

YENİ TEŞVİKLER

Hasan Zeki Süzen
Yeminli Mali Müşavir

Son yıllarda yapılan özelleştirme ve benzeri düzenlemelerle Devlet ekonomik alandan çoğunlukla, eğitim ve sağlık alanından kısmen ayrılmıştır. Üniversite yıllarında öğrendiğimiz üzere, Devletimiz yapılan tercihler ve doğaldır ki küresel etkiler sonucunda jandarma Devlet (Ekonomik anlamda) niteliğine bürünmektedir.

Siyasi ve ekonomik sistemler açısından bakıldığında; yeni düzen, yapılan tercihe bağlı olarak oluşmuştur. Bu noktadan sonra arzulan, ekonomik büyüklük olarak Dünya'nın ilk (20) ülkesi arasında bulunan Türkiye'nin makro büyüklüğü mikro plana yansıtılarak başta gelir dağılımı olmak üzere, sektörler, bölgeler ve sosyal sınıflar arasında makul dengeleri sağlayıcı çalışmalarını kısa zaman aralığında tamamlamasıdır.

Yıllardan beri yapıla gelen teşvik düzenlemelerinin amacı yukarıda değinilen amaçları sağlamak olmalıdır. Geçtiğimiz günlerde iç ve dış ekonomik ihtiyaçlarla 2009/15199 sayılı Karar ile 2009/1 sayılı tebliğ yayınlanmış, ülke (4) bölge şeklinde sınıflandırılarak sağlanan teşvikler (yatırım destek unsurları) açıklanmıştır. 2009/2 No.lu tebliğ ile ilave bazı düzenlemeler yapılmıştır.

Getirilen destekler bölgeler itibariyle şöyledir ;

<u>Teşvik Konuları</u>	<u>Bölgeler</u>
a) Gümrük Vergisi muafiyeti,	1,2,3,4
b) Katma Değer Vergisi İstisnası	1,2,3,4
c) Sigorta primi işveren hissesi desteği	1,2,3,4
d) Vergi İndirimi	1,2,3,4
e) Yatırım yeri tahsis,	1,2,3,4
f) Faiz desteği	3,4

Sağlanan desteklere bakıldığında, vergi indirimi dışında kalan destek unsurları değişik düzenlemelere bağlı olarak öteden beri uygulanmaktadır. 5084 Sayılı yasa ile (53) il ve yörede, yatırım yeri tahsis, sigorta primi işveren hissesi desteği, makine ve teçhizat alımında KDV istisnası (genel olarak) ve gümrük vergisi muafiyeti (genel olarak) zaten uygulanmaktadır. Ancak, değinilen il ve yörelerde uygulanan enerji desteği ile çalışanlara ücret stopaj vergisi desteğine yeni teşvik paketinde yer verilmemiştir.

Teşvik uygulaması büyük ölçekli yatırımlar ve bölgesel yatırımlar olarak ayrıma tabi tutulmuştur. Büyük ölçekli yatırımlar için öngörülen asgari yatırım tutarı 1.000.000.-TL, bölgesel yatırımlar için 500.000.-TL'dir.

Her zaman olduğu gibi yatırım destek unsurlarından yararlanmak için teşvik belgesi almak gerekiyor. Belge Sanayi Odası veya Hazine Müsteşarlığı'ndan alınabilir.

Komple yeni yatırım, modernizasyon, entegrasyon, tevsi, ve ürün çeşitlendirmesinin teşvik belgesine bağlanabileceği tebliğın ekinde (Ek-4) yatırım cinsleri olarak açıklanmıştır.

Destek unsurlarından Sigorta primi işveren hissesi desteği ve Vergi İndirimi desteğinin uygulanmasında dikkate alınacak konular aşağıdaki gibidir.

Sigorta primi işveren hissesi desteği

Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında desteklenen yatırımlardan, teşvik belgesinde kayıtlı istihdam öngörülerini ile tutarlı olmak kaydıyla;

a) Komple yeni yatırımlarda, işletmeye geçiş tarihinden itibaren sağlanan, b) Diğer yatırım cinslerinde, yatırımın tamamlanmasını müteakip, yatırıma başlama tarihinden önceki son altı aylık dönemde (mevsimsel özellik taşıyan yatırımlarda bir önceki yıla ait mevsimsel istihdam ortalamaları dikkate alınır) Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğüne verilen aylık prim ve hizmet belgesinde bildirilen ortalama işçi sayısına ilave edilen, istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin asgarî ücrete tekabül eden kısmı aşağıda belirtilen sürelerde Hazinece karşılanır.

Bölgeler	31.12.2010 tarihine kadar başlanılan yatırımlar	31.12.2010 tarihinden sonra başlanılan yatırımlar
I	2 yıl	-
II	3 yıl	-
III	5 yıl	3 yıl
IV	7 yıl	5 yıl

a) Vergi İndirimi

Bölgeler	Bölgesel Uygulama		Büyük Ölçekli Yatırım	
	Yatırım Katkı Oranı (%)	Kurumlar Vergisi ya da Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)	Yatırım Katkı Oranı (%)	Kurumlar Vergisi ya da Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)
I	10	25	25	25
II	15	40	30	40
III	20	60	40	60
IV	25	80	45	80

Yatırıma 31.12.2010 tarihine kadar başlanması halinde uygulanacak oranlar ise aşağıdaki gibidir.

Bölgeler	Bölgesel Uygulama		Büyük Ölçekli Yatırım	
	Yatırım Katkı Oranı (%)	Kurumlar Vergisi ya da Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)	Yatırım Katkı Oranı (%)	Kurumlar Vergisi ya da Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)
I	20	50	30	50
II	30	60	40	60
III	40	80	50	80
IV	60	90	70	90

İndirilen kurumlar vergisi veya gelir vergisi tutarı yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli vergi uygulamasına devam edilir. Vergi indirimi yapılan yeni yatırımlar dolayısıyla sağlanan kazanç uygulanır. Yeni yatırımlardan sağlanan kazanç, ilgili yatırımdan sağlanan kazancın ayrı muhasebe hesaplarında izlenmesi suretiyle veya yeni sabit kıymetlerin toplam sabit kıymetler içindeki oranı dikkate alınarak tespit edilir.

Arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanı tâbi olmayan diğer harcamalar indirimli vergi uygulamasından yararlanamaz.

5520 sayılı Kanun gereği finans ve sigortacılık konularında faaliyet gösteren kurumlar ve iş ortaklıkları ile 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar, indirimli kurumlar vergisi veya gelir vergisi uygulamasından yararlanamaz. İndirimli oranlar stopaj suretiyle yapılan vergilendirmede uygulanmaz.

Bültenimizin "Odadan Haberler" bölümünde de değinildiği üzere, tekstil, konfeksiyon ve deri işletmelerinin (IV)'üncü bölgeye taşınmaları halinde, özel amaçlı YMM raporu düzenlemesi suretiyle nakliye giderleri desteği alınabilir.

İÇİNDEKİLER

Odamızdan Haberler	5
Odamıza Gelen Yazılar.....	6-60
Maliye Bakanlığı Özelgeleri.....	61-87
Yargı Kararları.....	88-97
Seçilmiş Birkaç Güzel Yazı.....	98-100

Sayı: 91 TEMMUZ-AĞUSTOS

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

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

ODAMIZDAN HABERLER

+ ÜRETİM TASDİK RAPORLARININ TESLİM ŞEKLİ:

Solvent ve benzeri ürünlerin tüketimi için yazılan ve üreticinin bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gereken tasdik raporları (33) nolu YMM tebliği uyarınca KDV iadesi raporlarında olduğu gibi, YMM'nin kendisi tarafından verilmektedir. Geçmişte bazı üyelerimiz değinilen raporları posta marifetiyle göndermiş bulunduğundan bu uygulama Bakanlıkça eleştirilmektedir. Oda olarak defalarca yapılan yazışmaya rağmen, İzmir dışına verilecek bu raporlar için tam tasdik raporlarının verilmesinde uygulanan teslim biçimi henüz benimsenmemiştir.

+ TAŞINMA GİDERLERİNİN TESPİTİNE AİT ÖZEL AMAÇLI RAPOR:

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Kararın uygulanmasına ilişkin 2009/1 nolu tebliğin 23/2 maddesine göre, tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektöründe (1) ve (2) nci bölgede faaliyet gösteren işletmeler (4) ncü bölgeye taşındığı takdirde taşınma ile ilgili nakliye giderleri Hazine tarafından karşılanacaktır. İşte bu taşınma işlemi 2009 yılı sonuna kadar tamamlanır ve nakliye giderleri YMM raporu ile tespit edilirse ödenen tutarlar geriye alınabilir.

+ İTHALATÇI BİLGİ FORMUNUN TASDİKİ:

Gümrük idaresi yılbaşından bu yana ithalatçı firmalardan YMM tarafından onaylanmış "İthalatçı bilgi formu" istemektedir. Bazı üyelerimiz Beyanname, gelir tablosu ve bilançoda yer alan bir kısım bilgilerin yer aldığı ithalatçı bilgi formu tasdikinin özel amaçlı bir rapora bağlanması yönünde görüş bildirmişlerdir. Kanaatimizce tasdik işlemi yaptığımız firmalarda ayrıca özel amaçlı rapora gereksinim yoktur. Ancak mesleki güvenlik açısından tasdik kapsamı dışında bulunan işletmeler için söz konusu formun tasdiki için özel amaçlı rapor yararlı olacaktır. Bu uygulama hem işlemin sağlığı, hem de ücret tarifesi açısından tercih edilmelidir.

+ VEFAT VE BAŞSAĞLIĞI:

Bir dönem Odamızın delegeliğini de yapan Gelirler Başkontrolörü Ahmet Hamdi Ayhopa vefat etmiştir. Yakınlarna başsağlığı ve sabır diliyoruz.

Üyemiz Adnan Gülerman'ın eşi vefat etmiştir. Üyemize ve yakınlarına başsağlığı ve sabır diliyoruz.

Üyemiz Mestan Doyran'ın kayınpederi vefat etmiştir. Yakınlarna başsağlığı ve sabır diliyoruz.

Gelecek sayıda buluşmak dileği ile.....

ODAMIZA GELEN YAZILAR

BİR VERGİLENDİRME ANISI

Prof. Dr.Adnan GÜLERMAN
Yeminli Mali Müşavir

A- OLAYIN HİKÂYESİ

Bu güne kadar "BÜLTEN" de yayımlanan yazılarımda kullandığım üsluptan farklı bir üslup kullanacağım. Çünkü, bu bir "anı" yazısı olacak.

Gerçi, aradan kırk yıla yakın bir zaman geçti. O günden bu yana sistemde nasıl bir gelişme kaydedildiğini okuyuculara bırakıyorum.

Kırk yılda bazı gelişmeler sağlanmışsa, bu sırada AB ile devam eden "Vergileendirme" başlığına uyum sağlama çalışmalarında hedefe hangi ölçüde yakın olduğumuz veya açılan başlığın kapatılabilmesi için neler yapılması gerektiğini de sonraki bir yazıma bırakacağım.

Aradan çok zaman geçmesine rağmen yazımda sözünü edeceğim kurumları sembol olarak ifade etmeyi uygun bulmaktayım. Aslında, karşılaştığım uygulama keyfi değildi. O tarihte Türkiye'nin neresine gidilirse gidilsin yapılacak işlem hep aynı olacaktı.

Zaten, anımda önemli olan kurumlar değil, o kurumların yer aldığı sistemdir.

Defterdarlıktan emekli babam, ben ve küçük kardeşimin Ankara'da kurduğu "Gülerman Mali Müşavirlik Bürosu"nda 1961 yılından itibaren çalışırken 1965 yılının şubat ayında Ankara İktisadi ve İdari Bilimler Akademisinde İşletme ve Muhasebe Bölümü Asistanlığı için bir teklif yapıldı.

O günün şartlarında Mali Müşavirlik gibi bir serbest mesleği yürütebilmenin önemli sıkıntılarını yaşadığım ve akademisyenliği daha çekici bulduğum için teklifi hemen kabul ettim.

Doğal olarak "Bu yaşımda sizlere güvenerek bu büroyu açtım" siteminde bulunan babamı da gücendirdim. Ama, açıkçası "Baba, sen her ay tıkr tıkr emekli maaşını alıyorsun. Ama ben tüccarlardan ücretimi kerpetenle diş sökmeden daha zor ücretimi alabiliyorum" diyemedim. Zaten, sıkıntı da sadece ücretin kolay tahsil edilemediği değildi. Eğer öyle olsaydı, bu gün de pek çok meslektaşın bürosunu kapatırdı. Hatırlanacaktır, "Muhasebeci" unvanı bile seyrek kullanılır, çoğu zaman "kâtip" denilmekle yetinilirdi.

Akademide göreve başlamamla birlikte, mükellefi bulunduğum (X) Vergi Dairesine Şubat 1965 sonu itibariyle mükelleflikten ayrıldığım hakkındaki dilekçemi sundum.

Kısa bir süre sonra "AİD ile yapılan bir anlaşmaya dayalı olarak seni lisansüstü çalışmanı yapman için ABD'nin Michigan Eyalet Üniversitesine

(MSU) göndereceğiz. Programı takip edebilecek ölçüde yabancı dilini geliştir” denildi.

Bu önemli fırsatı kaçırmamak için gece-gündüz demeden yabancı dilimi programı takip edebilecek ölçüde geliştirmeye koyuldum. 1965 yılı sonunda da ABD’ye hareket ettim Yoğun bir çalışmadan sonra da 1968 yılının Şubat ayında da Türkiye’ye döndüm.

Kısa bir süre sonra, önceden mükellefi olduğum (X) Vergi Dairesinden bir yazı aldım. Yazı-da “Ocak 1965’ den Şubat 1965 sonuna kadar devam eden mali müşavirliği ortaklığımın kazancı için gelir vergisi beyannamemi vermediğim için, önceki yılların beyanına göre iki aylık bir kazancımın takdir edildiği ve 40 lira da gelir vergimin hesaplanarak tahakkuk ettirildiği” bildirilmekteydi.

Tebliğ alıp (X) Vergi Dairesinin yolunu tuttum. Eskiden beri tanıdığım Müdürle sohbetten sonra “Sayın Müdür, böyle bir yazınızı aldım. İki ay için beyanname vermediğim doğrudur. Yalnız, geri kalan iki ortak, yani babamla kardeşim yıllık kazancın tamamını ikiye bölüp beyan ettiklerine göre hangi beyan edilmemiş kazanç bulup da bana 40 lira vergi tahakkuk ettirdiniz. Durumu açıklayan itiraz dilekçemi sunuyorum.” dedim. “Dilekçenizi inceleyelim”

Cevabından sonra sonucu merakla beklemeye koyuldum. İki ay kadar sonra “İtirazınız redde dilmıştır.” cevabı geldi.

Bilindiği gibi, yapılacak şey, dilekçenin başlığını değiştirip İtiraz Komisyonu’nun yolunu tutmaktı. Önceden de tanıdığım Başkanı ziyaret ettim. Durumu anlattım. “Haklısın, dilekçeni inceleyelim. Kararımızı verelim” sözünü aldım. Bir süre sonra aldığım cevap “İtirazınız red edildi” oldu.

Şimdi yapılacak iş, dilekçemin başlığını değiştirerek olayı Temyiz Komisyonu’na taşımaktı. Öyle de oldu. Bir akşamüzeri eve geldiğimde eşim asık suratıyla beni karşıladı. “Hayrola” demem üzerine “Adnan, daha önce de söyledim. Uğraşma 40 lirayı öde de kapat şu olayı. Bu gün Vergi Dairesinden iki memur geldi. Temyiz icrayı durdurmayacağı için 2500 liralık buzdolabını teminat olarak gösterdim. yed-i emin olarak bana teslim edip gittiler” yakınmasında bulundu.

Kısa bir süre sonra da “İtirazınız red edildi” kararlı Temyiz Komisyonu kararı elime ulaştı.

Yapılacak tek şey kalmıştı: Dilekçenin başlığını değiştirerek Danıştay’ın yolunu tutmak. Öyle de yaptım.

Danıştay kararı: “Ortaklardan birisi kazancın tamamını beyan etmişse ötekinin beyan zorunluluğu olmaz.” Biçiminde özetlenebilirdi.

Kararı aldım. Ferahladım.ama bir süre sonra yine (X) Vergi Dairesinden 40 lira için bir takip yazısı daha bana ulaştı.. Telefonla Danıştay’ın benim lehimdeki kararını söyledim. Aldığım cevap “Karar bize gelmedi” oldu. Yeni bir dilekçeme Danıştay’ın kararını ekleyerek işi bitirebildim.

Sonra oturup düşündüm: Bu kırk lira için neler oldu? Bir sürü zaman harcaması, yazışmalar, Komisyon toplantılarının yapılıp karar vermesi, posta masrafları ve gidip gelmeler.

B -OLAYIN MALİYETİ,

Her ne kadar "40 liralık anlaşmazlıkla 40 bin liralık anlaşmazlık arasında yapılacak işlemlerde bir farklılık olmamalıdır" denilebilirse de, Batı uygulamasında genellikle benzer durumların getirisi ile götürüsü arasında yapılacak karşılaştırmada yönetime yetkiler tanınmış bulunmaktadır..

Aslında, bazı atasözlerimiz bize bazı ipuçları vermektedir.

- Astarı yüzünden pahalı,
- İşlenen sevap, ürkütülen kurbağaya değmeli, gibi.

Daha, başlangıçta (X) Vergi Dairesi Müdürü'nün bana "haklısın" derken, uzlaşmazlığın son noktaya kadar uzamasının sonucunu ve maliyetini hesaplamış olduğunu tahmin etmekteyim. Konuyu tartıştığım bazı yetkililer devletin benzer olaylarda maliyet hesabı yapamayacağını ileri sürmüşlerdir. Mevcut yasal düzenlemeler dikkate alındığında söylenen doğrudur da. Ama, kamu harcamalarında rasyonellik prensibi yönünden düşünüldüğünde devletin maliyet hesaplamasında en hassas olması gerektiği sonucuna ulaşılır. Çünkü fertlerin, kuruluşların bütçeleri ile devlet bütçesi karşılaştırıldığında en büyük gelir ve gidere sahip olan devlettir. Üstelik kişiler veya kuruluşlar kendi gelirlerini harcarken, devlet mükelleflerden "vergi" adıyla topladığı paraları harcamaktadır.

Bizde henüz yeni yeni görülmeye başlandı ama, Batı'da en küçük bir kamu yatırımın yanına konulan bir tabelada "Bu yatırım sizin ödediğiniz vergilerle yapılmaktadır" yazısının görülmesi olağandır. Hatta, bu tabelada işin başlangıç ve bitiş tarihleri ile yatırımın maliyeti bilgilerine de yer verilir. Böylece vergi mükellefi ödediği verginin çar-çur edilmediğini görerek kazancını gizleme eğilimine girmez.

Dikkat edilirse, Batı'da "vatandaş" deyiminden çok "vergi mükellefi" deyimini kullanılmaktadır. Böyle olmasının gerekçesi de vergi toplayanın, vergi ödeyene karşı toplanılan vergilerin rasyonel bir tarzda harcandığını belirtmektir.

C - OLAYIN TARTIŞILMASI

Makalelerimi yazarken çoğu zaman konuyu ilgililerle tartışmayı alışkanlık haline getirmişimdir. Böylece bazı yanlış değerlendirmelerin önüne geçmiş de olurum.

Bu kez de öyle oldu. Bir dostum "Beyannameni vermemekle usulsüzlük yapmışsın" dedi. Cevabım "Şubat sonunda ayrıldığım için ancak 1965 sonu itibarıyla bir beyanname vermem gerekirdi. Babamla kardeşim toplam kazancı ikiye bölerek beyan ettikleri için ben beyana-meme ne yazabilirdim?" soruma cevap alamadım. Ayrıca, kazanç üçe değil, ikiye bölündüğü için devletin alacağı toplam vergi bir miktar da artmış oluyordu. Yani benim bu hareketim hazine çıkarına bir sonuç yaratılmış olmaktaydı. Belki şu olabilirdi: 1965 sonunda ben iki ay için, öteki ortaklar da tam yıl

kazancı için beyanname düzenleyebilirdik. Yani ben, ABD'den beyannamemi göndererek vermiş olma durumunda kalacaktım. Muhatabıma bu savunmamı da kabul ettiremedim. Bana, "Burada hazinenin çıkarından çok yapılan işlemin yasalara uygun olması önem taşır" cevabını verdi. Aslında Danıştay'ın verdiği karara göre davranışımın yasal olmayan bir tarafının olmadığı da meydandaydı. Ama, yukarda da değindiğin gibi, görüştüğüm kimsenin bir kamu görevli olması muhatabımın yorumlarını "Devlet baba"dan yana yöneltmekteydi. Bir meslektaşım da lâfı dolandırmadan "Danıştay'ın kararın ortadayken daha neyi tartışıyorsunuz? Konu o tarihte Danıştay'ın kararıyla çoktan kapanmış."diyerek noktayı koydu. :

D - SONUÇ

Bilindiği gibi, genelde hukuk sistemimizde birçok temel kanunumuz Batı'dan adapte ise de sonradan onlardaki gelişme benzerlerinin bize yansıtılması ihmal edilmektedir.

Mark Twain'in meşhur bir sözü vardır: "Bir İngiliz daha önce de yapılan işleri yapan, bir Amerikalı ise daha önceleri yapılmayan işleri yapan kişidir." der. Kuşkusuz burada anlatılmak istenilen, gerekli zamanlarda ve gerekli nitelikte gelişimin ihmal edilmemesidir

Günümüzde Batı hukuk sistemi vatandaşı devlete karşı korumayı ön planda tutmaktadır. Böyle olmasının da haklı gerekçeleri bulunmaktadır. Bunların başında, devletin bireyden çok daha güçlü olduğu gelmektedir. Güçlünün karşısında, zayıf olanın korunma hakkı bulunmak-tadır. Ama, bizim hukuk sistemimizde halâ devleti vatandaşa karşı koruma düşüncesi hakimdir. Böyle olunca da her kamu görevlisi devlet karşı ihmalkârlık göstermiş olmanın sorumluluğunu üstlenmemek için "üst makam benden daha yetkilidir, sorumluluğu istiyorsa o üstlensin ve kararı da o versin" düşüncesi ile nihai kararı en üst makama kadar taşımayı bir çözüm veya sorumluluktan kurtulma yolu görmektedir.

Bildiğim kadarıyla, içinde bulunduğumuz AB'ye uyum sağlama müzakereleri sürecinde Çek Cumhuriyeti'nin AB Dönem Başkanlığı sırasında Hükümetler arası Konferans'ta "Vergilendirme" başlığı 30 Haziran 2009'da müzakerelere açılmış bulunmaktadır. Açılan "Vergilendirme" başlığının incelenmesi ve uyum sağlamak için neler yapılması gerektiği çalışmalarında, yazımıza konu olan hususun da ele alınacağı ve mevzuat düzenlemesinde bazı alt kademelerdeki makamlarda da kararların alınmasında yetkiler sağlanacağı bilinmektedir.

Aslında halen uygulanmakta olan "uzlaşma" aşaması bir bakıma çözümü hızlandırmada bir aşama olarak görülebilir. Ama, orada da işlemler belli bir noktaya geldikten sonra "uzlaşma" aşaması devreye girmektedir. Hiyerarşideki makamların belli kıstaslara göre yetkilendirilmesi, sorunun bu noktalarda çözümlenmesini sağlayacak ve olayın Uzlaşma Komisyonlarının önüne gelmesinin gereği kalmayacaktır.

Kuşkusuz, yukarıda bizim sözünü ettiğimiz husus mükellefin bir işleminden dolayı sorunlu hale gelmesi de değildir. Mükellefin haklı olduğu bir durumda, haklılığın daha başlangıçta kabul edilememesi meselesidir.

Seneler önce Yaklaşım Dergisine yazmış bulunduğum bir amortisman uygulaması uyuşmazlığı ile ilgili makalem incelediğimde mükellefin mevcut yasa hükümlerine uyararak uyguladığı amortismanın ilgililerce nasıl yadırgandığı ve olayın Danıştay'a kadar ulaştırılıp orada mükellef lehine sonuçlandığı görülecektir.

Böylece, bürokrasi de bazı gereksiz uğraşılardan kurtulabilecek ve üzerinde gerçekten durulması gereken hususlar için de daha: 1952 yılında Sayıştay'da başlayan mesleki ilişkilerimin daha sonra serbest meslek faaliyetine, akademisyenliğe ve en sonunda da YMM'liğe ulaşan ilişkilerimde anlatılabilecek ilgi çekici anım sadece yukarıdaki değildir. Hayatta pek çok olayla karşılaşılır. Önemli olan "Keşke böyle olmasaydı" denilenlerin sayısını en aza indirebilmektir.

