.7.8.9.10 sayılı ödeme emirlerine karşı açılan davayı; dosyanın incelenmesinden, yükümlünün 1999 yılında mal alımında bulunduğu... Ltd.Şti. Hakkında düzenlenen inceleme raporunda adı geçen firmaca beyan edilen ithalatın gerçekleşmediğinin tespiti üzerine indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin resen tarh edildiği ancak anılan firmanın bu vergi borcunu ödeme ihtimalinin düşük olması sebebiyle, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11. maddesi uyarınca davacının müteselsil sorumlu tutularak adına ödeme emirlerinin düzenlendiğinin anlaşıldığı, dava açtırma ile mal alımında bulunduğu firma arasında yukarıda yer alan yasal düzenlemede belirtildiği şekilde bir ilişkinin varlığının ortaya konulmadan hazineye intikal ettirilmeyen vergilerden sorumlu tutularak adına düzenlenen ödeme emirlerinde yasal isabet bulunmadığı gerekçesiyle kabul eden... Vergi Mahkemesinin 21.2.2006 tarih ve E: 2005/1508, K: 2006/107 sayılı kararının; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11. maddesine göre ödenmeyen vergiden mal satın alan kişinin sorumluluklu bulunduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

**Savunmanın Özeti:** Yasal dayanaktan yoksun temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

**Danıştay Savcısının Düşüncesi:** İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49'uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirine uymadığından, isteminin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanmasına uygun olacağı düşünülmektedir.

**Tetkik Hâkimi'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 görüşüldü:

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına 24.4.2007 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**DOKUZUNCU DAİRE**  
**Esas No: 2006/2173**  
**Karar No: 2007/475**

**Özet:** Davacı firma ile mal alımında bulunduğu firma arasında müteselsil sorumluluğu gerektirecek bir ilişkinin varlığı ortaya konulmaksızın hazineye intikal ettirilmeyen KDV'den Sorumlu tutularak adına ödeme emri düzenlenmesinde yasal isabet bulunmadığı hk.

**İstemin Özeti:** Davacı şirket adına düzenlenen 26.7.2005 tarih ve 2005.1.2.3.4.5.6.7.8.9.10 sayılı ödeme emirlerine karşı açılan davayı; dosyanın incelenmesinden, yükümlünün 1999 yılında mal alımında bulunduğu... Ltd.Şti. Hakkında düzenlenen inceleme raporunda adı geçen firmaca beyan edilen ithalatın gerçekleşmediğinin tespiti üzerine indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin resen tarh edildiği ancak anılan firmanın bu vergi borcunu ödeme ihtimalinin düşük olması sebebiyle, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11. maddesi uyarınca davacının müteselsil sorumlu tutularak adına ödeme emirlerinin düzenlendiğinin anlaşıldığı, dava açtırma ile mal alımında bulunduğu firma arasında yukarıda yer alan yasal düzenlemede belirtildiği şekilde bir ilişkinin varlığının ortaya konulmadan hazineye intikal ettirilmeyen vergilerden sorumlu tutularak adına düzenlenen ödeme emirlerinde yasal isabet bulunmadığı gerekçesiyle kabul eden... Vergi Mahkemesinin 21.2.2006 tarih ve E: 2005/1508, K: 2006/107 sayılı kararının; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11. maddesine göre ödenmeyen vergiden mal satın alan kişinin sorumlu-bulunduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

**Savunmanın Özeti:** Yasal dayanaktan yoksun temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

**Danıştay Savcısının Düşüncesi:** İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49'uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirine uymadığından, isteminin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanmasına uygun olacağı düşünülmektedir.

**Tetkik Hâkimi'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 görüşüldü:

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına 24.4.2007 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU**  
**Esas No 2006/228**  
**Karar No 2007/57**

**Özet:** Ödendiği ihtilafsız olan; ancak, müteharrik yapraklı yevmiye defterinin tasdikli sayfalarının, tasdiksiz arka yüzlerine yapılan kayıtlarda gösterilen katma değer vergilerinin indiriminin, yalnızca bu sebeple kabul edilmemesinde hukuka uygunluk bulunmadığı hk.

**İstemin Özeti:** Müteharrik yapraklı yevmiye defterinin tasdikli sayfalarının tasdiksiz arka yüzlerine yapılan kayıtlarda gösterilen katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilemeyeceğinden bahisle, davacı adına 1997/Ekim-Aralık ve 1998/Ocak-Haziran dönemleri için re'sen ağır kusur ve kusur cezalı katma değer vergisi satınmış, usulsüzlük cezası kesilmiştir.

Denizli Vergi Mahkemesi 31.1.2002 günlü ve E:2001/134, K:2002/70 sayılı kararıyla; 1997 yılı yasal defter ve belgeleri incelenen davacı hakkında; kullandığı tasdikli müteharrik yapraklı yevmiye defterinin 10.9.1997 tarihinde dolduğu, 10.9.1997-31.12.1997 tarihleri arasındaki kayıtların sayfası biten yevmiye defterinin arka sayfalarına yapıldığı, inceleme elemanınca dönem kayıtlarının tasdiksiz yevmiye defterine yapılmış yasal olmayan kayıtlar olarak değerlendirilmesi suretiyle, bu dönemlere ilişkin katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmeyerek tarhiyat yapıldığı, yükümlü tarafından sayfası biten yevmiye defteri yerine yeni yevmiye defteri tasdik ettirilmesi ve bu defterin kullanılması gerekmele ise de tasdiksiz arka sayfalara kaydedilen işlemlerle ilgili Mal alışlarının gerçek olduğu, söz konusu alımlar sırasında katma değer vergilerinin ödendiği hususlarında taraflar arasında ihtilaf bulunmadığı. 10.9.1997-31.12.1997 tarihleri arasındaki işlemlerini yevmiye defterinin tasdiksiz arka sayfalarına kaydeden yükümlü şirketin, usulsüzlük cezasını gerektiren bu fiili nedeniyle katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesinin hakkaniyete ve vergi adaletine uygun olmadığı, usulsüzlük cezasının da 2.000.000 lirayı aşan kısmında isabet görülmediği gerekçesiyle, vergi ve vergi aslına bağlı cezalarının kaldırılmasına, usulsüzlük cezasının kısmen kaldırılmasına karar vermiştir.