Dünü anla, bugünü değerlendir, geleceği denetle

Abdullah Sevimli
Türk Telekom İç Denetim Bşk.Yrd.

Günümüze damgasını vuran teknolojik gelişmelerin, denetim dünyası üzerindeki etkisi de gün gittikçe artmaktadır. Bir taraftan şirketler organizasyon yapıları ülke veya dünya sathına yayılmış, işlem hacimleri ile tutarları önemli miktarda artmış ve daha karmaşık bir yapıya bürünmüştür. Diğer taraftan süreçlerinin önemli bir kısmının bilgisayar teknolojisi ile desteklenmesi hem zorunluluk, hem de etkin yönetimin bir unsuru haline gelmiştir.

Düzenleyici ve denetleyici kuruluşların talepleri, halka açık şirketlerde ilgili taraflara karşı yükümlülükler şirketlerin mali tablolarını tam, doğru, zamanında ve yasal uygunluk çerçevesinde çıkartılması ile ilgili sorumluluklar, üst yönetimlerin, düzenleyici ve denetleyici kurumların, denetim birimlerinden beklentilerini artırmıştır.

Şirket iç ve dışı risklerinin değerlendirilmesi, çözümlerin üretilmesi ve makul güvencenin sağlanabilmesi için denetim birimlerine önemli görevler vermeye başlanmıştır. Denetim birimlerinin beklentilere karşılık verebilmesi, hızlı ve anlamlı sonuçlar üretebilmesi için, bilgisayar teknolojisinden yararlanması zorunlu hale gelmiştir. Denetimde teknolojik desteğin yoğun kullanıldığı en nihai çözüm Sürekli Denetim Sistemi'dir (SDS).

SDS, teknolojik imkânlardan yararlanarak otomatik metotlarla belirli bir aralıkta düzenli ve sürekli olarak İT sistemlerinin, mali verilerin oluşumunu sağlayan en detay işlemlerin ve süreçlerin izlemesi, kontrol ve risk değerlendirmelerinin yapılması olarak tanımlanabilir.

Bu alandaki ilk çalışmalar 1990 başlarında AT&T, Siemens, HCA Inc., Unibanco, New York Federal Reserve, ve IBM'de yapılmıştır. Günümüzde denetim birimlerince uygulama, üniversitelerde tartışma, arayış ve çalışmalar devam etmektedir.

Sistemin hayata geçirilmesinde önemli zorluklar vardır. Ancak hayata geçirildiğinde de klasik denetim anlayışlarını yerle bir edecek ve terk edilmesini sağlayacak kadar önemli sonuçlar elde edilmektedir. Bu sistemde örneklerle çalışılmaz. Gerçek zamanlı tüm veriler ile çalışıldığı için "şirketlerin gerçek dünya"sına ulaşma imkânı elde edilir. Bu yolla, sadece potansiyel riskler ve bunların muhtemel etkilerini değil, aynı zamanda realize olmuş risklerin matematiksel büyüklükleri görülebilmekte, sorunların yaşandığı alanları noktasal olarak tespit edip, çözümler geliştirilebilmektedir.

Süreçlerde tespit edilen hatalar süreç değişmedikçe üretilmeye devam edecektir. Bu itibarla yapılan analizler ile süreçlerdeki risk ve kontrol zafiyetinin gelecekte yol açacağı sorunlar ve bunların matematiksel büyüklükleri önceden görülebilmektedir. Bu bir anlamda geçmişini anlayıp, günü değerlendirip geleceğe ilişkin değerlendirme yapılabilir. Geleceği bugünden denetlemektir.

Denetimde etkili sonuçlar almak istiyorsak, risk esasına dayalı süreç denetimlerini, kapsamlı veri analizleri ile desteklemek zorundayız. Aksi halde birkaç örnek üzerinde çalışıp istatistik biliminin efsunlu formülleri arkasında sığınarak gerçeği ortaya çıkarma şansımız son derece düşüktür. Bu tarz yaklaşımlarda pınar başında susuz ölme riskimiz vardır.

SDS'nin kurulması ve yönetilmesinin önünde önemli zorluklar bulunur. Sürece ve veriye hâkim değilsek veriyi almak, analiz etmek ve yönetmek bir kâbusa dönüşür. Denetim faaliyeti gerçeği arama yolculuğudur. Bu yolculuğun araçları ve yöntemleri farklılaşabilir. Aranılan bilgilerin önemli bir kısmı elektronik ortamda bulunabilmektedir. Bu itibarla sistem ve süreçleri iyi anlayıp, doğru araçlarla denetim faaliyetlerini sonuçlandırmak gerekir. Söz konusu zorlukların kararlılıkla ve sistematik modeller geliştirerek aşılması sistemden elde edilecek faydalara ulaşılmasını sağlayacaktır.

SDS'nin kullanılabileceği alanlar, bu sistemin faydaları ve başarılı bir uygulama için ne yapılması gerektiği konularını birkaç başlık altında açıklamaya çalışalım.

SDS'nin kullanılacağı alanlar

* Gelir, mali raporlama, şüpheli alacak başta olmak üzere risk tabanlı süreç denetimleri,

* Log analizleri,

* Fraud Denetimleri

* Özellikle mantıksal erişim kontrolleri, uygulama kontrolleri (application

control) ve veri tabanı yönetimi kontrolleri başta olmak üzere bilişim sistemleri denetimleri,

* Veri kalitesinin iyileştirilmesi projeleri. SDS'nin faydaları

* Denetime esas riskli alanların belirlenmesi,

* Denetim faaliyetlerinin geniş kapsamlı olarak yapılabilmesi,

* Off-line çalışan sistemlerin birbirleri ile konuşan sistemler hale getirilmesi,

* Süreçlerdeki kontrol mekanizmalarındaki iyileşmelerin veya bozulmaların izlenebilmesi,

* Risklerin realize olması halinde ortaya çıkan zararın matematiksel büyüklüğünün belirlenmesi,

* Finansal verilerin güvenilirliğinin artırılması,

* Potansiyel yolsuzlukların ve finansal hataların azaltılması,

- * Yasal uyumluluğun sağlanmasına katkıda bulunulması,
 - * Erken uyarı sistemi olarak kullanılabilmesi,
 - * Denetçilerin yetkinliklerinin artırılması,
 - * Gelecekte yaşanabilecek olumsuzlukların bugünden öngörülebilmesi,
 - * Yıl sonu denetimlerinden yılı içi denetime geçilmesinin sağlanması,
 - * Gerçek zamanlı gerekli tüm veriler ile çalışılması,
 - * Örneklem riskinin ortadan kaldırılması,
 - * Denetimlerin ve kontrollerin otomatikleştirilmesi,
 - * Hızlı kurulum ve kısa süre içerisinde yapılan yatırımın geri dönüşünün sağlanması,
 - * Hızlı, doğru ve anlamlı sonuçlar üreterek zaman, personel ve maliyet tasarrufu yapılması,
 - * Sorunların tespiti ve çözüm önerilerinin hızla geliştirilmesi, alınan aksiyon planlarının sonuçlarının takip edilmesi ve izlenmesi.
- Başarılı SDS'nin kurulumunda kritik aşamalar
- Sistemin başarıyla kurulması için projenin iyi planlanması ve yürütülmesi gerekmektedir. Üst yönetimin veya denetim komitesinin desteğinin sağlanması bu anlamda kritik bir önem taşımaktadır.
- Hazırlık aşaması
- * Denetim gereksinim ve amaçlarının ortaya konması,
 - * Kurumun denetim planı ve risk değerlendirmelerine paralel çalışma planının ortaya çıkartılması,
 - * İlgili birim yöneticileri ile görüşülmesi ve desteklerinin sağlanması,
 - * Gerekli teknolojik çözümlerin, yazılım ve donanım ihtiyacının ortaya çıkartılması ve temin edilmesi,
 - * Uzman ihtiyacının belirlenmesi ve temin edilmesi,
 - * Veri kaynaklarının üretildiği sistemlerin belirlenmesi ve veri yapılarının analiz edilmesi,
 - * Veri ihtiyacının belirlenmesi ve veri erişiminin sağlanması,
 - * Gerekli denetim ekibinin oluşturulması ve yetiştirilmesi,
 - * Sistemleri kullanacak olanların, erişim rol ve yetkilerinin tanımlanması.
- Uygulama aşaması
- * Denetlenecek iş süreçlerinin anlaşılması, gerektiğinde çıkartılması, risk ve kontrol noktalarının belirlenmesi,
 - * Gerekli denetim programlarının ve analiz yapılacak senaryoların hazırlanması,
 - * Denetim veri tabanı mimarisinin oluşturulması,
 - * Verilerin denetim veri tabanına transfer edilmesi ve doğruluğunun/tutarlılığının kontrolü,
 - * Denetim kütüphanelerinin oluşturulması,
 - * İlgili raporların üretimine ilişkin dönemlerin belirlenmesi,
 - * Kontrollerin belirli aralıklarla işletilmesi,
 - * Rapor, istatistiki bilgi ve alarmların üretilmesi, sonuçlarının paylaşılması,
 - * Bunların üst yönetimin ve denetim komitesinin anlayacağı görsel ve grafiksel ortama aktarılması,
- İzleme ve revize etme
- * Gerekli veri transferlerinin tam doğru ve zamanında gerçekleştirilip

gerçekleştirilmediğinin izlenmesi,

- * Senaryolar ve analizlerin revize edilmesi,
- * Raporların üst yönetimle paylaşılması,
- * Bilgi güvenliğinin sağlandığının kontrol edilmesi,

Sistemin doğru kurulumu açısından, sistemlerden veri transferinin raporlar şeklinde değil, ham veriler üzerinde yapılmalıdır. Canlı sistemler üzerinde analizlerin yapılması tercih edilmemelidir.

Denetim birimleri kritik karar alma mekanizmasının asli bir unsuru haline gelebilmelidir. Denetim tarafından doğrulanmış bilgiler, tespit edilen sorunlar ve geliştirilmiş çözüm önerileri ile çalışan üst yönetimler daha sağlıklı karar alma mekanizmalarını işleteceklerdir. Bunun sürekli ve düzenli olarak yapılması bilgi hâkimiyetine bağlıdır. Bilgi süreçlerde ve verilerdedir.

Süreç değerlendirme ve bilgi analizinin düzenli ve sürekli olarak yapılması, metodolojinin geliştirilmesine bağlıdır. Bu metodoloji de SDS'dir. Başka bir ifade ile pınar başında susuz ölmek istemeyen ve büyük verilerle çalışmak zorunda olan denetim birimlerinin en önemli çözüm yollarından birisi sürekli denetim sistemidir.

(20.07.2009 Tarihli Dünya Gazetesinden alınmıştır.)

VERGİ TARHİYATI İÇİN DELİLLERİN HUKUKA UYGUN OLARAK ELDE EDİLMİŞ OLMASI ZORUNLUDUR

Dr. Mustafa ALPASLAN
SMMM

Akın Gencer ŞENTÜRK
Avukat

213 sayılı VUK'nun hükmü gereği vergi incelemelerinde ileri sürülen iddiaların ispatı yine yasaya uygun olarak yerine getirilmelidir ve saptanan matrah farkının dayanağının tutarlı olması zorunludur. Öte yandan yine bu matrah farkının dayanağının da kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgulardan oluşmaması gerekmektedir.

Vergi incelemelerinde idarenin dayandığı delillerin genellikle hukuk, özelde ise vergi hukuku tarafından kabul gören kanıtlardan olması zorunludur. Gelir idaresinin hukuken geçerli kabul edilmeyen bir kanıtla ve bu kanıta dayalı olarak işlem yapması hukuk devleti anlayışı ile bağdaşmaz(1).

Diğer taraftan, delillerin hukuken kabul edilebilir olması kadar, delillerin elde edilmiş biçimi de önemlidir. Hukuk devletlerinde hukuk kuralları, sadece kişiler için değil, aynı zamanda devletin tüm organları için de aynı şekilde olmak zorundadır. Nitekim Anayasa Mahkemesinin de pek çok kararında vurgulandığı gibi **"hukuk devleti, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, kazanılmış haklara saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, bütün eylem ve işlemleri anayasa ve hukuk kurallarına uygun ve yargı denetimine açık bulunan, yasaların yasarın üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ile anayasanın bulunduğu bilincinde olan devlettir."**

Kanıtların elde edilmiş biçiminin önem taşıması, hukuka aykırı yoldan elde edilmiş bir delilin yargı nezdinde itibar görüp görmeyeceği sorunu da birlikte getirmektedir.

Hukuka aykırı yoldan elde edilmiş bir delilin yargıda kullanılıp kullanılmayacağı sorunu, özellikle ceza hukukunda çokça tartışılmış bir konudur. Ancak ceza hukuku açısından bu tartışma, yeni Ceza Muhakemesi Kanunu ile sona ermiştir. Yeni kanun 217/2. maddesinde kişilere yüklenen suçların ancak hukuka uygun şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebileceğini hükme bağlamakla, mahkemelerin kararlarında hukuka aykırı şekilde elde edilen delillere dayanamayacaklarını vurgulamıştır. Ayrıca kanunun 230. maddesinde mahkemelerce bu tür delillerin reddedilerek, dosya içerisinde bulunan ve hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin karar metninde ayrıca ve açıkça gösterilmesi gerektiğine işaret edilmiş ve nihayet 289. maddesinde

"hükmün hukuka aykırı şekilde elde edilmiş delile dayanması bozma sebebi" olarak kabul edilmiştir.

Ceza hukuku açısından çokça tartışılan ve nihayet yasa düzeyinde çözüme kavuşan bu konu vergi hukuku doktrininde fazla irdelenmemiştir. Ancak bu konu, genelde kişi hakları özelde mükellef hakları açısından son derece önem taşımaktadır.

Meseleye yaşanan bir örnekle ortaya koyalım. İnceleme elemanı, yetkili mercilerin izni olmadan mükellefin işyerinde arama yapar ve bir kısım delillere el koyarsa, acaba bu delillere dayanılarak tarhiyat yapılabilir mi? Nitekim Kırklareli'nde bir mükellefin kapalı durumda olan işyerine, ceza hâkiminin izni olmadan, Babaeski Kaymakamı'nın yazısına dayanılarak polis yardımı ve çilingir marifetiyle girilerek tüm defter ve belgelerine el konulmuş, neticede el konulan defterlerden Katma Değer Vergisi indirim konusu yapılan harcama belgelerinin deftere kaydedilmediğinin anlaşılması üzerine indirimlerin reddi suretiyle mükellef hakkında cezalı tarhiyat yapılmıştır. Bu tarhiyat Edirne Vergi Mahkemesi'nce onanmıştır(2).

Halbuki, Anayasanın temel hak ve ödevlere ilişkin kısmında yer alan 20'nci maddesinin ikinci fıkrasında, "Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça, yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde el koyma kendiliğinden kalkar" hükmü yer almıştır. Öte yandan Vergi Usul Kanunu "arama"yı düzenleyen 142. maddesinde de "İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir" denildikten sonra bu aramanın yapılabilmesi sulh ceza yargıcının arama yapılmasına karar vermesi, koşuluna bağlanmıştır. Bu madde, kişi hak ve hürriyetlerinin korunması konusunda anayasanın 20. maddesinin yaşama geçirilmesini düzenlemektedir.

Vergi yargısının tarhiyatı onayan kararı, hukuka ve usule aykırı şekilde elde edilen delile dayanılarak tarhiyat yapılamayacağı gerekçesi ile Danıştay 4. Dairesi'nin E. 2006/451 K. 2006/2009 sayı ve 20.10.2006 günlü kararı ile bozulmuştur. Daire kararının gerekçesi özetle "İncelenen olayda, anayasaya ve Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesinde öngörülen usule uygun olarak sulh ceza hâkimince verilmiş bir karar olmadan, davacının kapalı durumda olan işyerine Babaeski Kaymakamı'nın yazısı üzerine girilerek tüm defter ve belgelerine el konulmuş olup, olay yerinde düzenlenen tutanak esas alınarak hazırlanan vergi inceleme raporuyla defterlerde gider kayıtlarının bulunmadığı, dolayısıyla Katma Değer Vergisi indirimlerinin kabul edilemeyeceği iddiasıyla tarhiyat

yapılmıştır. Bu durumda davacının işyerinde yapılan arama ve defterlere el konulması işlemlerinin anayasada ve kanunda öngörülen usule aykırı olması nedeniyle usulüne uygun olarak başlanılmayan vergi incelemesine dayanılarak yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiştir." (3).

Netice olarak, genelde hukuk devleti ve bireysel haklarının özelde vergi mükellefi haklarının hayata geçmesi bakımından yukarıda yer verilen kararlar son derece önemlidir. Başta da belirttiğimiz gibi kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular kanıt olarak kabul edilmeyecektir. Vergi yükümlüsünün işyerinde yapılan aramalı inceleme ve mükellefin evraklarına el konuluş yöntemi hukuka uyarlı değilse buna göre de bu mükellefe yapılan cezalı tarhiyat hukuka uyarlı görülmemektedir. Başka bir ifade ile, vergi yükümlüsü hakkında önerilen tarhiyatın dayanakları ve kanıtları hukuka aykırı bir biçimde elde edilmişse, bu şekilde elde edilen delile dayanılarak tarhiyat önerilemez, ceza kesilemez.

(1) Anayasa md. 38

(2) DOGRUSÖZ A.Bumin, "Hukuka aykırı delille vergi", 28.04.2008 günlü Referans Gazetesi.

(3) Dnş. 4. D. nin, 20.10.2006 gün ve E:2006/451-K:2006/2009 sayılı kararı.

ZİNCİRLEME OLARAK ÇOK SAYIDA KDV BEYANNAMESİNİ DÜZELTME KÜLFETİNİ ORTADAN KALDIRAN MUKTEZA

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

1. GENEL AÇIKLAMA:

KDV beyannamesi, uygulamada düzeltme işlemine en çok konu olan beyanname türüdür.

KDV beyannamesinin düzeltilmesini gerektiren başlıca sebepler şöyle sıralanabilir:

- KDV indirim kalemleri arasında, koda alınmış mükelleflerin faturalarına dayanan KDV'ler bulunması ve bu KDV'lerin indirimler arasından çıkarılmasının istenmesi,

-Direkt ihracat yapan ve KDV iadesi isteyen firmaların beyan ettikleri ihracata ilişkin fiili ihraç ayının hangi ay olduğunun, fiili ihraç ayına ait KDV beyannamesi verildikten sonra anlaşılması,

-Aynı faturaya dayalı mükerrer indirim yapılmış olması,

-Hesaplanan KDV'de oran veya dönem hatası bulunması,

-İstisna hakkının kullanılmadığının veya haksız istisna kullanıldığının yahut bir kısım işlemin KDV kapsamında yahut kapsam dışında olduğunun fark edilmesi,

-Aralık ayı KDV beyannamesi verildikten sonra gelen, geçmiş yıl tarihli faturalara ait KDV indirim hakkının kaybedilmemesi amacıyla bu faturaların kapanan yıl defterine Aralık tarihli olarak kaydedilmesi ve Aralık KDV beyannamesinin düzeltilmesi (özel hesap dönemi kullananlar açısından yıl aşımı Aralık ayı yerine hesap döneminin son ayından sonra gerçekleşir. 15 no.lu KDV Sirküleri)

Düzeltilme sonucunda ödenecek KDV'de artış oluyorsa, düzeltmenin pişmanlıkla beyan edilerek (internette beyanname verirken pişmanlık butonu işaretlenmek suretiyle) yapılması cezanın ortadan kaldırılmasını sağlamaktadır.

Düzeltilme, devrolan KDV'de azalma meydana getiriyorsa, bu durum pişmanlıkla beyanı gerektirmediği ve Hazine aleyhine olmadığı için sorun teşkil etmemektedir.

Düzeltilmenin indirim KDV tutarının artırılması, hesaplanan KDV tutarının azaltılması, daha önce istisna edilmeyen bir işlemin istisnaya tabi hale getirilmesi, daha küçük KDV oranı uygulanması gibi Hazine aleyhine olması halinde, vergi daireleri bu düzeltme nedeniyle düzeltilen KDV

beyannamesini incelemeye sevk etmektedirler. Düzeltme işleminin bir yeminli mali müşavir raporu ile izahı sonucunda (3568 Sayılı Kanuna ilişkin 20 no.lu Tebliğ) veya kendiliğinden vergi dairesi müdürünün düzeltme gerekçelerini anlayıp haklı bularak incelemeye şevke ihtiyaç duymaması halinde incelemeye sevk işlemine gerek kalmamaktadır.

KDV beyannamelerinin düzeltilmesinde yaşanan önemli sorunlardan biri de devrolan KDV'si bulunan mükelleflerin geçmişteki bir aya ait KDV beyannamesini düzelttiğinde, bu düzeltmenin devrolan KDV'yi değiştirmesi, bu değişikliğin ise zincirleme olarak izleyen aylara ait devir KDV'lerinin değiştirilmesi gereğini ortaya çıkarmasıdır.

Bu yazımızda; düzeltme işleminin, zincirleme olarak çok sayıda beyannamede yapılması yerine sadece ödeme çıkan aylarda yapılarak sorunun çözülmesi imkanını sağlayan ve çok isabetli bulduğumuz bir mukteza ele alınmıştır.

2.ZİNCİRLEME OLARAK ÇOK SAYIDA KDV BEYANNAMESİ DEĞİŞİKLİĞİNİ GEREKTİREN OLAY ÖRNEKLERİ :

Şahit olduğumuz bir olayda vergi dairesi, mükellefin 2006 yılı Mart ayında indirdiği KDV'lerden bir kısmını, bu indirimin dayandığı faturayı kesen firmanın kodda yer aldığı gerekçesiyle, indirimler arasından çıkarmasını istemiştir.

Mükellef bu isteği yerine getirmeyi kabul etmiş fakat tekstilde KDV oranının düşürülmesi nedeniyle 2006 Mart ayından beri sürekli devrolan KDV'si olduğu için, bir aydaki rakamın düzeltilmesi yüzünden, izleyen 36 aya ait beyannameyi değiştirme durumuyla karşılaşmıştır. Olaya müdahalemiz sonucunda ve aşağıda belirttiğimiz muktezaya konu anlayış sayesinde söz konusu düzeltme işlemi, sadece 2009 Mart ayı beyannamesinde, bu beyannamedeki öndeki dönemden devren gelen KDV'nin, indirimler arasından çıkarılması istenen KDV kadar küçültülmesini sağlamak suretiyle yapılabilmıştır.

Yine şahit olduğumuz bir olayda, 2008 yılı düşük orandan kaynaklanan yıllık KDV iade hakkını, Mayıs 2009 ayı KDV beyannamesinde gösteren mükelleften, Ocak 2008 ayındaki vergi dairesince kabul edilmeyen bir indirim gerekçesiyle Ocak 2008- Mayıs 2009 aralığındaki 17 ayın beyannamesinin düzeltilmesi istenmiştir. Yine aşağıda yer verdiğimiz isabetli mukteza sayesinde sadece Mayıs 2009 ayı KDV beyannamesi düzeltilmek suretiyle mesele halledilmiştir.

3.ZİNCİRLEME DÜZELTİLMESİ GEREKEN AY BEYANNAMELERİNDE DÜZELTME SONUCU ÖDENECEK KDV ÇIKMAYACAK İSE, DÜZELTME İŞLEMİNİN SADECE ÖDEME ÇIKAN AY VEYA SON AY BEYANNAMESİNDE YAPILABİLECEĞİ YÖNÜNDEKİ İSABETLİ MUKTEZA:

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 1.2.2006 tarih ve 648 sayılı muktezaya konu olayda mükellef, Ağustos 2005 ayı için verdiği KDV beyannamesinde KDV iade talebinde bulunmuş, fakat bu talepten sonra

ortaya çıkan 2005/Mart, Nisan, Mayıs, Haziran, Temmuz ve Ağustos aylarında yüklenilmiş olduğu halde ilgili aylarda indirim konusu yapmadığı dolayısıyla iade hesabına girmeyen KDV'ler bulunduğunu fark ederek düzeltmenin nasıl yapılacağını sormuştur.

Muktezada iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili olarak iade talebinden sonra ortaya çıkan KDV yüklenimlerinin düzeltme yoluyla iade talebine eklenebileceği belirtildikten sonra, şu cümlelere yer verilmiştir:

"Bu nedenle, mükellefin 2005/Mart, Nisan, Mayıs, Haziran, Temmuz ve Ağustos dönemlerinde yüklendiği vergileri bu dönemlere ait KDV beyannamesinde indirim konusu yapması indirim konusu yapılmayan vergilerin ise sonraki döneme devredilerek hizmetin yapıldığı 2005/Ağustos döneminde iade olarak talep etmesi gerekmektedir.

Ancak mükellefin tek tek düzeltme beyannamesi vermesi yerine düzeltmeye konu beyannamelerde ödenecek vergi çıkmaması şartıyla tek bir düzeltme beyannamesi vermesi, ödenecek vergi çıkması halinde ise her dönem için ayrı ayrı düzeltme beyannamesi vermesi gerekmektedir."

Bu muktezadaki anlayışa uygun bir örnek verelim :

Mükellef, Kasım 2008 KDV beyannamesindeki indirim tutarının mükerrer indirim nedeniyle 18.000 TL hatalı (fazla) olduğunu, 5 Haziran 2009 günü fark etmiştir. Bu mükellefin;

- Kasım 2008 KDV beyanında 65.000 TL devrolan KDV
- Aralık 2008 KDV beyanında 44.000 TL devrolan KDV
- Ocak 2009 KDV beyanında 33.000 TL devrolan KDV
- Şubat 2009 KDV beyanında 10.000 TL ödenecek KDV

bulunmaktadır.

Düzeltilme işlemi Kasım'dan itibaren zincirleme yapıldığında, Kasım, Aralık ve Ocak aylarındaki devrolan KDV'ler 18.000'er lira azalacak olmakla beraber bu azalışlar mali sonuç doğurmayacağına göre, sadece Şubat 2009 ayı için pişmanlıkla bir düzeltme beyannamesi verilerek 10.000 TL'lik ödenecek KDV'nin 28.000 TL'ye çıkarılması, 18.000 TL'lik KDV ile buna ait pişmanlık zammının yasal süre içinde ödenmesi yeterlidir.

4. SONUÇ:

Geçmiş aylara ait KDV beyannamelerinin muhtelif nedenlerle düzeltilmesi gerekebilmektedir.

Düzeltilmenin yapılması gereken ayda ve izleyen aylarda bu düzeltme sadece devrolan KDV'nin azalmasına veya çoğalmasına neden oluyorsa, düzeltme işleminin ödeme veya iade çıkan ilk ayda yapılması yeterlidir.

Hatalı aydan beri hiç ödeme veya iade çıkmamışsa düzeltme işleminin yeni verilecek olan beyannamede, önceki dönemden devren gelen KDV tutarını değiştirmek suretiyle yapılabileceği görüşündeyiz.

KDV beyannameleri ile ilgili düzeltmeler yapılırken internet vergi dairesi kayıtlarına yeterli izahat konulmalı veya gerekirse düzeltme detayları dilekçe ile vergi dairesine bildirilmelidir.

(Denet Sirküleri – Duyuru 2009/073)
TÜRKİYE’DE DENETİM MESLEĞİNİN
ULUSLARARASI EĞİTİM STANDARTLARI-8
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Prof. Dr. Ayten ERSOY*
Yrd. Doc. Dr. Süleyman UYAR**
Öğr. Gör. Emre CENGİZ**

ÖZET

Denetim muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilgilerin güvenilirliğini artırır. Finansal raporlama süresince denetim ve denetçiler önemli bir fonksiyon üstlenmiştir. Bu fonksiyonun kaliteli bir şekilde yerine getirilmesi denetçilerin uluslar arası alanda kabul görmüş niteliklere sahip olmasına bağlıdır.

Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (IAESB) tarafından yayımlanan Uluslararası Eğitim Standartları’nda (IES) denetçilerin sahip olması gereken nitelikler, mesleki yeterlilik sınavı öncesi uyulması gereken şartlar, yeterlilik sınavı, yeterlilik sonrası alınması gereken nitelikler, mesleki yeterlilik sınavı öncesi uyulması gereken şartlar, yeterlilik sınavı, yeterlilik sonrası alınması gereken eğitimler ve diğer düzenlemeler açıklanmıştır.

Bu çalışmanın amacı 8 numaralı IES: Profesyonel Denetçiler için Gerekli Yeterlilik Şartları standardını incelemek, IES 8 kapsamında denetçilerin sahip olması gereken nitelikleri açıklayarak Türkiye’deki düzenlemelerle karşılaştırmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Uluslar arası Eğitim Standartları, Denetim Mesleği, Yeterlilik Şartları

* Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B E, aytenersoy@akdeniz.edu.tr

** Akdeniz Üniversitesi Alanya İşletme Fakültesi, suyar@akdeniz.edu.tr

***Akdeniz Üniversitesi Alanya Meslek Yüksek Okulu, emrecengiz@akdeniz.edu.tr

1. GİRİŞ

Muhasebe tarafından üretilen bilgiler finansal tablolar aracılığıyla kamuya açıklanır. Finansal tablolarda açıklanan bu bilgilerin işletmenin gerçek durumunu yansıtması gerekir. Karar alıcılar açıklanan bu bilgilerin yeterince güvenilir olup olmadığını araştıramazlar. Finansal tabloların güvenilirliği bağımsız denetçiler¹ tarafından değerlendirilir. Denetçiler; bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri olmak üzere üç gruba ayrılabilir. Finansal tabloların denetimini yerine getiren bağımsız denetçiler; müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim işletmesinde görevli kişiler olarak tanımlanabilir. Denetlenmiş finansal tabloların karar alma sürecinde makul düzeyde güvenilir bilgi olduğu kabul edilmektedir. Finansal tabloların uzman ve bağımsız bir kişi tarafından denetlenmesi ve elde edilen yargının

kamu ile paylaşılması denetim mesleğinin özünü oluşturur. (Güredin, 2007: 10 ve 19).

Finansal raporlama sürecinde şeffaflığın sağlanabilmesi, finansal bilgilerin kamuya tam, zamanlı ve güvenilir şekilde sunulması konusunda meslek mensuplarına büyük görevler düşmektedir. Muhasebeciler ve denetçilerin sosyal sorumluluk kavramı gereği tüm kamunun çıkarını düşünmeleri, mesleğinin gerektirdiği bilgi birikimine ve mesleki ahlak ilkelerine sahip olmaları gerekir (Allen, 2000).

Muhasebeciler ve denetçiler için Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (IFAC) bağlı Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu 2 (International Accounting Education Standards Board-İAESB) tarafından standartlar ve düzenlemeler yapılmaktadır. Kurulun amacı meslek mensuplarının kullanımına yönelik standart, yönerge ve diğer dokümanları geliştirmek, eğitimin artırılması ve geliştirilmesi yoluyla muhasebe mesleğini tüm dünyada kuvvetlendirmek ve muhasebecilerin kamu çıkarına hizmet etmelerini sağlamaktır (IAESB, 2007: 7). Bugüne kadar toplam 8 tane Uluslararası Eğitim Standardı (İES) yayınlanmıştır (İAESB, 2007:31;IFAC, 2008: 1).

İES'in içeriğinde mesleki yeterlilik sınavı öncesi uyulması gereken şartlar, yeterlilik sınavının nasıl yapılması gerektiği, yeterlilik sonrası alınması gereken eğitimler ve diğer düzenlemeler yer almaktadır (Köse ve Yılmaz, 2007; Arkan & Ergin Grant Thornton, 2007; Öncü ve Aktaş, 2004). Bu standartlar profesyonel muhasebeci ve denetçi olabilmek için gerekli unsurları ve meslek mensuplarının sürekli mesleki eğitimine ilişkin gerekliliklerini tanımlamaktadır ve geniş kapsamlıdır (Köse ve Saban 2005: 150). İES' nin faydaları muhasebe ve denetçilerin yetiştirilmesini sağlamak, tüm dünyada muhasebe eğitim sürecini birbirine yaklaştırarak eğitim sürecinin tutarlılığını arttırmak, muhasebeci ve denetçilerin tüm dünyada kabul görmesini ve değişimini sağlamak olarak sayılabilir (IFAC, 2003).

Bu çalışmanın amacı 8 numaralı İES Profesyonel Denetçiler İçin Gerekli Yeterlilik Şartları (Competence Requirements for Audit Professionals) adlı standardı incelemek, İES 8 kapsamında denetçilerin sahip olması gereken nitelikleri açıklayarak Türkiye'deki düzenlemelerle karşılaştırmaktır.

1 Bağımsız denetçi "dış denetçi" anlamında kullanılmıştır.

2 Daha önceki adı Eğitim Komitesi'dir (IFAC Education Committee).

2. ULUSLARARASI EĞİTİM STANDARDI-8

2.1. Standart Hakkında Genel Bilgiler

İES-8, 01.07.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere Temmuz 2006'da yayınlanmıştır. Standartta denetim mesleği için gereken şartlar ayrıntılı şekilde açıklanmıştır. Standart, İES 1,2, 3, 4, 5, 6, 7 temelinde hazırlanmış olup, ilgili standartlarda geçen hükümleri kapsamaktadır. Dört

bölüm ve 72 paragraftan oluşan standardın birinci bölümünde genel bilgiler, ikinci bölümünde profesyonel denetçiler için gerekli yeterlilik şartları, üçüncü bölümünde sorumlu ortak, dördüncü bölümünde de belirli alan ve sektörlerde denetçiler için gerekli yeterlilik şartları ele alınmıştır (IAESB, 2006: 1–22).

Standardın 1–28. paragrafları genel bilgileri açıklayan birinci bölümdür. Standartta öncelikli olarak denetime ilişkin bazı yargılar açıklanmıştır. Buna göre denetim yapısal bir işlem olduğundan içerisinde analitik beceriler, mesleki yardım ve mesleki şüpheciliğin özelliklerini barındırır. Denetim yönetsel beceriler ile yönlendirilmiş profesyonel denetçilerden oluşan bir takım tarafından gerçekleştirilir. Denetim, Uluslararası Denetim Standartları (İnternational Standards on Auditing-ISAS), Uluslararası Kalite Kontrol Standartları (İnternational Standards on Quality Control-ISQCs), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (İnternational Financial Reporting Standards-İFRS), Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (İnternational Public Sector Accounting Standards-İPSAS) ve diğer tüm standartlara uygunluk göstermektedir. Denetim gerekli mesleki etik standartlarına uygun olarak yapılmaktadır (IES 8: paragraf 1).

Denetim kurum ve örgütlerde hesap verebilirlik ve sorumluluğu geliştiren sistemlerin ayrılmaz bir parçasıdır. Finansal tabloların denetimi temelde yasal zorunluluk nedeniyle gerekli olabilir. Buna ek olarak organizasyonlar isteğe bağlı olarak finansal durum ve açıklamaların güvenilirliğinin değerlendirilmesi veya menfaat sahiplerine finansal bilgilerin güvenilir olarak raporlanması amacıyla denetim yaptırabilirler (İES 8:paragraf 2).

Gerek kamu işletmeleri, gerek özel ve gerekse kar amaçlı olmayan farklı örgütsel yapıdaki işletmeler denetim faaliyetine konu olabilir. Bunun için denetim karmaşık ve değişen koşullara ayak uydurmalı, işletme, işletme çevresi, endüstri, düzenleyici otorite, uygulanan finansal raporlama sistemi ve diğer dışsal faktörler doğru şekilde anlaşılmalı ve değerlendirilmelidir (IES 8: paragraf 3).

Küreselleşme nedeniyle tutarlı, şeffaf ve güvenilir finansal raporlama gereksinimi artmış, hem muhasebe hem de denetim mesleği bu süreçten etkilenmiştir. Günümüzde menfaat sahipleri muhasebe ve denetimin uluslararası kabul görmüş standartlarla uyum içinde olmasını beklemektedirler. Bu bağlamda denetçilerin yeterliliği için uluslararası alanda kabul görmüş değerlendirme modellerinin oluşturulması muhasebe ve denetimde uluslararası kabul görmüş standartların geliştirilmesine katkı sağlayacaktır (İES 8:paragraf 4).

2.2.Standardın Amacı ve Tanımlar

Standardın amacı 5, 6 ve 7. paragraflarda denetçiler için gerekli yeterlilik şartlarını tanımlamak olarak açıklanmıştır. IFAC'a üye meslek örgütleri üyelerinin denetim mesleği sorumluluğunu almadan önce bu standardın gereklilikleri ile ilgili çeşitli politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Denetçilik

için gerekli olan yeterliliğin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi sorumluluğu IFAC'a üye meslek örgütleri, denetim organizasyonları, düzenleyici otoriteler ve diğer üçüncü kişiler tarafından paylaşılmalıdır.

Denetçilerin denetim ile ilgili özel bilgi ve yeteneğe sahip olduğunu göstermesi denetimin güvenilirliği için gereklidir. Bu standart bütün profesyonel muhasebeciler için oluşturulmuştur. Standart diğer tüm IES'leri temel almış, zaman zaman diğer standartlara atıf yapmıştır. Standartın ana amacı profesyonel muhasebecilerin denetçi olarak çalışabilmeleri için sahip olmaları gereken özel yetenekleri kazanmalarını ve bu yetenekleri devam ettirmelerini sağlamaktır (IES 8: paragraf 6-7).

Standartın 8. paragrafında yetenek, yeterlilik, sorumlu ortak ve profesyonel muhasebeci tanımlanmıştır. Yetenek; yeterliliğin kanıtlanması için gerekli mesleki bilgi, beceri, değer, etik ve davranışlardır. Yeterlilik; iş hayatı ile ilgili tanımlanmış görevleri gerçekleştirebilmektir. Sorumlu ortak; mesleki, yasal ve düzenleyici kuruluşlar tarafından verilmiş yetkiye sahip, denetim organizasyonundan, denetim raporundan, performans ve sözleşmeden sorumlu bir kişi ya da ortaktır. Profesyonel muhasebeci de IFAC' a üye meslek kuruluşuna üye kişi olarak tanımlanmıştır (IES 8: paragraf 8). Standartta göre denetçi; finansal bilginin denetiminde yargısını ortaya koyması gereken veya sorumluluk tahsis edilmiş olan profesyonel muhasebecidir. Denetçi tanımı denetimle ilgili belirli görevleri üzerine alan uzmanlara (örneğin vergilendirme, bilgi teknolojileri ve değerlendirme uzmanı gibi) uygulanmaz (IES 8: paragraf 9).

2.3. Standartın Kapsamı

Standartta denetçilerin eğitimlerinde ve denetim mesleğinin gelişim sürecinde genel kabul görmüş "başarı uygulamaları" tanımlanmıştır. Eğitimin unsurları ve muhasebecilerin gelişim süreci uluslararası alanda kabul görmeyi, tanınmayı ve uygulamayı gerektirecek düzeyde belirlenmiştir. Standart ulusal düzenlemeleri geçersiz hale getirmemektedir ancak standartın kural koyucu özelliği bulunmaktadır. (IES 8: paragraf 11-12).

Standartta IFAC' a üye meslek örgütlerinin, üyelerinden denetçi olmadan önce sahip olmalarını bekledikleri minimum yeterlilik şartları açıklanmıştır (IES 8: paragraf 11-12). Standart ayrıca denetçinin mesleki bilgi, nitelik, değer, etik ve davranışlarla ilgili sahip olması gereken minimum düzeyi saptamıştır. Denetçiler denetim takımının bir üyesi veya daha küçük denetim çalışmasında sorumluluk sahibi bireysel kişiler olarak çalışabilirler. Denetim işlevinin değişik görevler için farklı düzeyde sorumluluk ve yeterlilik gerektirdiği unutulmamalıdır. Bu standartın ikinci bölümü tüm denetçilere, dördüncü bölüm ise belirli alan ve sektörlerde çokuluslu denetim yapacak denetçilere uygulanır (IES 8: paragraf 13-15).

Standartın 17. paragrafına göre IFAC' a üye meslek örgütü denetçi olarak çalışacak profesyonel muhasebeciler için bu standartta açıklanan yeterlilik şartlarından başka özel yeterlilikler isteyebilir.

2.4. Profesyonel Muhasebeci ve Denetim Mesleği

Muhasebeciler genelde farklı sektörlerde geniş bir yelpazede çalışırlar. Bir meslek mensubunun muhasebenin tüm alanlarında uzmanlaşması beklenemez. Bazı meslek mensuplarının uzmanlaşmak için özel alanlar seçtikleri görülmektedir. Örneğın muhasebecilerin uzmanlaşabileceği alanlardan birisi finansal tabloların denetimidir. Bir denetim takımı; sorumlu ortak, denetçiler, diğer profesyonel muhasebeciler ve profesyonel muhasebeci olarak nitelendirilemeyecek yardımcı personelden oluşur. Denetim çalışmaları farklı büyüklükte ve karmaşıklıkta olabileceğinden değişik yeterlilik ve tecrübe gerektirir. Denetçilerin diğer profesyonel muhasebecilerden farklı olarak denetim alanında ileri derecede eğitim ve uygulama yeterliliğine sahip olması gerekir.(IES 8: paragraf 18–21)

2.5. Yetenek ve Yeterliliğinin Geliştirilmesi ve Sürdürülmesi

Denetçi olabilmek için profesyonel muhasebeci olma niteliklerin yanında daha ileri düzeyde eğitim ve gelişime gereksinim duyulabilir. Bu ek eğitim ve gelişim profesyonel muhasebeci olmak için geçirilen süreçte alınabileceği gibi daha sonraki bir süreçte de edinilebilir. IFAC tarafından yayınlanan profesyonel muhasebeciler için etik kodlarda da (Code of Ethics for Professional Accountants) tüm muhasebecilerin çalışmalarında etkin olmalarını sağlayacak adımlar atılması istenmiştir. (IES 8: paragraf 22–23).

Denetim mesleği için gerekli yeteneklerin kazandırılması ve sürdürülmesi için gerekli eğitim ve gelişim aşağıdaki alanları kapsamalıdır (IES 8: paragraf 24):

- Akademik kurumlardan veya mesleki örgütlerin programlarından alınan ileri mesleki eğitim,
- İş üzerinde eğitim ve deneyim programı,
- İş hayatının dışında eğitim,
- Mesleki gelişim kurslarına ve faaliyetlerine katılma,

Profesyonel muhasebeciler mesleğin ve verilen hizmetin kalitesini etkileyen gelişimleri hayat boyu öğrenmeli ve takip etmelidirler. Standart sürekli mesleki eğitim konusunda IES 7'ye atıf yapmıştır. Bilindiği gibi sürekli mesleki gelişim "IES 7: Mesleki Gelişimin Sürdürülmesi: Hayat Boyu Öğrenme Programı ve Mesleki Yeteneklerin Geliştirilmesinin Sürdürülmesi (Continuing Professional Development: A Program of Lifelong Learning and Continuing Development of Professional Competence) standardında ayrıntılı olarak açıklanmıştır (IES 8: paragraf 28).

2.6 Denetçiler İçin Gerekli Yeterlilik Şartları

Denetçiler için gerekli yeterlilik şartları; genel şartlar, bilgi içeriği, mesleki yetenekler, mesleki değer, etik ve davranışlar, uygulama tecrübesi, sürekli mesleki gelişim ve değerlendirme olarak sayılmıştır.

● **Genel Şartlar:** Meslek örgütleri aday denetçilerden; üniversitelerden lisans derecesi veya buna eşdeğer bir dereceye sahip olmalarını, profesyonel muhasebeci belgesini almış olmalarını ve IES 8'in ikinci bölümünde açıklanan diğer tüm şartları yerine getirmiş olmalarını istemelidir (IES 8: paragraf 29—3 1).

● **Bilgi İçeriği:** Standarda göre denetçilerin eğitim ve gelişim programının içeriğinde olması gereken bilgiler; ileri düzeyde denetim, ileri düzeyde finansal muhasebe ve raporlama ve bilgi teknolojileridir (IES 8: paragraf 32). 36. paragrafa göre denetim konu başlığında; Uluslararası Denetim Standartları (ISAs), Uluslararası Denetim Uygulamaları Açıklamaları (IAPSS), son gelişmeler çerçevesinde denetimde en iyi uygulamalar, diğer standartlar ve düzenlemeler konuları ileri düzeyde yer almalıdır. 38. paragrafa göre finansal muhasebe ve raporlama konu başlığında ileri düzeyde yer alması gereken konular; son gelişmeler ışığında finansal muhasebe, raporlama süreci ve uygulamalar, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS), diğer standart ve düzenlemelerdir. 40. paragrafa göre bilgi teknolojileri konu başlığında; finansal muhasebe ve raporlama sürecinde kullanılan son bilgi teknolojisi sistemleri, denetimin bir parçası olarak muhasebe ve raporlama sistemlerinde risk ve kontrol değerlendirme yaklaşımları konularını yer almalıdır.

● **Mesleki Yetenek:** Standardın 42. paragrafında denetim mesleği için eğitim ve gelişim programında bulunması gereken mesleki yetenekler sayılmıştır. Buna göre denetçilerin sahip olması gereken yetenekler; problem tanımlama ve çözme, teknik araştırmalar yapabilme, verimli takım çalışması, kanıt toplama ve değerlendirme, yazılı, sözlü, resmi ve gayri resmi iletişim, ilgili denetim standartları ve önerileri uygulayabilme, finansal raporlama standartları uygulamasını değerlendirme, kritik analiz ve soruşturma kapasitesi, mesleki şüphecilik, mesleki yargı, anlaşmazlıkları çözüm ve çatışmalara karşı koymadır (IES 8: paragraf 42).

● **Mesleki Değer, Etik ve Davranışlar:** Muhasebeci ve denetçilerin sahip olması gereken mesleki değer, etik ve davranışlar IES 4'de açıklanmıştır. IES 4'e göre bir eğitim programında yer alması gereken asgari un- surlar; etiğin doğası, temel etik ilkeler, etik yaklaşımları, mesleki yeterlilik ve güvenilirlik, etiğin avantaj ve sıkıntıları, temel etik ilkelere uyma, teknik standartlarla ilgili mesleki davranış ve uygulamalar, bağımsızlık, şüphecilik, hesap verebilirlik, kamu beklentileri, etik ve sosyal sorumluluk, etik ve hukuk, toplum ve meslekte sıkça görülen etik olmayan davranışların sonuçları, iyi yönetim ve işletme ile ilgili etik, meslek

mensubu çıkar çatışmaları ve etik ikilemler olarak sayılmıştır (IES 4: paragraf 16). Öncelikli olarak denetçilerin bu ilkelere uygun davranması beklenmektedir. Denetçiler, etik yaklaşımını, temel etik ilkeleri, etik olmayan davranışların sonuçlarını ve etik ikilemlerin çözümünü mesleki kariyer sürecinde rehber olarak almalıdır. Denetçi yeterliliğinin alınmasından sonra da etik konusu öğrenilmeye devam edilmelidir (IES 8: paragraf 45–50). Ayrıca IFAC muhasebe mesleği için temel etik ilkeleri; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki özen ve titizlik, güvenilirlik ve mesleki davranış olarak belirlemiştir (IFAC, 2005: 4–14). Denetçilerin gerek JES ve gerekse IFAC tarafından yapılan etikle ilgili düzenlemelere uyması gerekir.

●**Uygulama Tecrübesi:** Profesyonel muhasebeciler denetçi olmadan önce uygulama tecrübesi dönemini (staj süresi) tamamlamalıdır. Bu süre denetçilerin gerekli mesleki bilgi, mesleki yetenek, mesleki değer, etik ve davranışları kazanmasını sağlayacak uzunlukta olmalıdır. Staj süresinin büyük bir kısmı denetim alanında olmalıdır. Staj profesyonel muhasebeci belgesinin alınması sürecinde yapılabileceği gibi belgenin alınmasından sonra da olabilir (JES 8: paragraf 54–57). IES 8’de staj şartlarına ilişkin açıklanan amaçlar JES 5 ile örtüşmektedir. JES 5’te profesyonel muhasebeciler için staj şartları ayrıntılı şekilde açıklanmıştır. Staj süresi adayların kariyer gelişimi ve mesleki yeterlilik için gerekli bilgi, beceri ve mesleki değerleri kazanmış olduklarını göstermeye yetecek kadar uzun olmalıdır. Buna göre staj süresi en az 3 yıl olmalıdır. Mesleki eğitimle ilgili lisansüstü eğitim 12 aydan fazla olmamakla birlikte staj süresini azaltabilir (IES 5: paragraf 11–12). IES 8’e göre denetim mesleği için uygulama süresi sorumlu ortak gözetiminde en az 3 yıl olmalı, bu sürenin en az 2 yılı finansal tablolar denetimi alanında geçirilmelidir. Meslek örgütü 3 yıllık staj süresi şartını kabul etmek zorunda değildir ancak staj süresinde denetçinin gerekli tecrübe ve nitelikleri kazandığını göstermek durumundadır. (IES 8: paragraf 58).