Dayalı idarenin temyiz istemini inceleyen Danıştay Yedinci Dairesi 4.4.2005 günlü ve E:2002/1 696, K:2005/569 sayılı kararıyla; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde; mükelleflerin vergiye tabi işlemleri 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 indirebilecekleri, 34'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında da, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu

üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceğinin hükme bağlandığı. Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Defter Tutma" başlıklı ikinci Kısımında yer alan 171'inci maddesinde; mükelleflerin, bu Kanuna göre tutacakları defterleri, vergi uygulaması bakımından, maddede sayılan maksatları sağlayacak şekilde tutacaklarının hükme bağlandığı, aynı Kanunun 220'nci maddesinde, yevmiye defterinin, tutulması ve tasdiki zorunlu defterler arasında sayıldığı, 225'inci maddesinin (b) fıkrasında ise, müteharrik yapraklı yevmiye defteri kullanmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilen müesseselerin, bir yıl içinde kullanacaklarını tahmin ettikleri sayıda yaprağı yukarıdaki esaslara göre tasdik ettirecekleri; tasdikli yapraklar bittiği takdirde, yeni yaprakların kullanılmalardan önce tasdike arz olunacağına açıklandığı, yasanın aradığı koşulları taşımayan defterlerin yasa koyucunun vergi uygulamasından beklediği amaçları sağlayacak şekilde tutulduğundan bahsedilemeyeceği gibi, bu defterlerin yasal defter, yapılan kayıtların da yasal defterlere kayıt olarak kabulünün mümkün olmadığı, bu bakımdan yevmiye defterinin tasdiksiz kısımlarına kaydedilmesi nedeniyle yasal deftere yapılmış kayıt olarak kabulüne olanak bulunmayan mal alış ve gider faturalarında yer alan katma değer vergileri, 3065 sayılı Kanunun yukarıda açıklanan 29 ve 34'üncü maddeleri uyarınca indirim konusu edilemeyeceğinden, aksi yönde verilen mahkeme kararında isabet görülmediği gerekçesiyle, kararı bozmuştur.

Denizli Vergi Mahkemesi 14.12.2005 günlü ve E:20.051.594, K:2005/726 sayılı kararıyla, ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeyle, vergi ve cezanın kaldırılması yönündeki kararında ısrar etmiştir.

İsrar kararı vergi dairesi müdürlüğü tarafından temyiz edilmiş, inceleme raporu doğrultusunda yapılan tarhiyatta yasaya aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.

**Savunmanın Özeti:** Savunmada bulunulmamıştır.

Danıştay Tetkik Hâkiminin Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar ısrar kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı'nın Düşüncesi: İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanununun 49'uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen ısrar kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

Denizli Vergi Mahkemesinin 14.12.2005 günlü ve E:2005/594, K:2005/726 sayılı ısrar kararı, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş ve temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir.

Bu nedenlerle temyiz isteminin reddine, 26.1.2007 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

### **KARŞI OY**

Danıştay Yedinci Dairesince verilen bozma kararında yazılı gerekçelerle temyiz isteminin kabulü ve ısrar kararının bozulması gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.

## SEÇİLMİŞ BİR KAÇ GÜZEL ŞİİR

### VAY BENİ DOĞURAN ANAYA

Kasabamın doktoruyla ebesi,  
At sırtındayken her ikisi,  
Sarp karanlık yayla yolları,  
Bulutlar kuşatmış yıldızları,  
Hava soğuk mu soğuk,  
Buzlar oluk oluk,  
Bir el silah sesi,  
Uykudan sıçratır herkesi,  
Doktor mezara,  
Ebe ana göz altına,  
Doğurdu doğuracak,  
Ayşe gelin çığlık çığığa.  
Sabah erken bir ağıt yankılanır,  
Akyol'dan Karaçöplün yaylasına,  
Göçükoluk'dan Yardan yaylasına;  
Türkü değil bu bir yas,  
Doğuramadan göçen genç Ana'ya

**Ünal AYDIN**

## **NERDESİN ANNE**

Bizleri okşayıp seven  
Kapıda karşılayıp öpen  
Anında karnımızı doyuran  
Senden başkası değildi Anne!

Her sabah okula götüren  
Akşamları da okuldan alan  
Öğretmenlerimle konuşan  
Senden başkası değildi Anne!

Aynı gün gömleğimi yıkayan  
Sabaha ütüleyip hazırlayan  
Bizleri tiril tiril giydiren  
Senden başkası değildi Anne!

Türlü türlü yemek sunan  
Bir dediğimizi iki etmeyen  
Kırık not alınca üzülen  
Senden başkası değildi Anne!

Duvarlarda çın çın öten  
Kulaklarımda yankılanan  
Birinden girip diğerinden çıkan  
Güzel sesinden başkası değildi Anne!

Alamadım sana hediye  
Kalmadı çorap parası bile  
Affedersin biliyorum  
Ver elini öpeyim Anne!

Biz ettik sen etme  
Daha fazla üzme üzülme  
Giyotine başımızı uzattık  
Ya ipi çek ya bizi sev Anne!

**Engin TÜRKCAN**