Sürekli Mesleki Gelişim: Denetçi ve profesyonel muhasebecilerin sürekli mesleki gelişim çerçevesinde uyması gereken kurallar IES 7’de açıklanmıştır. IFAC üyesi meslek örgütü denetçiler veya denetçi olmayı düşünen muhasebeciler için sürekli mesleki gelişim çalışması yapmalıdır (IES 8: paragraf 61-62). IES 7’ye göre meslek mensupları en az 60 saati kanıtlanabilir olmak kaydıyla ilgili mesleki gelişim konusunda 3 yılda 120 saat eğitim almalıdır (IES 7: paragraf 34).

Değerlendirme: Denetim görevi alınmadan önce mesleki yetenek ve yeterlilik değerlendirilmelidir. Değerlendirme yeterlilik sınavı ile olabilir. Sınav ve değerlendirme süreci mesleki bilgi, mesleki yetenek, mesleki değer, etik ve davranışları tam olarak gösterecek kapsamda olmalıdır. Değerlendirme IFAC’a üye meslek örgütü, diğer bir örgüt (eğitim organizasyonu, devlet, düzenleyici otorite, meslek örgütü gözetiminde görevli bir kurum), denetim organizasyonu veya bunların birleşiminden oluşan bir sistem tarafından yapılır (IES 8: paragraf 63–65).

3. TÜRKİYE'DE DENETİM MESLEĞİ VE DENETİM MESLEĞİ'NİN IES-8 KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Türkiye'de Denetim Mesleği

Türkiye'de bağımsız denetim uygulamalarının geçmişi çok eski değildir. İMKB'nin faaliyete geçmesi ve izleyen yıllarda banka ve diğer finansal kuruluşların talepleri, bağımsız denetimin başlaması ve gelişmesinde önemli etken olarak kabul edilebilir. 1987 yılında bankacılık sektörü için bağımsız denetimin zorunlu hale getirilmesi ile ilk zorunlu denetim uygulaması başlamıştır (Devlet Bakanlığı, 1987; Devlet Bakanlığı, 1991). Bu tarihten önce çeşitli yatırımcıların ve kuruluşların özel istekleri doğrultusunda denetim faaliyetlerinin yapıldığı bilinmektedir. Sonraki yıllarda denetimin kapsamı genişletilmiş, 1989 yılında halka açık şirketler için bağımsız denetim uygulaması zorunlu hale getirilmiştir (SPK, 1987). Bu süreçte bağımsız denetim yapacak kişi ve kuruluşların yetkilendirilmesi ve faaliyetlerinin yürütülmesini düzenleyen tebliğ ve yönetmelikler yürürlüğe girmiştir.

Denetim mesleği ilk olarak 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ile tanımlanmıştır. Ancak ilgili kanunda denetim mesleğinin yürütülmesi, denetime ilişkin standart ve ilkelere ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır (TURMOB, 1989).

Bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yapılmaktadır. Sermaye piyasasında bağımsız denetim uygulamasının temeli 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve 4.3.1996 tarihli ve 22570 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Seri: X No: 16 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ" dayanmaktadır (Küçüksözen, 2002: 50). SPK tarafından bağımsız denetime ilişkin yapılan başlıca diğer düzenlemeler:

Seri: X No: 19 sayılı Tebliğ Değişikliği, **Seri: X No: 21** sayılı Tebliğ Değişikliği, **Seri: XI No: 16** sayılı Uluslararası Denetim Standartları İle Uyumlaştırma Çalışmaları Tebliği, **Seri: X No: 22** sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ ve **Seri: X No:23** sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğdir (Dönmez vd. 2005:63). Hangi işletmelerin denetime tabi olduğu **Seri: X No: 22** sayılı tebliğde açıklanmıştır. Bu işletmelerin denetimini SPK'nın yetki verdiği denetim şirketleri yapmaktadır.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK) bankacılık sektöründe bağımsız denetime ilişkin standartları belirlemek amacıyla oluşturduğu "Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik" ve "Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik" 31.01.2002 tarih ve 24657 sayılı resmi gazetede yayınlanmıştır (BDDK, 2002). Ayrıca 1 Kasım

2006 tarih ve 26333 sayılı resmi gazetede "Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik" yayınlanmıştır (BDDK, 2006).

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı gibi kurumlar; kendi yetki ve sorumluluk alanlarında faaliyet gösteren kurum ve kuruluşların denetimini üstlenecek şirketlerin kuruluş, yetkilendirme ve faaliyetleri ile uymaları gereken mesleki ve etik standartları belirleyen ayrı düzenlemeler yapmaktadırlar. Farklı kurumlar tarafından farklı düzenlemelerin yapılması ve standartların belirlenmesi, uygulamada karmaşıklığa neden olmaktadır (Coşkun, 2008: 1). Yapılan bir araştırmaya göre denetçiler bu karmaşıklıktan şikâyetçi durumdadırlar (Dönmez ve Ersoy, 2006: 69-91).

3.2. Türkiye’de Denetim Mesleği’nin IES 8 Kapsamında Değerlendirilmesi

Denetimden geçmiş finansal tablolardan yararlanan kişilerin tabloların objektifliğini değerlendirme konusunda yeterli bilgi, beceri ve zamana sahip olmadıkları varsayılmaktadır. Finansal tabloların denetiminin ekonomik yaşamdaki önemi nedeniyle denetim çalışmalarının belirli bir kalitede yürütülmesi gerekmektedir. Belirli nitelikleri taşımayan bir denetim çalışması ve bunun sonucunda hazırlanan denetim raporları beklenen faydayı sağlamayacaktır. Bu tür denetimler karar vericilerin yanılmasına ve denetçinin sorumlu duruma düşmesine neden olabilir. Bu nedenle denetimi gerçekleştiren her meslek üyesinin gerekli dikkat ve özeni göstererek kaliteli bir denetim yapması gerekir (Dönmez vd., 2005: 53).

Denetim mesleğinin kamu ile mükellef çıkarları arasında kalması ve parasal işlemlerle ilgili olması meslek üzerindeki baskıları arttırmaktadır. Ekonomik ve ticari yaşamın sağlıklı işleyebilmesi için muhasebe mesleğine ilişkin başta etik olmak üzere çeşitli kuralların oluşturulması gerekmektedir (Ergün ve Gül, 2005; Tükenme ve Kutay, 2005). Muhasebe eğitiminde kalitenin artırılması için faaliyet gösterecek akreditasyon ve kalite çalışmalarını kurumsal olarak yürütecek organizasyonlar geliştirilmelidir (Aydın vd., 1999: 217). Örneğin muhasebe ve denetim standartlarında olduğu gibi Türkiye Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu şeklinde bir kurul oluşturulabilir.

Aşağıda TÜRMOB ve SPK tarafından yapılan düzenlemeler IES 8 kapsamında değerlendirilmiştir.

3.2.1. TÜRMOB Tarafından Yapılan Düzenlemeler

TÜRMOB tarafından yapılan ve muhasebe ve denetim mesleğine yön veren en önemli düzenleme 3568 sayılı kanundur. 01.06.1989 tarih ve 20194 sayılı resmi gazetede yayınlanan bu kanunun amacı işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat **çerçevesinde denetlemeye,**

değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, "Serbest Muhasebecilik", "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir (madde 1).

Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumlu olarak hazırlanıp sunulmuş olduğunu saptamak amacıyla yürütülen denetim çalışmasını yapma yetkisi kanunun 2. maddesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere ve Yeminli Mali Müşavirlere tanınmıştır. Bunun yanında kanunun 12. maddesinde Yeminli Mali Müşavirlere gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin finansal tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelenmiş bulunduğunu tasdik etme yetkisi tanınmıştır (Güredin, 2007: 35-36).

3568 sayılı kanunda değişiklik yapan 5786 sayılı kanun ile bazı maddelerde değişiklik yapılmıştır. Getirilen en büyük yenilik staj süresinin 3 yıla çıkartılması ve Serbest Muhasebecilik mesleğinin kaldırılmasıdır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmak için gerekli genel şartlar kanunun 4. maddesinde, özel şartlar da 5. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre meslek mensubu olabilmenin özel şartları şunlardır:

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.
- Staj amacıyla Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir yanında ya da şirketlerinde 3 yıl çalışmış olmak.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavını kazanmış olmak.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ruhsatını almış olmak.

Kanunun 9. maddesinde Yeminli Mali Müşavir olabilmenin özel şartları açıklanmıştır. Buna göre:

- En az 10 yıl Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik yapmış olmak,
- Yeminli Mali Müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- Yeminli Mali Müşavir ruhsatını almış olmak, şartları aranır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından 3 Ocak 1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 21. 11. 2007 tarih ve 26707 sayılı Resmi Gazete'de yapılan değişiklik yönetmeliği ile Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin çalışma usul ve esasları açıklanmıştır. Yönetmeliğin 4. maddesinde meslek unvanı ve

yeterlilik ilişkisi “Mesleki unvanları alarak, kanunun belirttiği mesleki yeterliliği kanıtlamış olan meslek mensupları meslek unvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır bir şekilde hareket etmek zorundadırlar” şeklinde açıklanmıştır. 5. maddeye göre mesleki bilgi, mesleki konularda eğitim yapılarak geliştirilir, bu eğitim çalışmaları Birlik ve Odalarca yürütülür. Yönetmeliğin 6–10.maddelerinde meslek mensuplarının sahip olması gereken özellikler; dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık, sır saklama, sorumluluk, bağımsızlık ve haksız rekabet olarak sayılmıştır. Yönetmeliğin üçüncü bölümünde denetimle ilgili usul ve esaslar açıklanmıştır.

3.2.1.1. Mesleki Yeterlilik ve Davranışlar

Mesleki yeterliliğin ölçülmesinde sınavlara ilişkin düzenleme 16.01.2005 tarih ve 25702 sayılı resmi gazete’de yayımlanan “Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği”nde yapılmıştır (TÜRMOB, 2005).

Yönetmeliğin 7. maddesine göre Yeminli Mali Müşavirlik sınavı; en az 10 yıllık Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik dönemi sonunda, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavı ise; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir adayları için staj sonunda yapılır. Yeminli Mali Müşavirlik sınavları yılda iki kez, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavları ise yılda üç kez yapılır.

9. maddeye göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavına girebilmek için, aday meslek mensubunun stajı tamamlamış ve yanında veya denetim ve gözetiminde staj yaptığı meslek mensubundan staj değerlendirme notu olarak en az 100 üzerinden 60 almış olması gerekir.

Yönetmeliğin 14. maddesinde sınav konuları açıklanmıştır. Buna göre Yeminli Mali Müşavirlik sınav konuları; ileri düzeyde finansal muhasebe, finansal yönetim, yönetim muhasebesi, denetim, raporlama ve meslek hukuku, revizyon, vergi tekniği, gelir üzerinden alınan vergiler, harcama ve servet üzerinden alınan vergiler, dış ticaret ve kambiyo mevzuatı, sermaye piyasası mevzuatıdır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınav konuları; finansal muhasebe, finansal tablolar ve analizi, maliyet muhasebesi, muhasebe denetimi, vergi mevzuatı ve uygulaması, hukuk, muhasebecilik ve mali müşavirlik meslek hukukudur.

19.10.2007 tarih ve 26675 sayılı resmi gazetede yayınlanan “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelikte meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde uymaları gereken etik ilkeler açıklanmıştır (TÜRMOB, 2007). Yönetmeliğin 1. maddesinde temel etik ilkeler; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış olarak sayılmıştır. Bu ilkeler Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Etik Komitesi (International Federation of Accountants’ Ethics Committee) tarafından Haziran 2005’te yayınlanan Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kodlar (Code of Ethics for Professional

Accountants) adlı çalışmada da benzer şekilde sayılmıştır (IFAC, 2005: 1-98).

Yönetmeliğin 11. maddesine göre mesleki yeterlilik iki aşamada ele alınabilir. Birincisi mesleki yeterliliğin elde edilmesidir. Mesleki yeterliliğin elde edilmesi kanunda belirtilen mesleğe giriş şartlarının sağlanmasını gerektirir. İkincisi mesleki yeterliliğin korunması olup mesleki konuların, meslek hayatıyla ilgili ulusal ve uluslararası gelişmelerin sürekli olarak izlenmesini ve anlaşılmasını gerekli kılar. Bu bağlamda meslek içi eğitim programları meslek mensubunun etkin olarak faaliyetlerini sürdürmesini sağlar.

Yönetmeliğin 16-17. maddelerinde mesleki davranış açıklanmıştır. Buna göre mesleki davranış ilkesi meslek mensuplarına, mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlardan kaçınma ve ilgili kanun ve düzenlemelere uyma yükümlülüğünü getirmektedir. Mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlar tüm gerekli bilgilere sahip üçüncü kişi ya da grup tarafından mesleğin adını olumsuz etkileyeceği düşünülen davranışları kapsar. Meslek mensubu kendisinin ve işinin tanıtımını yaparken mesleğe zarar vermemelidir. Meslek mensubu; dürüst ve güvenilir olmalı, sunduğu hizmetler, sahip olduğu özellik ve iş tecrübeleri ile ilgili abartılı iddialarda bulunma- malı ve diğer meslek mensuplarına yönelik doğrulanmamış karşılaştırmalar ve küçültücü göndermeler (atıflar) yapmamalıdır.

3.2.2 SPK Tarafından Yapılan Düzenlemeler

SPK Seri X No: 22 sayılı tebliğin 4. maddesinin a, b ve c şıklarında bağımsız denetçi, bağımsız denetim ve bağımsız denetim kuruluşunu tanımlamıştır (SPK, 2006). Buna göre bağımsız denetçi; "bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetimle görevlendirdiği her kademedeki denetim elemanı" olarak ifade edilmiştir. Bağımsız denetim kuruluşu ise; "bu tebliğde belirtilen şartları taşıyan ve kanun uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkilendirilen kuruluşlardır".

Tebliğe göre bağımsız denetim ile yetkilendirilecek denetim kuruluşlarının sahip olması gereken özellikler şunlardır:

- Anonim şirket şeklinde kurulmalı ve hisse senetleri nama yazılı olmalı,
- Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresi bulunmalı,
- Esas sermayenin en az yüzde 51' i sorumlu ortak baş denetçiye ait olmalı,
- Sadece bağımsız denetim ve mesleki alanda faaliyet göstermeli,
- Donanım ve organizasyon açısından denetim çalışmalarını yürütecek düzeyde bulunmalı,
- Mesleki sorumluluk sigortası yaptırmalı,
- Ortaklar gerçek kişi olmalı,
- 3568 sayılı kanuna göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir unvanı almış olmalı ya da yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olmalı,

- Sermaye piyasasında bağımsız denetim lisans belgesine sahip olmalı,
- Müflis olmamalı,
- Yüz kızarıcı suçtan mahkum olmamalı,
- Türkiye’de yerleşik olmalı,
- Çalışılan denetim kuruluşunda tam zamanlı görev yapmalı,
- Sorumlu ortak baş denetçi mesleki deneyim süresinin en az iki yılını denetim kuruluşun- da fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi unvanı ile tamamlamış olmalı.

3.2.2.1. Bağımsız Denetçilerin Nitelikleri

Seri X No: 22 sayılı tebliğin ikinci bölümünde bağımsız denetçilerin sahip olması gereken nitelikler; denetçi unvanları, mesleki yeterlilik, mesleki yeterliğin sağlanması ve geliştirilmesi, hizmet içi eğitim ve refakat çalışması ve tam zamanlılık olarak sayılmıştır.

•Bağımsız denetçi unvanları: Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan bağımsız denetçilerin unvanları; sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi ve denetçi yardımcısıdır. Sorumlu ortak baş denetçi bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup baş denetçi unvanını haiz ve bağımsız denetim çalışmasını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişidir. Baş denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 10 yıl, kıdemli denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 6 yıl ve denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 3 yıl mesleki deneyim şarttır. Denetçi yardımcılığında geçen süre bu hesaplamada dikkate alınır. Bilgi, deneyim ve yetenekleri bir üst kademeye gerektirdiği nitelikte olmayanlar sürelerini doldursalar dahi bağımsız denetim kuruluşunun yetkili organlarıncaya bir üst unvana terfi ettirilemezler (madde 6). 13 Aralık 1987 tarih ve 19663 sayılı resmi gazetede yayımlanan "Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelikte denetçilere ilişkin özellikler açıklanmıştır (SPK, 1987). İlgili yönetmeliğin 10. maddesinde görevlendirilecek bağımsız denetleme kuruluşlarının genel müdür ve yardımcıları ile yönetim kurulu başkan ve üyelerinin hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, işletmecilik veya bankacılık alanında en az üç yıllık yüksek öğrenim görmüş olmaları, kendi alanlarında en az 10 yıl deneyimlerinin bulunması veya SPK tarafından uygun görülme kaydıyla yabancı ülkelerde bağımsız denetleme yapma yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları gerektiği açıklanmıştır. Denetçilerin ise hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, işletmecilik veya bankacılık alanında en az üç yıllık yüksek öğrenim görmüş olmaları, bağımsız denetleme yapabilecek bilgi, deneyim ve yetenek sahibi olmaları ve muhasebe, vergi, banka ve kambiyo, işletme analizi, organizasyonu ve denetlemeleri konularından birinde veya birkaçında en az 5 yıllık deneyimlerinin bulunması veya yabancı ülkelerde bağımsız denetleme yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları gerektiğinin altı çizilmiştir.

•Mesleki yeterlik: Bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçilerde mesleki yeterliliği aramak ve sağlamak zorundadırlar. Mesleki yeterlik;

lisans düzeyinde ve sonrasında alınan eğitim ve öğrenim ile mesleki deneyimin bağımsız denetim yapabilecek düzeyde olmasını ifade eder. Yapılacak bağımsız denetim sonuçlarından yararlanacak olan tüm ilgili taraflar, bağımsız denetçilerin mesleki bakımdan yeterli olmalarını bekleme ve arama hakkına sahiptirler. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti sunmak ve müşterin bu yükümlülüğü yerine getirmelerini beklediğini bilincinde olmak zorundadırlar (madde 7). SPK' nın denetçiler için istemiş olduğu 3568 sayılı kanuna göre unvan almış olma ve denetim lisans belgesine sahip olma mesleki yeterlilik anlamında değerlendirilebilir.

●Mesleki yeterliğin sağlanması ve geliştirilmesi: Bağımsız denetim kuruluşları denetçi yardımcılarının işe alınmasında, mesleki eğitime yeterli bir temel oluşturacak lisans düzeyinde eğitim gördüklerini araştırmak, gerekli mesleki eğitim ve deneyimi kazandıracak önlemleri almak, bağımsız denetçi sıfatı verilecek denetçi yardımcılarında bir önceki maddede öngörülen mesleki yeterliğin varlığını, mülakat sonuçları, kurs değerlendirme tutanakları, tezkiyeler, bağımsız denetim kuruluşunca veya ilgili meslek kuruluşlarınca yapılan sınav sonuçları gibi belgelerle saptamak zorundadırlar. Bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçilerin mesleki gelişmelerini sürekli kılacak önlemleri almakla da yükümlüdürler. Bağımsız denetçiler kendilerinin ve yanlarında çalışan denetçi ve denetçi yardımcılarının mesleki yeterliklerinin sağlanması, korunması ve geliştirilmesinden sorumludurlar. Bağımsız denetçi ve denetçi yardımcılarının yetişmesinde kendi gayret ve çalışmaları esastır. Bu amaçla her düzeydeki bağımsız denetçi ve denetçi yardımcısı, mesleki yeterliğin bir gereği olarak bağımsız denetim mesleği ile ilgili mevzuatı, ulusal ve uluslararası gelişmeleri ve yayınları, düzenlenen kurs, seminer ve konferansları izlemek zorundadır. Mesleki yeterliğe ulaşamayan veya bu özelliklerini kaybeden bağımsız denetçilerin işine son verilir, durum en geç 6 iş günü içinde kurula bildirilir (madde 8).

●Hizmet içi eğitim ve refakat çalışması: Bağımsız denetim kuruluşları, mesleki deneyime sahip olmaksızın ilk kez işe aldıkları denetçi yardımcılarını staja tabi tutarlar. En az fiilen 2 yıl süren bu staj döneminde denetçi yardımcılarını, 4 ay süre ile muhasebe ve bağımsız denetim teori, standart ve teknikleri, finansal analiz, iç kontrol, bilgi işlem, para ve sermaye piyasası, şirketler hukuku, kurumsal yönetim, ticaret hukuku, vergi mevzuatı ve bankacılık konularında eğitime tabi tutulurlar. Bu eğitimin sonuçları, bağımsız denetim kuruluşlarınca veya ilgili meslek kuruluşlarınca yapılacak sınavla değerlendirilir. Bu kurslar, toplam 200 saatten az olamaz. Bağımsız denetim kuruluşları, denetçi yardımcılarının eğitimleri için müşterek eğitim programları ve sınavlar düzenleyebilirler. Staj döneminde, denetçi yardımcılarının birden çok işte ve birden çok denetçi kontrolünde çalıştırılması için her türlü önlem alınır. Denetçilerin birden fazla denetçi yanında ve eşliğinde çalışması ve hizmet içi eğitimin sürdürülmesi çok önemlidir. Mesleki yeterliliğin geliştirilmesi için sürekli eğitim programları düzenlenerek denetçi yardımcılarını eğitime tabi

tutulmalıdır. Bu program sorumlu ortak baş denetçinin gözetim ve sorumluluğunda planlı ve düzenli olarak yürütülmelidir (madde 9; Güredin, 2007: 38).

Tam zamanlılık: Tam zamanlılık, bağımsız denetçilerin mesleki yeterliğinin sağlanması ve geliştirilmesiyle denetim kalitesinin artırılması ve kurumsallığın sağlanması açısından mevcut çalışma ortamında sürekli faaliyet gösterilmesini ifade eder. Bu kapsamda denetim kadrosunda yer alan bağımsız denetçilerin denetim kuruluşunda tam zamanlı olarak görev yapmaları zorunludur. Tam zamanlılık denetçilerin yarı zamanlı eğitmen ya da öğretim görevlisi olarak hizmet vermelerine engel teşkil etmez (madde 10).

Gözetim ve koordinasyon: Sorumlu ortak baş denetçi denetim programının uygulanmasından ve denetim çalışmalarının yeterli ve etkin bir şekilde gözetim ve koordinasyonundan sorumludur. Bu sorumluluk, denetçilerin faaliyet hakkında bilgilendirilmesi ve yönlendirilmesini, bu kişilerin görev ve sorumluluklarının açıkça belirlenmesini, yürütülen faaliyetin süreç içinde sık sık gözden geçirilmesini, çalışmalarla ilgili olarak ortaya çıkan sorunların çözümlenmesini ve gerekli kayıt düzeninin sağlanmasını kapsar. Denetim kuruluşları yaptıkları işin kalitesinin korunması ve artırılması amacıyla yürütülmekte olan denetim işinin gözetiminde bulunarak, ulaşılan sonuçlar ve denetim sırasında alınan önemli kararların objektif bir şekilde değerlendirilmesini yaparlar. Denetimin kontrolü ile görevlendirilen denetçiler de denetim çalışmasının gözetimini yaparlar. Bu süreçte denetimden sorumlu ekibin bağımsızlık konusunda yaptığı değerlendirmeleri inceleyerek riskleri belirlerler, yeterli danışmanlık hizmeti alınıp alınmadığını kontrol ederler, kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasına ilişkin hususlarda konuyla ilgili çalışma kâğıtları ve raporları inceleyer. Bağımsız denetim kuruluşları ayrıca belirli dönemler itibarıyla tamamlanan denetim çalışmalarının kalite kontrolünü bu tebliğin 4. kısım hükümleri çerçevesinde yaparlar. Denetçiler öncelikle kalite kontrol politikalarını oluşturmak ve süreçleri belirlemek zorundadırlar (madde 20).

Etik İlkeler: Tebliğin üçüncü bölümünde bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin uyacakları etik ilkeler; mesleki şüphecilik, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik, ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, reklam yasağı, sır saklama yükümlülüğü ve karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet olarak sayılmıştır (madde 11–18).

Türkiye’de denetim mesleği; belgelendirme, mezuniyet şartları, bilgi birikimi, sahip olunması gereken yetenekler, mesleki değer, etik ve davranışlar, staj şartları, sürekli mesleki gelişim, mesleki yetenek ve yeterliliğin değerlendirilmesi konularında IES çerçevesinde değerlendirildiğinde elde edilen sonuçlar tablo 1 ’de gösterilmiştir.

Tablo 1: Denetçinin Sahip Olması Gereken Özelliklerin Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması

	IES-8	3568 Sayılı Kanun	SPK Mevzuatı
Profesyonel muhasebeci belgesini alma.	√	√	√
Lisans veya buna eşdeğer bir derece.	√	√	√
Denetim, finansal raporlama ve bilgi teknolojileri konularında bilgi birikimi.	√	?	?
Denetçilerin sahip olması gereken yetenekler.	√	√	√
Mesleki değer, etik ve davranışlar.	√	√	√
3 yıllık uygulama tecrübesi.	√	√	√
Sürekli mesleki gelişim çerçevesinde sürekli eğitim.	√	√	√
Mesleki yetenek ve yeterliliğin değerlendirilmesi.	√	√	√

Elde edilen sonuçlara göre denetçilerin sahip olması gereken özellikler birkaç ayrıntı dışında (Denetim, finansal raporlama ve bilgi teknolojileri konularında bilgi birikimi) IES-8, TÜRMOB ve SPK mevzuatında benzer şekilde ele alınmıştır.

4. SONUÇ

8 numaralı IES' de denetçilerin sahip olması gereken özellikler, mesleki yeterlilik sınavı öncesi uyulması gereken şartlar, yeterlilik sınavının nasıl yapılması gerektiği, yeterlilik sonrası alınması gereken eğitimler ve diğer düzenlemeler açıklanmıştır. Standarda göre denetçilerle ilgili dikkati çeken noktalar şu şekilde özetlenebilir:

- Denetçiler için gerekli yeterlilik şartları; genel şartlar, bilgi içeriği, mesleki yetenekler, mesleki değer, etik ve davranışlar, uygulama tecrübesi, sürekli mesleki gelişim ve değerlendirme olarak sayılmıştır.
- Denetim mesleği için gerekli yeteneklerin kazandırılması ve sürdürülmesi için gerekli eğitim ve gelişim şu alanları kapsamaktadır:
Akademik kurumlardan veya meslek örgütlerinin programlarından alınan ileri mesleki eğitim, İş üzerinde eğitim ve deneyim programı, İş hayatının dışında eğitim, Mesleki gelişim kurs ve faaliyetlerini devam ettirme.
- Denetçiler üniversitelerden lisans derecesi veya buna eşdeğer bir dereceye sahip olmalıdır.
- Denetçiler profesyonel muhasebeci belgesini almış olmalıdır.
- Denetçilerin eğitim ve gelişim programının içeriğinde olması gereken bilgiler; ileri düzeyde denetim, ileri düzeyde finansal muhasebe ve raporlama ve bilgi teknolojileridir.
- Denetçiler problem çözme, takım çalışması, kanıt toplama ve değerlendirme, iletişim, mesleki şüphecilik gibi yeteneklere sahip olmalıdır.

- Denetçiler çalışmalarını sürecinde çeşitli mesleki değer, etik ve davranışlara sahip olmalıdır. Gerek staj döneminde gerekse yeterlilik belgesinin alınmasından sonra etik konusu hayat boyu öğrenme ve hayat felsefesi olarak görülmelidir. Denetçiler gerek ulusal gerekse uluslar arası alanda etikle ilgili yapılan düzenlemelere uymalıdır.
- Büyük bir kısmı denetim alanında olmak kaydıyla ortalama en az üç yıllık bir staj dönemi tamamlanmalıdır. Staj süresi denetçilerin gerekli mesleki bilgi, yetenek, değer, etik ve davranışları kazanmasını sağlayacak uzunlukta olmalıdır.
- Denetçiler mesleğin ve verilen hizmetin kalitesini etkileyen gelişmeleri hayat boyu öğrenmelidir. Denetçiler hayat boyu öğrenme kapsamında kendilerini sürekli geliştirmelidir. Meslek örgütleri de üyeleri için sürekli mesleki gelişim çalışması yapmalıdır.
- Denetçilerin mesleki yeterliliğinin tespit edilmesinde değerlendirme sürecinden geçmesi gerekir. Bu değerlendirme süreci yeterlilik sınavıdır. Türkiye’de denetim mesleğine ilişkin yapılan düzenlemeler IES 8 kapsamında değerlendirildiğinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılabilir: Türkiye’deki denetim mesleğiyle ilgili; belgelendirme, mezuniyet şartları, bilgi birikimi, sahip olunması gereken yetenekler, mesleki değer, etik ve davranışlar, staj şartları, sürekli mesleki gelişim, mesleki yetenek ve yeterliliğin değerlendirilmesi açısından IES’ e benzer düzenlemelerin yapıldığı söylenebilir. Düzenlemelerde bilgi teknolojileri konusuna pek yer verilmemiştir. Denetçilerin bilgi teknolojileri konusunu gerek eğitim sürecinde, gerek yeterlilik aşamasında gerekse sürekli eğitim sürecinde öğrenebilmesi için gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. 3568 sayılı Kanununda staj süresinin 3 yıla çıkarılmış olması uluslararası uygulamalara uyum anlamında olumlu bir düzenlemedir. Denetçiler başta olmak üzere denetim ile ilgili tüm kişi ve kurumlar tarafından denetim mesleğinin kalitesini arttırmak amacıyla sürekli mesleki gelişim ve sürdürülebilir kalite anlayışı rehber kabul edilmelidir.

KAYNAKÇA

Arkan, Ergin ve Grant Thornton, “Profesyonel Muhasebeciler için Uluslar arası Eğitim Standartları Önerisi”, www.gtturk.com/data_haber_O1.htm-15k, 23.03.2008.

Aydın Davut, Timur, Necdet ve Banu Başar, “Muhasebe Eğitiminde Dünya Standartları ve Türkiye’de Muhasebe Eğitiminin Gelişimi İçin Çözüm Önerileri”, 23. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 12-16 Mayıs 1999, Muğla.

BDDK, Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” ve “Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik, 31.01.2002 tarih ve 24657 Sayılı Resmi Gazete.

BDDK, Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik, 01.11.2006 tarih ve 26333 Sayılı Resmi Gazete.

Coşkun,Aslan,“Denetim”,
www.tmud.org.tr/yayınlar/denetim_aslancoskun.doc, 25.03.2008, s.1.
Devlet Bakanlığı, Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ,
16.1.1987, 19343 Sayılı Resmi Gazete,
Devlet Bakanlığı, “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin 2 Numaralı
Tebliğ”, 9.3.1991, 20809 Sayılı Resmi Gazete.
Dönmez, Adnan, Berberoğlu, P. Başak ve Ayten Ersoy, “Ülkemiz Bağımsız
Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim
Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim
Standartlarıyla Karşılaştırılması”, 2005, Akdeniz İ.İ.B.F.Dergisi, (9), ss.52-
78.
Dönmez, Adnan ve Ayten Ersoy, “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış
Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”,
Ahmet Yesevi Üniversitesi, Bilig Dergisi, Kış 2006, Sayı: 36, ss.69-91.
Ergün, Halil, Gül Kudret, “Muhasebe Mesleki Etik Kuralları ve Bu Kuralların
Meslek Mensuplarının Algılanışı”, Muhasebe ve Finansman, Ocak 2005.
Güredin, Ersin, “Denetim ve Güvence Hizmetleri”, Ankan Yayınları,
İstanbul 2007, s.10
IAESB, IES 4: Professional Values, Ethics and Attitudes, pp.59-65.
IAESB, IES 5: Practical Experience Requirements, pp.66-72.
IAESB, IES 8: Competence Requirements for Audit Professionals, July
2006, pp.1-22.
IAESB, Strategic and Operational Plan: 2007-2009, Exposure Draft,
February 2007,28, p.7.
IAESB, IES 7: Continuing Professional Development: A Program of
Lifelong Learning and Continuing Development of Professional
Competence, May 2004, pp.1-12.
IAESB, İntroduction to İnternational Education Standards,
<http://www.ifac.org/EducationResources.php> 11 Publications,
12.02.2008, p3!
IFAC, Code of Ethics for Professional Accountants, NY, June 2005, p.4-14.
IFAC, <http://www.ifac.org/Store/Category.tpl?Category=Education>,
10.06.2008.
IFAC, IFAC Education Committee Publishes First İnternational Education
Standards, Newsletter on IFAC Education Standards in October 2003,
http://www.ifac.org/EducationDownloads/education_Brochure_10_03.pdf, 17.02.2008.
IFACEC, İnternational Federation of Accountants’ Ethics Committee, Code
of Ethics for Professional Accountants, June 2005, pp.1-98
Köse A. K. ve Fatih Yılmaz, “Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC’ın Mesleki
Kuralları”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyumio6Sempozyunij1oturumlO2FatihYilmazAhmetKose.pdf>, 12.09.2007.

MUHASEBECİLİK VE MALİ MÜŞAVİRLİK HİZMETLERİNDE KDV'NİN DOĞDUĞU TARİH

Abdullah TOLU
Rekabet Kurumu Bütçe ve
Muhasebe Müdürü

I- GİRİŞ

Bilindiği üzere, muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetlerinin KDV karşısındaki durumu, Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre belirlenmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'na göre, muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetleri; şahsi sorumluluk altında, belli bir işverene tabi olmadan kendi nam ve hesabına yapılması halinde serbest meslek kazancı, bir işverene bağlı ve tabi olarak yapılması halinde ise ücret kapsamında değerlendirilmekte ve bu esaslara göre vergilendirilmektedir. Dolayısıyla, şahsi sorumluluk altında, belli bir işverene tabi olmadan kendi nam ve hesabına yapılan muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetleri serbest meslek faaliyeti kapsamında KDV'ye tabi bulunmaktadır. Ancak, bir işverene bağlı ve tabi olarak yapılan muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetleri ise, GVK yönünden ücret kapsamında vergilendirildiğinden, KDV'ye tabi bulunmamaktadır.

Muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetlerinin verginin konusuna girip girmeyeceği konusunda KDV ve Gelir Vergisi Kanunları arasında tam bir uyum söz konusu iken, vergiyi doğuran olay başta olmak üzere pek çok konuda her iki Kanun birbiri ile çelişmektedir. Özellikle bu çelişki, vergiyi doğuran olay konusunda yaşanmaktadır. Şöyle ki, GVK yönünden, muhasebecilik ve mali müşavirlik faaliyetlerinde "tahsilat esası" geçerli olup, bu faaliyetlerden doğan kazancın vergilendirilebilmesi için tahsil edilmiş olması gerekli iken, bu faaliyetlerde KDV yönünden vergiyi doğuran olay, hizmetin ifası ile meydana gelmekte olup, bedelin tahsil edilip edilmemesinin herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Bu durum ise, uygulamada, serbest meslek faaliyeti kapsamında ifa edilen muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetlerinde KDV'nin, hizmet bedelinin tahsil edilmediğine bakılmaksızın aylık dönemler halinde mi yoksa hizmet bedelinin tahsil edildiği dönemde mi beyan edileceği konusunda tereddütlere neden olmaktadır. Ayrıca, yapılan vergi incelemeleri sonucunda, Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde bedelin tahsil edildiği tarihte KDV hesaplayan ve beyan eden mükelleflere cezalı tarhiyatlar yapılması, Gelir idaresi ve yargı organlarının bu konuda farklı özelge ve kararlarının bulunması da, belirtilen tereddütleri iyice artırmaktadır.

Aşağıda, muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetlerinde KDV yönünden vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile verginin beyan edileceği dönem konusu gelir idaresi görüşü ile yargı organı kararlarına yer verilerek incelenecek, bu husustaki kişisel görüşlerimiz belirtilecektir.

II- MUHASEBECİLİK VE MALİ MÜŞAVİRLİK HİZMETLERİNİN DE KDV'Yİ DOĞURAN OLAYIN MEYDANA GELDİĞİ TARİH VE BEYAN DÖNEMİ

A- GELİR İDARESİ'NİN GÖRÜŞÜ Gelir idaresi, "muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetlerinin kısım kısım yapılan hizmet niteliğinde KDV'ye tabi olduğu, KDV yönünden vergilendirmede hizmet bedelinin tahsil edilip edilmemesinin bir öneminin bulunmadığı, bu nedenle hizmet bedelinin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın her vergilendirme dönemi (her ay) itibarıyla müşterilere verilen hizmetlere ait bedellerin tespit edilerek, aylık dönemler halinde beyan edilmesi gerektiği" görüşündedir.

Konu ile ilgili olarak verilen bazı özetlerin özetleri ise aşağıdadır: "Muhasebeciler ve mali müşavirler tarafından verilen hizmetler kısım kısım yapılan hizmet niteliğinde olduğundan ve KDV açısından vergiyi doğuran olay kısım kısım hizmetin yapılması ile meydana geldiğinden, hizmet bedelinin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın her vergilendirme döneminde müşterilere verilen hizmetlere ait bedellerin tespit edilerek, bu bedellere ait KDV'in ilgili dönemlerde beyan edilmesi gerekmektedir."(1)

"Serbest meslek faaliyetinde bulunan yükümlülerin her vergilendirme döneminde müşterilerine verdikleri hizmetlere ait bedelleri tespit edip, bu bedellere ilişkin katma değer vergisini hesaplayarak ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesi ile beyan etmeleri gerekir. Katma değer vergisi işleme yönelik bir vergi olduğundan, bedel tahsil edilmese dahi hizmetin ifa edilmesi yani işlemin gerçekleşmesi vergilemenin yapılması için yeterlidir. Dolayısıyla yükümlülerin ifa ettikleri serbest meslek hizmetlerine ait bedeli tahsil edip etmemeleri Katma Değer Vergisi Kanunu açısından bir hüküm ifade etmemekte olup, vergiyi doğuran olay, hizmetin yapılması ile meydana gelmektedir."(2)

B- DANIŞTAY'IN KONUYA İLİŞKİN KARARLARI

1- Danıştay'ın Kararları: Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Hizmetlerinin Bir Defalık veya Aylık Hizmet Niteliğinde Bulunmadığı, Yapılan Sözleşme Gereği Her Yıl Sonu İtibarıyla Tamamlandığı, KDV'nin de Bu Tarih İtibarıyla Beyanı Gerektiği Danıştay'ın bazı Daireleri tarafından verilen kararlarda, "muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetlerinin bir defalık veya aylık olmadığı, yapılan sözleşme gereği en az bir yıl süreyle müşterilerin muhasebeyle ilgili her türlü iş ve işlemlerin yürütülmesini kapsadığı ve hizmetin bu sürenin sonunda tamamlandığı, bu hizmete ait KDV'nin her yıl sonu itibarıyla beyan edilmesinin yerinde olduğu, bu kapsamda yapılan iş ve hizmetlere ilişkin ücretler için serbest meslek makbuzlarının hizmet süresinin sonunda düzenleneceği" belirtilmiştir. Söz konusu kararların bazılarının özetleri aşağıdadır: "Muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetleri bir defalık veya aylık değil, yapılan sözleşmeye göre en az bir yıl süreyle

müşterilerin muhasebeyle ilgili her türlü iş ve işlemlerini kapsamakta ve hizmet bu süre sonunda tamamlanmaktadır. Yapılan sözleşmeye istinaden, hizmet süresi sonunda (yıl sonu) alınan ücretlere ilişkin olarak serbest meslek makbuzu düzenlenip KDV beyan edildiğinden, beyan dışı bırakılan bir KDV'den söz edilemez. Hizmetin aylık ücret tarifesine göre yapılması durumu değiştirmemektedir."(3)

"Muhasebeci ve mali müşavirlerin yaptıkları sözleşmede, ücretin aylık olarak ödenmesi koşulu getirildiği halde, tahsilatın her ay yapılmadığı durumlarda, tahsilatın yapıldığı ayda serbest meslek makbuzu düzenlenerek KDV beyan edilmesinde yasalara aykırılık bulunmamaktadır."(4)

"Serbest muhasebecilik yapan kişi ile iş sahipleri arasında yapılan sözleşmede hizmet bedelinin Aralık ayında tahsil edilmesinin öngörülmesi halinde, beyan dışı KDV'den söz edilemez."(5)

2- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı: Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Hizmetlerinde KDV'nin Bedelin Tahsili ile Değil Hizmetin Yapılmasıyla Doğduğu, Hizmetin Yapıldığı Tarihin Araştırılarak KDV'nin Doğduğu Tarihin Tespit Edilmesi Gerektiği Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu konu hakkında vermiş olduğu bir Karar'da(6); "serbest meslek Hizmetlerinde KDV yönünden vergiyi doğuran olayın hizmet bedelinin tahsil edildiği tarihte değil, hizmetin yapılmasıyla doğduğunu, bedelin tahsil edilip edilmemesinin KDV yönünden bir önem taşımadığını belirtmiştir. Burada belirtilmesi gereken bir husus ise, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararının, diğer daireleri bağlayıcı bir niteliği bulunmadığıdır. Söz konusu Karar'ın "Karar" bölümü önemine istinaden aynen aşağıdadır: "1998 yılında gerçekleştirilen hizmetlerle ilgili olarak 1999 yılında tahsil ettiği ücretleri, en geç, hizmetin tamamlandığı 31 Aralık 1998 tarihinde beyan etmesi gerektiğinden bahisle salınan cezalı katma değer vergisi, serbest meslek faaliyetinde vergiyi doğuran olayın, verilen hizmetin karşılığını teşkil eden ücretin kısmen veya tamamen tahsil edilmesiyle meydana geleceği gerekçesiyle kaldıran vergi mahkemesi ısrar kararı vergi dairesi müdürlüğü tarafından temyiz edilmiştir.

(1) MB'nin, 23.06.1992 tarih ve 52256 sayılı Özelgesi.

(2) MB'nin, 19.04.1993 tarih ve 0.80/10-190 sayılı Özelgesi

(3) Dn. 9. D.'nin, 23.11.1994 tarih ve E. 1994/2286, K. 1994/4633 sayılı Kararı.

(4) Dn. 11. D.'nin, 08.01.1997 tarih ve E. 1995/5209, K. 1997/61 sayılı Kararı.

(5) Dn. 9. D.'nin, 19.11.1997 tarih ve E. 1996/4318, K. 1997/3655 sayılı Kararı.

(6) Dn. VDDK'nın, 14.04.2006 tarih ve E. 2006/19, K. 2006/92 sayılı Kararı (Karar'ın tam metni için Bkz. Şükrü KIZILOT, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1998, C.8, s.1106).

Uyuşmazlığın çözümü, serbest meslek faaliyetinde, katma değer vergisi açısından, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihin tespitine bağlı bulunmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergiyi doğuran olay" başlıklı 19. maddesinde, vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı belirtilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi" başlıklı 10. maddesinin (a) fıkrasında, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması; (b) fıkrasında da, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi; (c) fıkrasında ise, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükme bağlanmıştır.

1998 yılı işlemleri incelenen yükümlü nezdinde düzenlenen tutanakla, 46 mükellefe hizmet verdiği, 1998 yılında tahsil edilen ve 1998'de tahsil edilmeyip, 1999 yılına devreden ücretler olduğu belirtilmiş, bunları gösterir liste inceleme elemanına ibraz edilmiştir. 1998 yılından 1999 yılına katma değer vergisi dahil (...) TL alacak devrettiği tespit edilmiş, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde yer alan vergiyi doğuran olayın, malın teslimi veya hizmetin ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana geleceği yolundaki düzenleme uyarınca ilgili yılda verilen hizmetin en son 31.12.1998 tarihi itibarıyla gerçekleştiği kabul edilerek, tutanakla belirlenen tutardan katma değer vergisi tenzil edilerek Aralık 1998 dönemi katma değer vergisi matrahına dahil edilmiştir.

Katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana gelmekte olup, ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde, yapılan teslim veya hizmetler yönünden farklı bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Serbest meslek kazancının tespitinde, gelir vergisi açısından tahsilat esasının getirilmiş olmasının da belirtilen hukuki durumu değiştirmeyeceği açıktır.

Bu bakımdan, dava hakkında serbest muhasebecilik faaliyetinde verilen hizmetin yapıldığı tarihin araştırılması ve vergiyi doğuran olayın, hizmetin, yapıldığı tarihte meydana geldiği hususunun gözetilmesi suretiyle yapılacak yargılamayla ulaşılabilecek sonuca göre karar verilmesi gerektiğinden, aksi yoldaki temyize konu ısrar kararında isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile Vergi Mahkemesinin ısrar kararının bozulmasına oybirliği ile karar verildi."

C- KİŞİSEL GÖRÜŞÜMÜZ

Bilindiği üzere, KDV'de vergiyi doğuran olay, verginin konusuna giren işlemin gerçekleşmesi ile meydana gelmekte olup, vergilendirme yapılabilmesi için işlemin gerçekleşmesi yeterli bulunmaktadır. KDV'de

hizmet bedelinin tahsil edilip edilmemesi vergilendirmeye engel teşkil etmemektedir.

Gelir idaresi görüşüne göre, muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetlerinde kısım kısım hizmet kapsamında her ay itibariyle vergiyi doğuran olay meydana gelmekte, KDV'nin de her ay itibariyle beyan edilmesi gerekmektedir. Bu görüşe ise, muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetlerine ilişkin ücretlerin bir tarife ile aylık ücret şeklinde belirlenmesi dayanak olarak gösterilmektedir, Örneğin, aylık KDV ve muhtasar beyannamelerinin verilmesi ile aylık ücrete hak kazanılmakta ve KDV yönünden vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

Muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetleri, yıl içerisinde kesintiye uğramaksızın ve belirli bir zaman dilimi ile sınırlandırılmaksızın ifa edilen bir hizmettir. Yapılan hizmet sözleşmeleri müşterinin en-az bir yıllık muhasebe ile ilgili her türlü iş ve işlemlerini kapsamakta, hizmet yılsonu itibariyle tamamlanmaktadır. Aylık KDV ve muhtasar beyannamelerin verilmesi işlemi, devam etmekte olan bir hizmetin parçaları olup, bu beyannamelerin verilmesi tek başına bir hüküm ifade etmemektedir. Gelir idaresinin ücret tarifelerini esas alarak yaptığı yorum, kısıtlayıcı ve dar kapsamlıdır. Çünkü, muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetleri aylık beyannamelerin verilmesi ya da faturaların ve diğer gider ve hasılat belgelerinin Vergi Usul Kanunu'nda yer alan yasal süreler içerisinde defterlere işlenmesi ile sona ermemektedir.

Kişisel görüşümüze göre, muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetlerinde KDV yönünden vergiyi doğuran olay, prensip olarak yapılan sözleşmelere istinaden hesapların kapatıldığı ve hizmetin tamamlandığı 31 Aralık tarihi diğer bir ifade ile her yılsonu itibariyle meydana gelmektedir(7). Ancak, yapılan sözleşmelerde taraflar aylık ya da üçer aylık dönemler halinde hizmetin verileceği konusunda mutabakata varmışlar ve buna ilişkin bir hükme sözleşmede ayrıca yer vermişlerse, KDV Kanunu'nun 10/c maddesine göre mutabık kalınan bu dönemler itibariyle vergiyi doğuran olayın meydana geldiği kabul edilmelidir. Danıştay Dairelerinin yukarıda özetlerine yer verilen kararlarında da, buna işaret edilmektedir.

Ayrıca, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun belirtilen Kararı'na konu vergi inceleme raporunda 1998 yılı içerisinde verilmekle birlikte bedeli izleyen yılda tahsil edilen muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetlerinde hizmetin ilgili yıl sonu itibariyle tamamlandığı, KDV'nin de bu tarih itibariyle doğduğu ve beyanı gerektiği hususu esas alınarak tarhiyat yapılmış, KDV'nin tahsilatın yapıldığı 1999 yılında beyan edilmesinin doğru ve yerinde olmadığı belirtilmiştir. Karar'da ise, muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetlerinde hizmetin ilgili yılsonu itibariyle (31.12) tamamlandığı zımnen kabul edilmekte, KDV'nin hizmet bedelinin tahsil edildiği yılda beyan edilmesi uygulaması ise kabul edilmemektedir. Ancak, aynı Karar'da bu tür hizmetlerde her ay itibariyle KDV'nin doğduğu şeklinde bir yorum veya ifade de bulunmamaktadır. Tekirdağ Vergi Mahkemesi de, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun belirtilen Kararı'nı esas alarak verdiği son kararında, bedeli tahsil edilemeyip sonraki yada devreden muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetlerinde hizmetin hangi tarihte ifa edildiğinin tespitinin olanaksız olduğu, bu nedenle

mükellef lehine hareketle KDV açısından vergiyi doğuran olayın hizmetin verildiği yılın Aralık döneminde gerçekleştiğinin kabulünün gerektiğini hükme bağlamıştır(8).

Bu konuda ortaya çıkan ihtilaf ve tereddütlerin tamamen giderilmesinin tek yolu, Gelir Vergisi ve KDV Kanunları hükümleri arasında paralelliğin sağlanmasıdır. Bunun için iki yol bulunmaktadır: Birincisi, gelir vergisi yönünden serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde tahsil esası yerine tahakkuk esasının benimsenmesi, ikincisi ise, serbest meslek faaliyetlerinde KDV'de vergiyi doğuran olay bedelin tahsiline bağlanmasıdır. Bu şekilde yapılacak bir düzenleme mevcut sorunu çözümlemesinin yanı sıra, vergi sistemimizin bütünlüğü açısından da gereklidir. Nitekim, benzer bir sorun, KDV Kanunu'nun 10. maddesinin kiralalarda vergiyi doğuran olayı belirleyen (h) bendinin 3316 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle yürürlükten kaldırılarak, iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanmasında vergiyi doğuran olayın, GVK'daki düzenlemeye paralel olarak kira bedelinin tahsil edildiği tarihte meydana geldiğinin kabul edilmesiyle çözümlenmiştir. Konu hakkında 25 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde açıklamalar yapılmıştır.

III- SONUÇ

Yukarıda yapılan açıklamalardan da fark edileceği üzere, muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetleri yıl içerisinde kesintiye uğramaksızın ve belirli bir zaman dilimi ile sınırlandırılmaksızın ifa edilen bir hizmettir. Yapılan hizmet sözleşmeleri müşterinin en az bir yıllık muhasebe ile ilgili her türlü iş ve işlemlerini kapsamakta, hizmet yılsonu itibarıyla tamamlanmaktadır. Aylık KDV ve muhtasar beyannamelerin verilmesi işlemi, devam etmekte olan bir hizmetin parçalanıp olup, bu beyannamelerin verilmesi tek başına bir hüküm ifade etmemektedir. Kişisel görüşümüze göre, muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetlerinde KDV yönünden vergiyi doğuran olay, prensip olarak yapılan sözleşmelere istinaden hesapların kapatıldığı ve hizmetin tamamlandığı 31 Aralık tarihi diğer bir ifade ile her yılsonu itibarıyla meydana gelmektedir. Ancak, yapılan sözleşmelerde taraflar aylık ya da üçer aylık dönemler halinde hizmetin verileceği konusunda mutabakata varmışlar ve buna ilişkin bir hükme sözleşmede ayrıca yer vermişlerse, KDV Kanunu'nun 10/c maddesine göre mutabık kalınan bu dönemler itibarıyla vergiyi doğuran olayın meydana geldiği kabul edilmelidir. Danıştay'ın kararları da bu doğrultudadır. Bu konuda ortaya çıkan ihtilaf ve tereddütlerin tamamen giderilmesinin tek yolu ise, Gelir Vergisi ve KDV Kanunlarında değişiklikler yapılarak bu Kanunların birbirine paralel haline getirilmesidir.

(7)Şükrü KIZILOT, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması (Föy-Volant), Yaklaşım Yayınları, Ankara 1998, C.2, s.691

(8)Tekirdağ Vergi Mahkemesi'nin, 28.02.1997 tarih ve E.2006/327, K.2007/96 sayılı Kararı.

ORTAKLARDAN ALACAKLARIN NEDENLERİ VE KURUMLAR VERGİSİNİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI HÜKÜMLERİ İLE KDV KARŞISINDAKİ DURUMU ÜZERİNE

Kazım YILMAZ

1-KONU

Şirketlerin muhasebelerinde ortaklar cari hesabı ortakların şirket ile olan parasal ilişkilerini izlemek için kullanılır. İlişkinin iki yönü vardır, ortaklar şirkete para verirler ya da şirketten para alırlar.

Konumuz ortakların şirkete olan borçları: Bu borçların doğuş nedenleri ve faiz hesaplanıp hesaplanmayacağı, hesaplanacak ise KDV'ye tabi olup olmayacağı.

II- ORTAKLA CARİ HESABININ BORÇLANMASININ NEDENLERİ

Ortaklar cari hesabına iki nedenle borç kaydı yapılır. İli ortağın şirketten para almasıdır. Bu durumda şirketin varlığının bir kısmı ortağın kullanımına geçtiği için ortak şirkete borçlanır. Diğer de şirketin belgesiz harcamalarıdır.

Bütün dünyada şirketlerin belgesiz harcamaları olduğu bilinir. Bu harcamalar zaman zaman suç unsuru olduğu için şirket tarafından ödenmez, hâkim ortaklar tarafından ödenir. Bazen de şirket tarafından ödenir ancak belgeye bağlanmaz ve bu nedenle de ya hiç ödeme yapılmamış gibi para kasada görünür ya da para sanki ortaklara ödenmiş gibi gösterilir. Her iki durum da gerçeği göstermediği için aslında muhasebenin özün önceliği ilkesine aykırıdır. Ama belgesiz harcama yapmak söz konusu harcamaların belgeye bağlanmasının ya ceza hukuku ya da vergi hukuku açısından doğuracağı sonuçlar nedeniyle yapılır.

Bunların dışında ortakların değişik şekillerde şirket adına yapacakları ödemeler için şirketten aldıkları paralar vardır ki, aslında bu paralar iş avansı niteliğindedir ve ortaklar cari hesabına değil iş avansları için ayrılmış hesaplara kaydedilmeleri gerekir. Fakat iş avansları hesabının kullanılmadığı, iş avansını alanın ortak olması nedeniyle ortaklar cari hesabına borç kaydı yapıldığına sık rastlanmaktadır. Bunun yanında ortağın da şirketin ödeme yapacak parasının olmaması nedeniyle şirkete borç para vermesi veya şirket ödemelerini kendisinin yapması, daha sonra da şirketten alacağını tahsil etmesi de sık karşılaşılan bir durumdur. Bu gibi durumlarda ortaklar cari hesabı çok hareket görmekte ve ortak bazen şirkete borçlu bazen de alacaklı olabilmektedir.

III- AVANS HESABI ŞEKLİNDE ÇALIŞAN CARİ HESABIN DURUMU

Yukarıda bahsettiğimiz üzere, özellikle aile şirketleri veya az ortaklı ve kurumsallaşmamış şirketlerde şirketin kasası ile ortağın ya da ortakların parasal ilişkilerinin ayrımını yapmak zordur. Şirketin ihtiyacı olduğu zaman ortaklar ödeme yapar, ortakların ihtiyacı olduğu zaman da şirketten para alırlar. Çoğu zaman da şirketin ödemeleri ortak tarafından yapılacağı için ortak şirketten parayı işlem ya da ödeme yapılmadan alır ve ödeme zamanında da ödeme yapar.

Bu şekilde işleyen hesabın ortaklara herhangi bir şekilde çıkar sağlamak amacıyla yapılan işlemlerden doğması veya esas olarak o sonuca yönelik olması söz konusu olmadığı gibi öyle bir sonucun ortaya çıkması da hem çok olası değildir hem de böyle bir sonucun doğduğunun ortaya konulması zordur. Bu tür işlemlerde ortaklar cari hesabı bir kasa gibi çalışmaktadır. Bu şekilde çalışan ve tabii ki, büyük tutarlarda ve uzun süreli olarak kalan vermeyen hesapların ortaya borç verilmesi sonucu kalan verdiği ve bu şekilde şirketin ortağa finansman sağlama hizmetini gördüğünü ileri sürmek mümkün olmaz. Bu nedenle de yani hizmet olmadığı için bir bedelin doğmasından ve faiz hesaplanması gereğinden de söz edilemez. Nitekim Danıştay'ın kararları da bu şekildedir. Örneğin Dördüncü Daire'nin 20.1.1998 tarih E:1997/142, K:1998/163; 12.10.1999 tarih E: 1998/4072, K: 1999/3456; 27.11.1998 tarih E: 1997/5967, K:1998/4637 sayılı kararları bu yöndedir. Nitekim ortaklar cari hesabına yürütülen faiz üzerinden hesaplanan KDV'nin hukuka uygun olmadığı şeklinde verilmiş olan Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 13.6.2003 tarih ve E:2002/631, K:2003/332 sayılı karar da aynı gerekçeye dayanmaktadır.

IV- ORTAĞA BORÇ VERİLMESİNDE DURUM

1-Ortağa bir mal veya hizmet karşılığı olmaksızın verilen para gider sayılır mı?

Konuya girmeden önce bir noktaya değinmekte yarar görüyoruz. Yazılı bir kaynakta rastlamamakla birlikte sözlü tartışma ortamında şirketlerin her zaman ortaklarına para verebilecekleri ve bu parayı şirket kayıtlarına gider olarak yazabilecekleri ve dolayısıyla ortaklar cari hesabına faiz hesaplamasının gerekmediği, transfer fiyatlandırması hükümlerinin faiz hesaplanmasını gerektirmediği, aksine ortağa geri alınmamak üzere ödenen paraların kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmesi gerektiği şeklinde bir görüşe rastladık.

Bu tezin temeli karın ortaklara kar dağıtımını yapılmadan gider yazmak suretiyle dağıtılabileceğidir. Dayanak olarak da bunu engelleyen bir hükmün bulunmadığı tezi ileri sürülmektedir.

Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 66'ncı maddesi hükmüne göre, defterler ticari işletmenin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her iş yılı içinde elde edilen sonuçları tespit etmek amacıyla tutulur. Her iş yılı içinde elde edilen sonuçlar doğal olarak şirketin amacına

yönelik olarak şirketin gelir ve giderlerinin karşılaştırılması sonucunda elde edilecektir. Yani sonucu etkileyecek işlemlerin sonucun elde edilmesi amacıyla yapılması gereği bulunmaktadır.

Nitekim TTK' nun 140'ncü maddesinde ortakların sermaye koyma borçları düzenlenmiştir. 405'inci maddede de ortakların tasfiye payı hariç olmak üzere, sermaye olarak şirkete verdiklerini geri isteyemeyecekleri hükme bağlanmıştır. 455'inci madde hükmüne göre de ortaklar "kanun ve esas mukavele hükümlerine göre pay sahiplerine dağıtılmaya tahsis olunan safi kazanç; payı nispetinde iştirak hakkını haizdir." Yani ortakların şirketten alabilecekleri şey kanun ve esas sözleşme hükümlerine göre dağıtılan kar payıdır. 470'inci madde hükmüne göre de "kar payı ancak safi kardan ve bu gaye için ayrılan yedek akçelerden dağıtılabilir."

Yani karın ortaklara ne şekilde aktarılacağı şirket yöneticilerinin ya da ortaklarının ihtiyarına bırakılmamıştır. Ortaklara kar aktarılması ancak şirketin öz sermaye hesaplarında yer alan kalemlerden olabilir. Bunun şekli de öz sermayenin düşük oluşmasına yol açacak şekilde kayıt yapmak değil, oluşan öz sermayeden kanun ve ana sözleşmeye uygun olarak yapılacak kar dağıtımdır.

Sermayenin artırılmasına ve azaltılmasına ilişkin işlemlerin ne şekilde yapılacağı da 391-398'inci maddelerde düzenlenmiştir ki konumuzu daha fazla dağıtmamak için ayrıntıya girmemeyi uygun görüyoruz.

Bu noktada Kurumlar Vergisi Kanununa göre transfer fiyatlandırması yoluyla kar dağıtılmış sayılmak örnek olarak gösterilebilirse de, bu yolla kar dağıtmış sayılmak kar dağıtmak değildir ve kurumlar vergisi açısından vergilendirme yapılmasının nedeni de karın düşük veya zararın fazla oluşmasının ve bu yolla vergi ödenen şirket ile vergi ödemeyen ilişkili kişiler arasında aktarmalar yapılarak ödenecek verginin azaltılmasının önüne geçmektir.

Şirket yönetiminin bu şekilde yaptığı işlemlerin şirket yönetiminde olmayan ya da yönetimde bulunmakla birlikte azınlıkta olmak ve benzeri nedenlerle önleyememeleri durumunda nihai işlem olarak kabul edilmeyip. Şirketin öz sermayesinde meydana gelen azalmayı veya meydana gelmeyen artmayı tazmin ettirmeleri yasal olarak mümkündür. Kurumlar Vergisi Kanununda bu yönde bir hüküm bulunması diğer ortakların tazmin talep ve haklarını ortadan kaldırmaz. Nitekim TTK' nun 336'ncü maddesinde yönetim kurulu; hisse senetleri bedellerine mahsuben pay sahipleri tarafından vuku bulan ödemelerin doğru olmaması ve dağıtılan ve ödenen kar paylarının hakiki olmamasından sorumlu tutulmuştur. Hatta 337'nci maddede yeni seçilen veya tayin olunan idare meclisi azaları, seleflerinin belli olan yolsuz muamelelerini murakıplara bildirmeğe mecbur, aksi halde seleflerinin sorumluluğuna ortak tutulmuşlardır.

Bütün bu hükümlerden anlaşılmaktadır ki, şirket ortaklarına bir mal veya hizmet karşılığı olmasının verilen paralar veya aktarılan değerler gider değil, şirket varlığının aktarılmasıdır. Dolayısıyla ya kar payı ya da kanun ve ana sözleşmeye göre geri ödenen sermayedir ve bu durumda öz sermaye hesaplarını azaltıcı kayıt yapılır veya ya da şirket değerlerinin aktarılmasıdır ve şirkete borçlanırlar. Bu durumda da ortakları borçlandırıcı kayıt yapılır.

2- Yabancı Kaynakların Ortaklara Borç Verilmesi

Yabancı kaynakların örneğin, banka kredilerinin ortaklara kullanılması durumunda şirket tarafından yapılan sadece aracılıktır, Bu nedenle bir maliyete katlanmaması gerekir. Bu da yabancı kaynağın maliyetinin aynen yabancı kaynağı kullanan ortak veya ortaklara aktarılması şeklinde olur. Bu şekilde yapılan işlemde ortağa şirket tarafından bir çıkar sağlanması veya kaynak aktarılması söz konusu değildir. Danıştay'ın konu ile ilgili kararları da bu yöndedir. Örnek göstermek gerekirse Dokuzuncu Dairenin 27.4.1999 tarih, E:1998/2338, K:1999/1689 sayılı, 15.10.1993 tarih E:1992/4864. E:1993/3536 sayılı kararları, On birinci Dairenin 5.2,1998 tarih E:1997/1300, K:1998/330 sayılı kararları gösterilebilir.

3- Şirket Kaynaklarının Ortaklara Borç Verilmesi

Şirket kaynaklarının ortaklara verilmesi şirketin gelir elde edeceği kaynağın ortaya aktarılmasıdır. Bu nedenle de eğer ortak tarafından bu kaynak düşük bedelle veya bedelsiz olarak kullanılırsa şirketin öz kaynaklarında meydana gelecek artma meydana gelmemiş olur. Buna karşılık da ortağın öz varlıklarında artma olur ya da meydana gelecek azalma meydana gelmemiş olur. Sonuç itibarıyla bu ilişkiden ortak yarar sağlarken şirket zarar görür. Bu nedenledir ki, Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinde ödünç para alınması veya verilmesi hizmet alımı veya satımı olarak sayılmıştır. Dolayısıyla da ortağa verilen borç nedeniyle şirketin gelirden mahrum kalmaması, emsal bedeli ile gelir elde etmesi gereği bulunmaktadır. Emsal bedeli de bu işlemlerde emsal faizi olmaktadır. Eğer bu bedel alınmaz veya düşük oranda alınırsa aradaki fark transfer fiyatlandırması yoluyla kar dağıtımı sayılmıştır.

Emsal faizinin ne olacağı konusunda değişik düşünceler öne sürülebilirse de bize göre emsal faizinin şirketin parasını değerlendirmesinden elde ettiği ya da edebileceği faiz oranı olmalıdır. Bu faiz de şirketin bankada mevduatı varsa bu mevduattan elde ettiği faiz, hazine borçlanma kâğıtlarından almışsa buradan elde ettiği faizdir. Bu emsal şirket içi emsal olduğu için en gerçekçi ölçü olacaktır. Eğer bu işlemleri yapmadıysa bu defa yine elde edebileceği faiz oranı emsal faiz oranı olacaktır ki yine bu parayı değerlendirmesi durumunda elde edebileceği faiz oranım emsal olarak almak gerekir. Elde edilebilecek faiz oranı da ya mevduat faizleridir ya da hazine bonusu ve devlet

tahvillerinden elde edilebilecek faizdir. Danıştay Üçüncü Dairesinin ortaklara verilen borca uygulanacak faiz oranının belirlenmesine ilişkin bir uyuşmazlıkta taraflardan biri finansman hizmeti verildiği için banka kredi faiz oranının diğer tarafın ise hesabın sürekli hareket görmesi nedeniyle kredi mevduat hesaplarına uygulanan faiz oranının uygulanması gerektiği savında olduğu bir davada verdiği karar şöyledir:

“Olayda, davacı şirket tarafından ihtilafli dönemde şirket ortaklarına karşılığında faiz tahakkuk ettirilmeksizin ödünç para verilmesi suretiyle örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı anlaşıldığından, adet uygulaması yoluyla re’sen takdir olunan matrah farkı üzerinden tarhiyat yapılmasında yasaya aykırılık görülmemiştir. Ancak, matrah farkının hesaplanmasında şirket ortakları tarafından ödünç alınan paraların şirketten çekildiği ve daha sonra tekrar şirkete yatırıldığı tarihler arasında kalan süre için bankaların uyguladığı mevduat faizi oranının esas alınması gerekmektedir. Bu nedenle, matrah farkının kredi faiz oranı uygulanması suretiyle belirlenmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir.” (21.10.1998 tarih ve E:1997/205 K:1998/3658 sayılı karar)

Danıştay’ın ortaklar cari hesabına faiz hesaplanmasında T.C Merkez Bankasının kısa vadeli avans işlemlerinde uyguladığı faizin uygun olduğu şeklinde kararları da olmakla birlikte söz konusu kararların tamamı piyasa faiz oranlarının çok yüksek TC. Merkez Bankası’nın kısa vadeli avans işlemlerine uyguladığı faiz oranının düşük olduğu dönemlere ilişkin olarak vermiş olduğu kararlardır. T.C.Merkez Bankasının söz konusu faizi şirket alacaklarından elde edebilecekleri faize emsal olma özelliğine sahip değildir. Senetli alacakların değerlemesiyle ilgili olarak Vergi Usul Kanununun 281’inci maddesinde T.C. Merkez Bankası resmi iskonto oranına yapılan atıf ise hesabi bir iskonto işleminde uygulanacak bir değerlendirme ölçüsü olup Kurumlar Vergisi Kanununun 13 ‘üncü maddesinde düzenlenen emsal bedelinden farklıdır. Anılan maddede emsal bedelinin nasıl tespit edileceği belirlenmiştir ve uygulanması en uygun, en gerçekçi yöntem karşılaştırılabilir fiyat yönetimidir ve karşılaştırma da öncelikle şirket içi emsaller arasında yapılır. Şirket için en uygun emsal bedeli de ilişkili kişiler dışındaki kişilerle yaptığı işlemlerde elde ettiği faiz oranıdır. Bu şekilde yapılan işlemlerin en yaygını ise mevduat faizi veya Devlet borçlanma senetleri faizidir.

V- BELGESİZ HARCAMA NEDENİYLE ORTAYA ÇIKAN KASA FARKLARI

Belgesiz harcamaların kaydına ilişkin olarak vergi hukukunda iki düzenleme bulunmaktadır. Vergi Usul Kanununun 228’inci maddesi hükmünde yapılan düzenleme küçük tutarlarda olan harcamalara ilişkindir ve bu harcamalar konumuz dışında kalırlar. Gelir Vergisi Kanununun 40/1’inci maddesinde yapılan düzenleme ise yurt dışında yapılan belgesiz harcamalara ilişkin olup, belli ölçülere göre vergi matrahından indirilebilmelerini düzenlemektedir. Anılan düzenleme tersinden yaklaşımla

söz konusu ölçüleri aşan belgesiz harcamaların da gider yazılabileceği ama vergi matrahından indirilmeyeceği anlamına gelir.

TTK' unda belgelere ilişkin hükümler bulunmakla birlikte bütün kayıtların belgelere dayanması gerektiğine ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır. Muhasebenin özün önceliği ilkesinin gereği olarak belgesiz harcamaların gider kaydedilmesi mümkün olabilir. Ama bu defa bu harcamaların gerçekten yapıldığının şirket denetçileri ve ortaklarına kuşku bırakmayacak şekilde anlatılabilmesi gerekir.

Vergi hukukunda belgesiz harcamaların gider yazılabilmesine olanak sağlayacak bir hüküm dolaylı olarak da olsa Vergi Usul Kanununun üçüncü maddesinde de bulunabilir. Maddede vergilendirmede gerçek durumun esas olduğu hükme bağlanmıştır. Ama vergi hukukunda belge alınmamasının bağlandığı yaptırımlar bulunmaktadır ve bu yaptırımlara katlanmak gerekir. Örneğin işçileri bordro dışında ödeme yapmanın yaptırımı vergi ve sosyal güvenlik primlerinin cezalı olarak ödenmesidir. Oysa belgesiz ödeme yapanların bu ödemeleri belgesiz yapmalarının nedeni bu vergi ve primleri ödememektir. Dolayısıyla söz konusu ödemenin gerçek durumunun defterlere yansıtılması durumu belgesiz ödeme yapanın amacı ile çelişmektedir.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi belgesiz harcamalar ya vergi hukuku ya da ceza hukuku tarafından yaptırıma bağlanmış, şirket ve şirket yöneticileri açısından olumsuz sonuçlar doğuran harcamalar oldukları için belgelenmemektedir.

Dolayısıyla şirket yönetimlerinin giderleri için belge alamadıkları gerekçesiyle bu harcamaların belgesiz olarak gider yazmaları bu yaptırımları kabul etmelerine bağlıdır. Aksi halde yapılacak uygulama şirketten çıkan paraların ortaklar cari hesabına yazılmasıdır. Çünkü söz konusu belgesiz harcamaların yapılması hesaplara borç yazılan kişilerin ihtiyarına bağlıdır. Örneğin, sigortasız işçi çalıştırmanın veya ücretleri düşük göstermenin kararını kendileri vermektedirler.

VI- ORTAKLAR CARİ HESABINA YÜRÜTÜLEN FAİZ ÜZERİNDEN KDV HESAPLANIP HESAPLANMAYACAĞI KONUSU

Öncelikle belirtmek gerekir ki, para kullandırılması, yani finansman hizmeti KDV'ye tabi bir hizmettir. KDV Kanununun 17/4-e maddesinde Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi kapsamına giren işlemlerin KDV'den istisna edilmiş olmasının anlamı da budur. Fakat bu genel esastan sonra işlemlerin durumuna göre farklılıklar bulunmaktadır ki, yine söz konusu istisna bu farklılıklardan biridir.

4522 sayılı Kurumlar vergisi kanununun uygulandığı dönemlere ilişkin olarak ortaklar cari hesabına yürütülen faizin KDV'ye tabi olup olmayacağı konusunda farklı yönlerde kararları olmuştur. Danıştay Vergi

Dava Daireleri Kurulu'nun 13.6.2003 tarih ve E:2002/631, K:2003/332 sayılı kararında denetim elemanı tarafından ortaklar cari hesabına hesaplanan faiz üzerinden hesaplanan KDV'nin terkin edilmesi gerektiğine karar verilmiştir, Oysa 30.3.2007 tarih ve E:2006/354, K:2007/129 sayılı kararda ise aksi yönde karar verilmiştir. Kararın gerekçesi şöyledir:

"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin 1 inci fıkrasında, Türkiye'de yapılan ve maddede sayılan işlemlerin katma değer vergisine tabi olduğu belirtildikten sonra, 1 inci bentte ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olacağı belirtilmiştir. Anılan Kanunun 2 nci ve 3 üncü maddelerinde teslim ve teslim sayılan haller, 4 üncü ve 5 inci maddelerinde de hizmet ve hizmet sayılan haller tanımlanmış; 4 üncü maddenin (1) işaretli bendinde, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerin hizmet sayılacağı düzenlemesine yer verilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun yukarıda anılan hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, ortaklara borç vererek faiz geliri elde eden ve bu gelirini yasal defterlerine kaydederek dönem karının tespitinde dikkate alan; ancak söz konusu geliri için katma değer vergisi hesaplayarak beyan etmeyen davacının, grup şirketlere borç vermek suretiyle sağladığı finansman hizmeti, ticari faaliyet niteliğinde olduğundan, borç verme işlemi sonucunda elde edilen faiz gelirin katma değer vergisine tabi olması gerekmektedir."

Ancak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinde tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı ve daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltileceği hükme bağlanmıştır.

KDV Kanununda kar payı KDV kapsamına alınmamıştır. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.06.2008 tarih ve: B.07.1.GİB.0.04.99.16.01./01/KVK-12-2008-MUK-30/17363 sayılı özel gezinde örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faizin KDV karşısındaki durumu için aşağıdaki açıklama yapılmıştır:

"5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12/7. maddesi ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1.maddesi birlikte değerlendirildiğinde, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmaktadır. Yani mevcut yasal düzenlemelere göre, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan tutarlar dönem sonu itibarıyla

iştirak kazancı veya kar payı olarak kabul edilmektedir. Yukarıda da yer verilmiş olan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemlere yer verilmiş olup, iştirak kazançları veya kar payları Katma Değer Vergisinin konusuna girmemektedir. Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre kar pay/arı katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Buna göre örtülü sermaye sayılan ödeme/er için hesaplanan faizler katma değer vergisine tabi olmayıp, yapılan işlemin örtülü sermaye olduğu daha sonradan anlaşıldığı durumlar da ise daha önceden yapılmış olan katma değer vergisi hesaplamalarının Katma Değer Vergisi Kanununun 35. maddesine göre ilgili oldukları dönemler itibariyle düzeltilmesi gerekmektedir.”

Özelgede yapılan açıklama aynı gerekçelerle transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılmış sayılan kar payı için de geçerlidir.

(Oluş Mali Hukuk Bürosu yayınlarından alınmıştır.)

YORGUNLUK ÜZERİNE

Yorgunluk deyince aklımıza sıkıcılık, bıkkınlık gelir. Kimi zaman da bunu yaşla ölçütleriz. Ama bence, bununla ilişkilendirmek çok yerinde değil.

Yorgunluk her yerde, her zaman her yaşta karşımıza çıkan, içimizde ruhumuzu biçimlendiren bir olgu.

Yaşamın diğer alanlarında da bunu gözlemez miyiz?

Devinen, aşınan her şey yorulmaz mı? Geçen gün, köprüden geçerken düşündüm:70'lerin başında inşa edilen Boğaziçi Köprüsü'nün nasıl bir yorgunluk içinde olabileceği... Tomris Uyar'ın, o güzelim öyküsünün adı da "Metal Yorgunluğu" değil miydi? Yaptığımız bir işte bunu hissederiz. Kimi kez ilişkilerimizde; bazen yaşadığımız zamanda,içinde olduğumuz çağda,evimizde,hatta odamızda,masamızın başında...

Şu var ki; yorgunluk aşınma, giderek de hayata ve insana karşı duruşumuz, bakışımızda bir eylemsizlik, eylemsizleşme hali, durumu... Sıkışma,sıkılma,bezme,usanç duyma hallerinin de dışavurumu.Gene de,ben,yorgunluğu;çağın hastalığı olarak görürüm.

Neden dersiniz; yaşamak, hayata tutunmak derdimiz bizi belli alışkanlıklara tutsak eder, hatta köleleştirir. Tutsaklık,bir bakıma,farkında olmamaktır.Bir zaman sonda da usanç başlar edindiğimiz iş,yaşadığımız ilişkiler,tutduğumuz mekanlarla aramızda.Bu farkına varma halidir,bilinç kapılarını aralar bize.Sonrasında yüzleşme başlar.Bir adım sonrasında ise görme/fark etme... Oradan,açılan o pencereden bakınca bu halin yansımalarının neler olduğunu anlamaya başlarız.

Ötelemek, bırakmak, umursamamak, üşengeçlik yorgunluk belirtileridir aslında. Bir tür tükenmişlik hali, aşınma da diyebiliriz buna. Yorgunluk ağırlıktır; ağır kanlık, serin duruştur. Ağrıdır da bir bakıma. Ama sızısının nerde olduğunu bilememe halidir üstelik.

Bu çekilme durumu kıyasız kalmayı gösterir bize. Yorgunluk, yalnızlıktır; çoğalamama hali,zamanın çöküntü mevsimi.Bunun bir kaçış,sığınış olduğunu bilmeden halsizleştiririz kendimizi. Olaylar/duruşlar ve durumlar karşısında eylemsizleşmeye götürür bizi yorgunluk.

Yorgunluk, bölünmektir. Bilince, belleğe karşı direnmemektir. Kopuştur içinde yaşanan zamandan geçişlere teslim olmaktır. Uyur uyanıklık hali de bundandır, kanımca!

Yorgunluk, düşüşün çağrısıdır. Bir bakıma düşkünlüğün ilk işaretlerini de taşır. Dönüşme durumunu göz önüne alırsak; evet, yorgunluk bölünmektir aynı zamanda, Yabancılığı da buradan gelir biraz. Zaman aşınmalarına yorgunluklarla döneriz. Bakmadan görmek, görmeden yaşamaktır yorgunluk. Ruhunu teslim etmektir, kınlanlıklara yeni adlar bulmaktır.

Yaşamın ve yaşadıklarımızın farkında olabilmek için yorgunlukla yüzleşmek kaçınılmaz. Kendimizi yabancılık ve duygusuzluk ırmağından geçirmek yorgunluk. Var oluşunu anlamına dönüp bakmak bilincini, hiçlenmenin ne anlama gelebildiğini ancak o süreçten sonra anlayabiliriz.

Dedim ya; her şey aşınmayla başlar. Bir sızıntı gibi hayatımıza akar yorgunluk, bulunduğu kanlardan bilincimize işler.. O düşüşün/

düşkünüğün farkına vardığımızda ise; asıl cebelleşme çekip alır bizi içine. Her yeni günü bir başka 'ben' olarak doğmak yerine, içimize sızan, ruhumuza işleyen yorgunluğa ad bulmaya çalışınız ilkten... Sonrasında ise, kendimizi dindirilmiş duyguların ırmağına bırakmak gerektiğini hissedersiniz. Kuşkusuz nereye gidersek gidelim kendimizi götürürüz. Gitmekler yorgunluktan kurtuluş yok. Ama, önemlisi, o gittiğin yerde neler yapabileceğindir.

Öğrencilerime;" yorgunluğumu gidermek için roman yazmaya gidiyorum," dediğim de yüzüme bakışlarında garip anlamlar belirtmişti. Biri cesaretlenmiş;"Hocam sandık ki, denize gidecekseniz, yorgunluk gidereceksiniz demişti".

Şöyle şeyler söylemiştim onlara: Kentin aşınan/bizi aşındıran her barınağından kurtuluş için gidiyorum. Siz de gitmeyi seçin, yorgunluklarınız nerelerden ağıp geldiğini, hayatınıza kara bir gölge gibi düştüğünü o zaman anlayabilirsiniz. Durarak, bekleyerek ne olduğunu kavramanız güç. Gidin ki, yorgunluğunuz sizi alt edemesin...

Ne dersiniz sevgili okurum; sizce de gitmenin zamanı gelmedi mi? Ama yola çıkmadan önce izlediğim şu filmi size önermekten de kendimi alamıyorum:"Seni Çok Uzun Zamandır Seviyorum".On beş yıl hapis yatıp çıkan bir kadının yaşam duygu yorgunluklarına bakınca, gitmenin ne denli gerekli olduğunu düşündüm...

(13 Temmuz tarihli Dünya Gazetesinden alınmıştır.)

İşletmelerde Kriz Yönetimi

Hükümetlerin izledikleri makro iktisat politikaları özellikle para ve maliye politikaları, ekonomik krizin derinleşmesinde ya da krizden çıkışta, iyileşmenin hızlanmasında, krizin maliyetinin dağılımında etkili olmaktadır. Hükümetlerin izledikleri politikaların aldıkları önlemlerin önemli bölümü işletmelerin kararlarını etkilemek yoluyla ekonomiye, piyasalara yansımaktadır. İşletmelerin bu bağlamda gösterdikleri başarımların krizin etkisini büyük ölçüde belirlemektedir. Bu nedenle de işletmeler, kriz dönemlerinde tümüyle hükümet kararlarına ve piyasalara bağlı olarak edilgen durumda kalmamalı, kriz yönetimi yapmalı, krizin etkilerini hafifletmeye veya onarmaya çalışmalıdırlar.

Belki ciddi kuruluşlara haksızlık olacak ama bizde kriz yönetimi denilince, işçi çıkarmak, etkisinin ne olacağı kestirilmeden bazı giderleri kısmak, devletten vergi indirimi, vergi erteleme, sosyal güvenlik yükünün hafifletilmesi gibi isteklerde bulunmak, iktidarla iyi geçinerek kamudan bir şeyler koparmak, krizin maliyetini başkalarının, özellikle her açıdan güçsüz olan kesimlerin üzerine yıkmak anlaşılıyor. Gerçekte krizle savaşmada işletmelerin alabilecekleri ciddi yararlı önlemler vardır. Köşenin elverdiği ölçüde bu bağlamda üretim, fiyatlandırma ve finansman konuları üzerinde durmaya çalışayım.

Kriz büyük ölçüde belirsizlik demektir. Belirsizlik durumunda işletmeler üretim ve fiyatlandırma konusunda üç ayrı yol izleyebilirler. (!) Üretim miktarını belirleyip fiyatı tümüyle piyasaya bırakabilir; piyasada oluşan fiyatlara göre üretimlerini satarlar. (!!) Satış fiyatını belirleyip piyasadaki gelecek tepki ve isteklere göre üretimlerini ayarlarlar, üretimi kısar ya da artırırlar. (!!!) Hem üretim miktarını hem fiyatı belirler, belirledikleri fiyat üzerinden üretimlerini satma çabasına girişirler. Günümüzde piyasalarda oligopol ve tekelleri rekabet karışımı bir yapı olduğundan, ürün marka farklılığı yaşandığından belki küçük işletmeler dışında tüm işletmeler bu üçüncü yolu izleyebilir. Kanımca belirsizlik dönemlerinde işletmelerce izlenmesi gereken strateji, hem üretim hem de fiyatı belirlemektir.

Fiyat belirlemede kuşkusuz çeşitli yöntemler vardır. Bunlar içinde en nesnel olanı, maliyeti belirleyip bir kar marjı (mark up) eklemektir. Burada maliyet, tüm maliyet değil değişken maliyettir. İşletmelerin kısa dönemli analizinde bazı giderleri sabittir, batıktır. İşletmeler üretim yapsalar da yapmasalar da o giderlere katlanmak zorundalar, bu tür giderler üretimden bağımsızdır. Bu nedenle işletmelerin özellikle kriz dönemlerinde sabit veya batık giderlerini de karşılamaya yönelik bir fiyatlandırma politikası izlememeleri yerinde, uygun olur. Burada işletmelerin bilânçolarında belki zarar görülecektir; ancak bu zarar tehlikeli bir zarar değildir. Alternatife göre daha düşük bir zarardır, daha düşük bir maliyettir. Zararı, nakit kaybına yol açmayacak finansman gereksinimini arttırmayacak biçimde en düşük düzeye indirmek de bir başarıdır.

Kriz döneminde üretim bir şekilde kısıldığında, sabit giderlerden pay verilmesi, ürün başına sabit gider payı da arttığından, tam maliyeti karşılayacak satış fiyatını yükseltir.. Böyle bir davranış kriz yönetimi ile ters düşer. Değişken maliyet artık değişken maliyet üzerinden sınırlı bir kar marjı, kriz döneminde daha akılcı bir politikadır. İşletme böylece sabit ya da batık giderlerinin bir bölümünü de karşılamak olanağını bulur.

Üretimin, stokun satışa çevrilmesi, likidite, finansman ve karlılık açısından önem taşır. Satış yapabilmek için, fiyat dışında satış koşulları ve verilen hizmetler, tanıtım önem taşır. Kriz döneminde satış için, satış koşullarının alanlar için elverişli hale getirilmesi, esnekleştirilmesi, hatta vadenin uzatılması, peşinat oranının düşürülmesi, hatta kaldırılması ya da peşin ödemede iskonto yüzdesinin yükseltilmesi gerekir. Kredili satış, batacak artmadığı sürece, kendi kendini fonlar yan bir işlemdir. Bankalar da stok finansmanından ise vadeli satıştan kredilendirmeyi yeğlerler. Satıştan doğan alacaklar, stoka göre çok daha likittir, daha kolay paraya çevrilir; kredi sağlama açısından da daha güvenlidir.

İşletmeler ayrıca, devir hızlarını varlıkların paraya ya da satışa çevirme hızlarını arttırmalıdır. Stok ve alacakların birlikte paraya çevrilmesi bir etkinlik ölçüsüdür. Finansal etkinliğin artması göreceli olarak finansman gereksinimini azaltır. Aynı iş hacmini daha az kaynakla çevirmek olanağı doğar. Daha teknik bir deyişle işletmeler, alacak devir hızlarını yavaşlatma pahasına stok devir hızlarını arttırmaları, sonuçta işletme sermayesi yönetiminde süreyi uzatmamalıdır.

İşletmeler üretim, fiyatlandırma, satış, stok ve alacak yönetimi, yönetim etkinliğini artırma, finansman olanakları yaratma yolları ile krizle savaşmada başarılı olabilirler. Başarıyı belirleyecek yönetimin becerisi ve yeteneğidir.

(24 Temmuz tarihli Cumhuriyet Gazetesinden alınmıştır.)

Kuşlarla böcekleri anlatalım...

Eskiden anneler, babalar ve ilkokul öğretmenleri, bebeklerin nasıl oluştuklarını çocuklara kuşlardan, böceklerden bahsatarak anlatırlardı: Böylece ana ve babalar sıkıntı çekmez, öğretmenler de arka sıralarda oturan haşarı öğrencilerinin birbirlerini dürtüp pişmiş kelleler gibi sırtmalarını seyretmek zorunda kalmazlardı.

Yöntemin hala yararlı olduğuna inandığımızdan size, masa başında, yüzlerce gerçeği gözardı ederek tasarladığınız formüllerle, kapalı kapılar ardında aldığınız böyle kararlarla bir toplumu istediğiniz gibi güdümleyemeyeceğinizi kuşlardan böceklerden örneklerle anlatmaya çalışacağız:

* Avustralya'da Veba Çekirgeleri zaman zaman çoğalır ve dönümlerce ekilmiş arazide ne varsa yok ederler. 1862'de yetkililer, Hindistan'daki Mina kuşunun çekirge yemeye bayıldığını duymuş, bunlardan toplayıp ülkelerine getirmişler. İthal kuşlar, çekirgeleri yemiş, bitirmişler mi? Hayır, yararlı yerli kuşların yiyeceklerini, yuva alanlarını işgal ederek bunların azalmasına yol açmışlar. Sonra da meyveleri, tahıl tanelerini gagalamaya, taşıdıkları parazitlerle insanlara hastalık bulaştırmaya başlamışlar.

* Yine Avustralya'da, 1930'da, şekerkamışını mahveden böcekleri yesin diye ABD'den getirilen Şekerkamışı Kurbağaları, şekerkamışı böceklerinden çok arları yemişler, bal üretimi azalmış, saldıkları zehirle insanlara, yararlı hayvanlara zarar vermişler. Şimdi, oralarda "Zehirini fıskırttığına ilk yardım olarak ne yapılacağını" anlatan broşürler dağıtılmakta.

Bir de kuşsuz, böceksiz bir örnek verelim:

* 1977-1981 yılları arasında Zbigniew Brezezinski, ABD Cumhurbaşkanı Carter'ın ulusal güvenlik yardımcısıydı. Sovyetler o tarihlerde Afganistan'ı işgal etmişlerdi. Komünizmin petrol üreten ülkelere sarkacağından korkuldu. ABD Ulusal Güvenlik Kurulu, Brezezinski'nin güdümünde çalıştı ve Marksizm'in, İslam'ın en yobazını silahlandırarak durdurulabileceği sonucuna varıldı. Sonra ne oldu? Silahlandırdıkları köktendinci Müslümanlar Taliban'ı oluşturdu, aralarından Osama Bin Laden çıktı, ABD, 11 Eylül saldırılarına uğradı.

Şimdi biyoloji hocasından seks bilgisi edinmekte olan yeni yetmeler gibi sırtmadan dinleyin: İster dünyanın en güçlü, en kuvvetli ülkesinin başında bulunun, isterse yüzde bilmem kaçla gelmiş bir iktidar olun, herhangi bir ülkeyi, mesela Türkiye'yi, ezip, çekip, zorlayıp öyle masa başında geliştirdiğiniz ya da kafanıza siz çocukken sokulmuş kalıplara uydurmanız imkânsızdır; Lafonten' de bunu zamanında anlamamızın yararını anlatan pek çok kuş masalı vardır!

(Cumhuriyet Gazetesi 9/8/2009)

İZMİR EGE SAĞLIK HASTANESİ SÖZLEŞME

Bir taraftan İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odası [Aşağıda kısaca KURUM olarak adlandırılacaktır.] ile diğer taraftan 1399 Sokak No:25 Alsancak İZMİR adresinde mukim İZMİR EGE ÖZEL SAĞLIK HASTANESİ (Aşağıda kısaca HASTANE olarak adlandırılacaktır.) İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odası üye, personel ve/veya birinci derece yakınlarına (anne, baba, kardeş, eş ve çocuklar) muayene ve tedavilerinin yapılması maksadıyla aşağıdaki şartlarda bir sözleşme imzalanmıştır.

Hastane iş bu sözleşmenin ekindeki ücret listesinde belirtilen muayene, teşhis, tetkik ve tedavi Anlamındaki her hizmeti mütehasıs elemanları tarafından vermeyi kabul eder.

1. Kurum personeli ve bakmakla yükümlü eş ve çocuklarının sağlık hizmetleri Hastanenin Uzman hekimlerince yürütülecektir.

2. Sözleşmenin kurumca uygun bulunup imzalanması dahilinde; bu sözleşmenin ekinde isimleri listelenen Müdür Yardımcılarından itibaren tüm yönetim kadrosu hastanemizin sunduğu VIP imkanlardan faydalanacaktır. Belirlenen yönetim kadrosundan VIP olarak gelen hastalarımız; karşılanarak, işlemleri öncelikli olarak yapılacaktır. Muayene ve tetkiklerde bekleme yapmadan kendilerine yardımcı olunacak ve bir hostes eşliğinde tüm işlemleri gerçekleştirilecektir.

Yatan hastalara; 6. katımızdaki VIP sütlerde oda ayarlanacak, halkla ilişkiler bölümü olarak yatan hastalar ziyaret edilecek, ihtiyaç ve istekleri en kısa sürede giderilecektir.

3. Hasta Hastaneye, kurumdan alacağı bir nüsha hasta gönderme formu ile müracaat edecektir. Bu nüsha Hastanede kalacaktır.

4. Hasta sevk kağıdına, hem Kurum hem de Hastane Hekimleri tarafından tetkik, teşhis, tedavi ve diğer işlemler ayrıntılı olarak yazılacaktır.

5. Tüm Hizmetlerde ;

- Hekimlik Hizmetleri TTB Asgari Ücret Tarifesiinden,
 - Laboratuvar hizmetleri TTB Asgari Ücret tarifesiinden %20 indirim,
 - Radyoloji hizmetleri TTB Asgari Ücret tarifesiinden %30 indirim,
 - BT ve MR hizmetleri TTB Asgari Ücret tarifesiinden %30 indirim,
 - Ameliyathane açılışı operatör doktor ücretinin %30'u,
 - Narkoz ücretinin ameliyathane açılışının % 20'si,
- VIP olarak gelen hastalara (Yönetim Kadrosu) check-up polikliniğinden %20 indirim
- Gastroskopi, Endoskopi, EEG hizmetlerinde ve EKG, EKO, EFOR uygulamalarında TTB Asgari ücret tarifesiinden %15 indirim,
 - Nükleer Tıp"PET/CT" incelemelerinde TTB Asgari ücret tarifesi üzerinden %35 indirim
 - TTB Asgari ücret tarifesinde yer atmayan işlemlerde hastanemizin cari fiyatları geçerlidir.

6. Hastane ücret listesine tabi bütün işlemlerde, işlem ücreti sevk edilen hastadan peşin olarak tahsil edilecektir.
7. Faturaların şahıs adına kesilmesi gerekmektedir.
8. Muayene tarihinden itibaren 10 güne kadar olan kontrollerle doktorun öngördüğü daha uzun süreli kontrollerden ücret talep edilmeyecektir.
9. Taraflar iş bu sözleşmenin girişinde bulunan adreslerini ikametgâh ittihaz ettikleri bu adreslere yapılacak tebligatın kendilerine yapılmış tebligat olarak ad olunacağını beyan, kabul ve taahhüt ederler.
10. Taraflar, iş bu sözleşmede doğabilecek ihtilaflardan İzmir Mahkeme, Merci ve İcra Dairelerinin yetkili olacağını peşinen kabul ederler.
11. Taraflar gerekli gördüğü takdirde iş bu sözleşmeyi 1 ay önceden bitirmek koşulu ile dilediği zaman feshedebilir. Bu halde Hastane verilmiş hizmetlerin dışında herhangi bir nam altında herhangi bir talepte bulunamaz.
12. İş bu sözleşme,01.09.2009 tarihinde düzenlenmiş olup, bir yıl süreyle geçerlidir. Sözleşme feshedilmedikçe kendiliğinden yenilenecek ve devam edecektir. 2 nüsha olarak düzenlenmiştir.

YMM RAPORU İLE ALINABİLECEK KDV İADESİ ÜST LİMİTLERİ(TAM TASDİK SÖZLEŞMESİ İMZALAYANLAR İÇİN)					
İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEM	2005 YILI	2006 YILI	2007 YILI	2008 YILI	2009 YILI
11/1-a,11/1-c,13/a,13/d,14,15/b,9	210.000	231.000	249.000	267.000	299.000
29/2	420.000	462.000	498.000	534.000	598.000
11/1-b(Tam Tasdik Sözleşmesi olup olmadığına bakılmaksızın)	55.000	60.000	65.000	70.000	78.000
B-YMM RAPORU İLE YAPILABİLECEK GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ İADELERİNDEKİ LİMİTLER					
	2004 YILI	2005 YILI	2006 YILI	2007 YILI	2008 YILI
Tam tasdik sözleşmesi imzalayan mükelleflerin tevkif yoluyla kesilen ve beyanname üzerinden mahsup edemedikleri vergilerin YMM raporuna istinaden nakden ve mahsuben iadesi limiti	100.000.000.000 (252 Seri No.lu Tebliğ ile Belirlenmiştir.) (01.01.2004 Tarihinden Sonra Verilen Beyannameler İçin)	100.000.000.000 (252 Seri No.lu Tebliğ ile Belirlenmiştir.) (01.01.2004 Tarihinden Sonra Verilen Beyannameler İçin)	100.000. (252 Seri No.lu Tebliğ ile Belirlenmiştir.) (01.01.2004 Tarihinden Sonra Verilen Beyannameler İçin)	100.000. (252 Seri No.lu Tebliğ ile Belirlenmiştir.) (01.01.2004 Tarihinden Sonra Verilen Beyannameler İçin)	100.000. (252 Seri No.lu Tebliğ ile Belirlenmiştir.) (01.01.2004 Tarihinden Sonra Verilen Beyannameler İçin)
C-YMM'LERİN YAPACAKLARI KARŞIT İNCELEMELERLE İLİŞKİN LİMİTLER					
İŞLEM TÜRÜ	01.01.2005 Tarihinden İtibaren Düzenlenen Belgeler	01.01.2006 Tarihinden İtibaren Düzenlenen Belgeler	01.01.2007 Tarihinden İtibaren Düzenlenen Belgeler	01.01.2008 Tarihinden İtibaren Düzenlenen Belgeler	01.01.2009 Tarihinden İtibaren Düzenlenen Belgeler
Karşit inceleme yapılmasının zorunlu olmadığı haller	11.000,00	12.000	13.000,00	14.000,00	16.000
Bir mükelleften bir aylık dönemde yapılan mal ve hizmet alımları toplamının aşması halinde karşit inceleme yapılması gereken limit	32.579,14	35.771,89	38.562,00	41.338,46	46.299,07
D-İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE YILLIK KDV İADESİ ALINMASINA İLİŞKİN LİMİTLER					
	2005 YILI	2006 YILI	2007 YILI	2008 YILI	2009 YILI
İadesi yapılabilmesi için aşılması gereken limit	10.000	10.000	10.800	11.600	13.000

MALİYE BAKANLIĞI ÖZELGELERİ

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

SAYI : B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-MUK-500

TARİH : 29.05.2009-18188

KONU : **Bir kısmı nakden, bir kısmı KDV iade alacağından mahsup yoluyla ödenen geçici verginin nakden iadesinde uygulanacak esaslar.**

.....

ilgi : ...72009 tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçeniz ile Başkanlığımızınvergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz belirtilerek, 01/01/2008-31/12/2008 hesap dönemine ait ve bir kısmı nakden, bir kısmı KDV iade alacağınızdan mahsup yoluyla ödenen geçici verginin, hesap döneminin zararlar sonuçlanması nedeniyle nakit olarak ödenen kısmının iadesinde uygulanacak esas ve işlemler konusunda Başkanlığımızın görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun "Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi Oranı" başlıklı 32'nci maddesinde;

"(1) Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınır.

(2) Kurumlar vergisi mükelleflerince, (dar mükellefiyete tâbi kurumlarda ticarî ve ziraî kazançlarla sınırlı olarak) cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır." hükmüne yer verilmiştir.

Geçici verginin mahsup ve iade işlemlerine açıklık getirmek üzere yayımlanan 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "2. Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi" başlıklı bölümünde;

"2.1.Yasal Düzenlemeler

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesinde; üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği,

mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği, bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarının da o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe ret ve iade edileceği belirtilmiştir. Bu esaslar kurumlar vergisi mükellefleri açısından da geçerlidir.

2.3. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesi hükmü uyarınca, mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi 6183 sayılı Kanunun 47 nci maddesi hükmü de dikkate alınarak ilgili vergi dairesince re'sen yapılır.

Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Dolayısıyla bu tarihten sonra söz konusu vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurulması gerekir.

Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz." açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, katma değer vergisi iade alacağının geçici vergiye mahsup edilmesi ile söz konusu geçici verginin yıllık gelir/kurumlar vergisine mahsubundan sonra kalan tutarın nakden veya mahsuben iadesine ilişkin açıklamalara yer verilen 262 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "3. Katma Değer Vergisi İade Alacağının Geçici Vergiye Mahsubu" başlıklı bölümünde;

"Katma değer vergisi iade alacağının geçici vergi borçlarına mahsup edilmesi ve mahsup yoluyla ödenmiş bu geçici verginin de yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisine mahsubundan sonra kalan tutarın nakden iadesinin talep edilmesi durumunda, söz konusu iade taleplerinin asıl kaynağının katma değer vergisi alacağı olması nedeniyle bu tür iade talepleri, nakden iade şartları ile iade usul ve esaslarının belirlendiği Katma Değer Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde yerine getirilecektir." açıklamaları yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, kurumlar vergisi beyannamenizde yer alan iadesi gereken geçici vergi, öncelikle diğer vergi borçlarınıza mahsup edilecektir. Vergi borcunuzun bulunmaması halinde, nakden ödenmiş olan geçici verginin teminat ve inceleme raporu

aranmaksızın tarafınıza iadesi mümkündür. Katma değer vergisi alacağınızdan mahsup edilmek suretiyle ödenen geçici vergi ise

262 Seri No'lu Genel Tebliğ uyarınca, Katma Değer Vergisi Genel Tebliği hükümlerine göre iade edilecektir.

Öte yandan, 2007 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde bulunan iadesi gereken kurumlar vergisinden mahsup edilmek suretiyle ödenen geçici verginin iadesinde, iade edilecek kurumlar vergisinin kaynağına göre 252 ve 262 seri no'lu tebliğlerdeki açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07,1.GİB.04.99.16.01/2-Muk.476

Tarih : 29.04.2009/14417

Konu : **2008 yılına ait indirimli orana tabi işlemlere ait KDV iade alacağının mahsubu.**

İlgi dilekçenizde, şirketinizin 2008/11 dönemine ait indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan KDV iade alacağının, aylık olarak 05.03.2009 tarih 559 no.lu dilekçe ile 58,11 sayılı Kanun çerçevesinde2009 tarihinde yurtdışında sahip olunan varlıklara ilişkin beyan ile ilgili tahakkuk edenTL vergi borcuna mahsup talep edildiği ve gerekli işlemin yapıldığı, ancak daha sonra idarece, haksız iadeye sebebiyet verildiği gerekçesiyle cezalı tarhiyat yapıldığı belirtilerek söz konusu işlemin yerinde olup olmadığı hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 341 inci maddesinde, "Vergi zıyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi zıyayı hükmündedir.

Yukarı ki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez." denilmiş; 344 üncü maddesinde de; "341 inci maddede yazılı hallerle vergi zıyayına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziya uğratan verginin bir katı tutarında vergi zıyayı cezası kesilir.

Vergi ziyama 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, Kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır." hükmüne yer verilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2. maddesinde; "Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 nci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin

vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin %51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Bakanlık Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

Yıllık iade uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 74,76, 82 ve 85,99,101,105 ve 106 Seri no.lu KDV Genel Tebliği ile 41 Seri no.lu KDV Sirkülerinde belirlenmiştir.

Konu ile ilgili olarak Vergilendirme Grup Müdürlüğü'nün tarih ... sayılı yazısında; 2008/11 döneminden yıllık olarak mahsuben iade yapılması gerektiği halde aylık olarak talep edilen TL vergi borcu dahil toplam TL mahsup işleminin dilekçeleriniz doğrultusunda yerine getirildiği ancak daha sonra tarih sayılı Grup Müdürlüğü oluru ile Takdir, Uzlaşma , İstatistik ve Raporlama Bölümüne gerekli incelemenin yapılması için gönderildiği ve ...2009 tarih Sayılı Vergi İnceleme Raporuna istinaden şirketiniz adına söz konusu iade alacağının yıllık olarak talep edilmesi gerekirken aylık olarak talep edildiğinden şirketiniz adına yapılan mahsup işlemleri ile ilgili olarak TL vergi zıyaı cezalı tarhiyat yapıldığı belirtilmektedir.

Buna göre indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV alacakları, işlemin yapıldığı yıl içinde mahsuben iade edilebilecektir. Aylık mahsuben iade talebinin en geç ilgili yılın Aralık dönemi beyannamesi ile yapılması mümkündür. İzleyen yılın Ocak ayı içinde verilebilen bu beyannamede gösterilen iade alacağı, ay bütünlüğü de göz önüne alınarak Ocak ayı içinde muaccel hale gelecek vergi ve SSK prim borçlarına mahsup edilebilecektir. İlgili yılda mahsup edilemeyen KDV alacağı ise Ocak-Kasım dönemleri arasında 99 Seri no.lu KDV Genel Tebliğinin (1.5.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde yıllık olarak nakden veya mahsuben iade edilebileceğinden ve vergi zıyaı cezasında haksız iadeye konu mahsup işlemi ile ilgili vergi borcunun vadesinin başlayıp başlamamasının bir önemi olmadığından... tarih no.lu dilekçeniz ile talep edilen TL vergi borcu ile birlikte toplam TL mahsup işlemleri ile ilgili Vergilendirme Grup Müdürlüğünce yapılan işlemler Başkanlığımızca da uygun bulunmuştur.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Tarih: 16.02.2009

Sayı : B.07.1.GİB.0.02.29/2978-323/243

VUK Md.322,323

YURT DIŞINDAN OLAN ALACAKLARIN DEĞERSİZ VEYA ŞÜPHELİ ALACAK OLARAK DEĞERLENDİRİLME KRİTERLERİ

1- Yurt dışından olan alacağın değersiz alacak sayılabilmesi için kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya ihtiyaç bulunmakta olup, herhangi bir kazai bir hüküm veya kanaat verici bir vesika olmaması halinde söz konusu alacak değersiz alacak kapsamına girmez.

2- Bedeli tahsil edilemeyen yurt dışı alacak için ancak yurt dışındaki firmanın mukimi olduğu ülkenin mahkemesinde dava açılması veya icra takibinde bulunulması halinde şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkündür.

Dilekçenizin incelenmesinden, şirketinizin ABD'de faaliyette bulunanFirmasına ihraç ettiği mermer ve travertenlerden dolayı 48.110,40 \$ alacaklı olduğunuz, anılan firmanın iflas etmesi nedeniyle adı geçen ülkenineyaletinde bulunanisimli tasfiye şirketinin denetimine girdiği, söz konusu eyalette 50 yıldır uygulanan batmakta olan şirketin işlerinin genel hukuk aracılığı ile tamamlanmasına ve iflas davası açılmasına bir alternatif olan "Genel Devir" müessesesinin uygulandığı, tasfiye şirketiyle yapılan yazışmalar sonucunda iflas eden firmadan olan alacağınızın tahsil imkanı kalmadığı ve anılan eyalet yasalarına göre ayrıca bir dava açma veya icrai takibat yapma imkanının olmadığından bahisle bahsi geçen firmadan olan alacaklarınız için karşılık ayrılıp ayrılamayacağı veya değersiz alacak olarak kabul edilip edilmeyeceği hususlarında tereddüte düştüğünüz belirtilerek Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi istenilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesinde, kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacakların değersiz alacak olduğu, değersiz alacakların, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybedecekleri ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilecekleri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacaklarını gider kaydetmek suretiyle yok edecekleri hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanun'un 323. maddesinde "Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

- 1- Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;
- 2- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar; şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir." hükmü yer almaktadır.

322. madde hükmüne göre, anılan firmadan olan alacağınızın değersiz alacak sayılabilmesi için kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya ihtiyaç bulunmakta olup, bu alacaklarınıza ilişkin herhangi bir kazai bir hüküm veya kanaat verici bir vesika olmadığından söz konusu alacaklarınız değersiz alacak kapsamına girmemektedir.

323. madde hükmünden anlaşıldığı üzere bir alacağın şüpheli hale gelebilmesi için alacak ya dava veya icra safhasında bulunmalı ya da yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklardan oluşmalıdır. Alacağın yurt içinden veya yurt dışından olması bir önem taşımadığından yurt dışından olan alacaklar için de bu madde hükümleri geçerlidir.

Yurt dışından olan alacakların şüpheli hale geldiğinin ispatlanabilmesi için, ticari iş yaptığınız firmanın mukim olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açmanız veya icra takibinde bulunmanız gerekmektedir. Yurt dışından alacaklar dönem sonunda değerlendirilmesi nedeniyle oluşacak kur farkları da asıl alacağın akıbetine tabi olduğundan asıl alacağınız şüpheli hale geldikten sonra bu alacağa bağlı olarak oluşan kur farkları da şüpheli hale gelmiş sayılarak karşılık ayrılabilir. Bu itibarla bedeli tahsil edilemeyen döviz cinsinden yurt dışı alacaklarınız için Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde bu alacaklarınız için karşılık ayırmanız mümkün olacaktır.

Dilekçenizden anlaşıldığı kadarıyla yurt dışından olan alacaklarınız için 31.12.2008 tarihine kadar alacaklı olduğunuz firmanın mukim olduğu ABD'de dava açmadığınız ve icra takibi yapmadığınızdan dolayı anılan firmadan olan alacaklarınız için 31.12.2008 tarihi itibarıyla karşılık ayırmanız mümkün bulunmamaktadır.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü)

Sayı : KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.29.9310 16.10.2008
Konu : Fabrika binası ve makinelere ödenen KDV'nin iade konusu olup olmayacağı hk.

.....A.Ş.

ilgide kayıtlı dilekçeniz incelendi.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1 -c maddesinde, "ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

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

Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından bu Kanunun 32'nci maddesi hükmü uygulanmaz.

ihracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek Katma Değer Vergisi ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz.

ihracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken Katma Değer Vergisi, ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılır, iade veya tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır." hükmü yer almaktadır.

Kanunun 29/2. maddesinde "Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28'inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta

prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi nakden iade edilir. Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, indirimli oranda vergiye tabi işlemlerden doğan yıllık ve aylık iade uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 74, 76, 85, 99, 101, 105 ve 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 03.08.2006 tarih, KDVK-41/2006-7 No.lu KDV Sirkülerinde belirlenmiştir.

64 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "ihraç Kaydıyla Teslimlerde iade Edilecek Vergilerin Hesabı" başlıklı II. Bölümünde;

"Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1 -c maddesinde düzenlenen ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin tecil edilemeyen kısmı, ihraç kaydıyla teslim yapanlara iade edilebilmektedir. Ancak, sözü edilen madde hükmüne göre iade edilecek tutar ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden fazla olamamaktadır.

Ancak; nakliye, makine-teçhizat, ambalaj, enerji gibi girdilerde genel vergi oranının uygulanması nedeniyle, indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi dolayısıyla yüklenilen vergiler, bazı hallerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergilerden fazla olabilmektedir.

Bu nedenle; Katma Değer Vergisi Kanununun 29/4. maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde iade edilecek verginin hesabında; ihraç kaydıyla teslim bedelinin genel vergi oranıyla çarpılması ile bulunacak tutardan fazla olmamak kaydıyla, teslimin bünyesine giren vergilerin esas alınması uygun görülmüştür. Bu husus, vergilendirme dönemine bakılmaksızın, bu Tebliğin yayımı tarihinden sonra, indirimli orana tabi mallarla ilgili olarak tecil terkin kapsamında yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde geçerli olacaktır." denilmektedir.

76 Seri No.lu KDV-Genel Tebliği'nin 3. bölümünde;

"indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergilerin hesabına, genel imal ve idare giderleri ile amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergiler dahildir. Bu konuyla ilgili olarak önceki Genel Tebliğlerde yer alan açıklamalara uyulmak kaydıyla, indirimli orana tabi işlemlerde genel imal ve idare giderleri ile amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergilerden bu işlemlere isabet eden tutarlar, iade hesabına dahil edilecektir." denilmektedir.

Diğer taraftan, benzer bir konu ile ilgili olarak Bakanlık Makamı'nın ... tarihli ve ... sayılı yazılarında;

"Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasında 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenilen, yıl içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca belirlenecek sınırı aşan verginin mükelleflere iadesi imkanı getirilmiş ve iade uygulamasının usul ve esaslarına ilişkin açıklamalar 74, 76 ve 85 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile yapılmıştır.

Öte yandan, 24 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (E) bölümünde, faaliyetleri kısmen veya tamamen "iade hakkı doğuran işlemlerden oluşan mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymet için ödedikleri vergilerin iadesinin mümkün bulunduğu, "iade hakkı doğuran işlemlerin Katma Değer Vergisi Kanununun 32'nci maddesinde sayılan istisnalar ile değişik 29/2'nci maddesinde belirtilen temel gıda maddelerine ilişkin olduğu, bu işlemler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirimi mümkün olmaması halinde mükellefe iade edilebileceği, iade kapsamına mal ve hizmet alışları yanında genel giderler ve amortismanına tabi iktisadi kıymetler için ödenen vergilerin de dahil olduğu, ancak bir vergilendirme döneminde iade edilecek vergi, o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin % 10'u olarak hesaplanan miktardan fazla olamayacağı belirtilmiştir.

Bu durumda, genel oranda vergiye tabi işlemlerle indirimli orana tabi işlemlerde ortak olarak kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerden indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin 74, 76 ve 85 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde yer alan esaslar çerçevesinde iadesine imkân bulunmaktadır.

Ancak, amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ve genel giderlere ilişkin olarak bir vergilendirme döneminde iade edilecek vergi, o dönemde iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin genel vergi oranı (% 18) ile çarpılması sonucu hesaplanan miktardan fazla olmayacaktır." denilmektedir.

Buna göre, indirimli oranda vergiye tabi malların ihraç kayıtlı teslimlerinde, teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin tecil edilemeyen kısmı firmanıza iade edilecektir. Ancak, amortismanına tabi iktisadi kıymetler gibi genel vergi oranının uygulanması nedeniyle, indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi dolayısıyla yüklenilen vergilerin, teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden fazla olması halinde iade edilecek verginin hesabında; ihraç kaydıyla teslim bedeline genel vergi oranının (% 18) uygulanması sonucunda bulunacak tutardan fazla olmamak kaydıyla amortismanına tabi iktisadi kıymetler (fabrika ve makine teçhizatlarına) nedeniyle yüklenilen vergilerden de pay verilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, indirimli oranda vergiye tabi yurt içi teslimleriniz nedeniyle iadesi talep edilecek vergi, indirimli oranda vergiye tabi işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarından işlemin bünyesine giren (fabrika ve makine teçhizatlar için ödenen vergiler'dahil) verginin düşülmesi sonucunda bulunacak tutar olacaktır, iadesi talep edilecek vergi, işlem bedeline genel vergi oranı (% 18) uygulanması sonucu bulunan tutardan fazla olamayacaktır. Diğer bir deyişle, indirimli orana tabi işlemlerde amortisman tabi iktisadi kıymetler (fabrika ve makine teçhizatları) dolayısıyla yüklenilen vergilerden bu işlemlere isabet eden tutarlardan da genel vergi oranını geçmemek üzere, iadeye pay verilecektir.

Öte yandan, hem indirimli oranda vergiye tabi malların ihraç kayıtlı teslimlerinizin, hem de indirimli oranda vergiye tabi yurt içi teslimlerinizin bir arada bulunması halinde de yukarıda açıklandığı gibi ayrı ayrı hesaplamaların yapılması gerekmekte olup, indirimli oranda vergiye tabi teslimlerinizin üzerinden hesaplanan vergilerin tamamının tek bir işlemmiş gibi iade hesabına dahil edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
KONYA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü
(Diğer Vergiler Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.42.16.02/KDV-2-11/102

16/01/2009

Konu : İndirimli orana tabi işlemlere ait hesaplama tablosunda hesaplanan KDV'nin yüklenilen KDV'den yüksek olması durumunda hesaplanmanın nasıl yapılacağı hk.

İLGİ:.....tarihli dilekçeniz.

İlgi'de kayıtlı dilekçenizde; Başkanlığımız.....Vergi Dairesi Müdürlüğünün.....vergi numarasında kayıtlı mükellef olduğunuz, şirketinizin Ocak-Aralık 2007 dönemine ilişkin olarak YMMtarafından düzenlenensayıllı KDV iade tasdik raporu ile ilgili olarak ... Vergi Dairesi Müdürlüğünden alınantarih vesayılı yazıda; rapor ekinde bulunan indirimli orana tabi işlemlere ait hesaplama tablosunda yüklenilen KDV ile Hesaplanan KDV arasındaki farkın, kümülatif iade edilebilir KDV sütununa eksi (-) olarak hesaplanması gerekirken sıfır (0) olarak hesaplandığından dolayı iade işleminin yapılamayacağını bildirildiği belirtilerek konu hakkında bilgi verilmesi istenilmektedir.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "**Vergi İndirimi**" başlıklı 29. maddesinin 2. fıkrasında; "**(5035 sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle değişen fıkra; Geçerlilik: 01.01.2004, Yürürlük: 02.01.2004)** Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28'inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan **(5615 sayılı Kanunun 13'üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 04/04/2007)** işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi nakden iade edilir. **(5766 sayılı Kanunun 12/c maddesiyle değişen cümle Yürürlük; 06/06/2008)** Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." hükmüne yer verilmiştir.

Konu ile ilgili olarak 14.09.2000 tarih ve 24170 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 74 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin **"1.2. İade Tutarının Hesaplanması"** başlıklı bölümünde;

"....."

İade tutarının hesaplanmasına her takvim yılının Ocak ayı itibariyle başlanacaktır. Ocak döneminde varsa indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergiler ile indirimli orana tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergi, defter ve belgeler esas alınarak mükellefler tarafından hesaplanacaktır, indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden hesaplanan vergi çıkarılarak ilk hesaplama yapılacaktır. Bu ilk hesaplama aynı dönem beyannamesinde yer alan "sonraki döneme devreden vergi" tutarı ile karşılaştırılacaktır.

Beyannamede sonraki döneme devreden vergi yer almıyorsa, Ocak dönemi için indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergi tutarı yıllık iade hesabına dahil edilmeyecektir. Sonraki döneme devreden vergi mevcutsa ve indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergi ile bu işlemler nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi arasındaki vergi farkını aşmıyorsa, bu vergi farkının tamamı, aşmıyorsa devreden vergi tutarı "aylık iade edilebilir vergi" olarak kabul edilecektir.

Bu hesaplama Şubat dönemi için de yapılarak, Şubat döneminde varsa indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergiler ve bu işlemlerle ilgili olarak hesaplanan katma değer vergisinin farkı hesaplanacak, bu fark Ocak dönemine ait iade edilebilir vergi ile toplanacak, bu toplam Şubat dönemi beyannamesinde yer alan sonraki döneme devreden vergi tutarı ile mukayese edilecektir. Sonraki döneme devreden vergi yoksa, ilk iki ay yıllık iade hesabına dahil edilmeyecektir. Devreden vergi mevcutsa ve yukarıda hesaplaması verilen toplamı aşmıyorsa toplamın tamamı yıllık iade hesabına dahil edilecek, devreden vergi sözü edilen toplamı aşmıyorsa, Şubat dönemi beyannamesindeki devreden vergi tutarı ilk iki ay için "iade edilebilir vergi" olarak dikkate alınacaktır.

Bu hesaplamalar Aralık ayına kadar diğer aylar için de yukarıdaki açıklamalara göre yapılacaktır. Aralık ayındaki indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergiler ile bu işlemlerle ilgili olarak hesaplanan vergi arasındaki fark, Kasım sonu itibariyle hesaplanan "iade edilebilir vergi" ile toplanacaktır. Bu toplam Aralık ayı devreden vergisi ile mukayese edilecek, devreden vergi yoksa 1999 yılına ilişkin olarak iade talep edilmeyecektir. Devreden vergi mevcutsa ve tutarı bu toplamı aşmıyorsa bu toplam, aşmıyorsa Aralık ayındaki devreden vergi tutarı 1999 yılı için "iade edilebilir vergi" olarak dikkate alınacaktır. ,

..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Aynı konu ile ilgili olarak 23.09.2000 tarih ve 24179 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 76 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 3. bölümünde; "indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergilerin hesabına, genel imal ve idare giderleri ile amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergiler dahildir. Bu konuyla ilgili olarak önceki Genel Tebliğlerde yer alan açıklamalara uyulmak kaydıyla, indirimli

orana tabi işlemlerde genel imal ve idare giderleri ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergilerden bu işlemlere isabet eden tutarlar, iade hesabına dahil edilecektir." şeklinde açıklama yapılmıştır.

Yine aynı konu ile ilgili olarak 11.07.2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 99 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "1.3. 1.3. Mahsuben iade Tutarının hesaplanması" başlıklı bölümünde; "Yılı içinde mahsuben iade edilecek KDV tutarlarının hesaplanmasına ilgili yılın Ocak döneminden itibaren başlanacaktır. Hesaplama 74 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (1.2.) ve 76 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3) numaralı bölümlerindeki açıklamalara uygun olarak aylar itibariyle ve kümülatif olarak gerçekleştirilecektir. 3 aylık vergilendirme dönemine tabi olup indirimli oran kapsamında işlemleri bulunan mükelleflerde hesaplama takvim yılının ilk 3 aylık dönemi (Ocak-Şubat-Mart) ile başlanacak ve izleyen üçer aylık dönemler itibariyle devam edilecektir.

..." ifadesi yer almaktadır.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamaların tetkikinden de anlaşılacağı üzere; indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen verginin indirimli orana tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden büyük olduğu dönemlerde indirimli orana tabi işlemler nedeniyle katma değer vergisi iadesi doğmaktadır. Dolayısıyla indirimli orana tabi işlemler nedeniyle hesaplanan verginin, indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden büyük olduğu dönemlerde ise (yüklenilen vergi indirim yoluyla telafi edildiği için) indirimli orana tabi işlemler nedeniyle iade doğmayacağı gibi oluşan (-) eksi farkın aylar itibariyle hesaplanan iade miktarından tenzil edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, şirketinizin 2007 yılı indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade talebi ile ilgili olarak Yeminli Mali Müşavir..... tarafından düzenlenen ve BaşkanlığımızVergi Dairesi Müdürlüğüne ibraz edilen raporun indirimli orana tabi işlemlere ait hesaplama tablosunda

(Başkanlığımıza verilen dilekçeniz ekindeki hesaplama tablosunda Ocak-Ağustos dönemi yüklenilen katma değer vergileri belirtilmemiş) hesaplanan verginin yüklenilen vergilerden büyük olduğu (Ocak, Şubat, Mart, Nisan, Mayıs, Haziran, Temmuz, Ağustos, Eylül) dönemlerde oluşan farkların (-) eksi olarak dikkate alınmadığı anlaşılmıştır.

Bu nedenle, Başkanlığımız.....Vergi Dairesi Müdürlüğüne tesis edilen işlemde yasal isabetsizlik bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Tarih : 12.03.2009/7903
Sayı : B.07,1.GİB.04.99.16.01/2-Muk.440
Konu : DİİB kapsamında ihraç kayıtlı teslimlerle ilgili KDV iade talebi
İlgili Kanun ve Madde : KDV-11/1-c

T.C
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Büyük Mükellefler
Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

İlgi dilekçenizde, muhtelif dönemlerde D.İ.İ.B kapsamında yaptığınız satışlarla ilgili müşterileriniz ve firmanız adına düzenlenen YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının Başkanlığımıza sunulduğu belirtilerek söz konusu raporlara istinaden teminat verilmeksizin KDV iade işlemlerinin yapıp yapılamayacağı hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesine göre, ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi ihracatçılar tarafından ödenmez, mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilen bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunmakta ve ihracatçılara teslim edilen malların teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde ise tecil edilen verginin terkin edileceği hükme bağlanmıştır.

4369 sayılı Kanununun 62'inci maddesiyle KDV Kanununa eklenen Geçici 17'inci maddesi ile dahilde işleme ve geçici kabul rejimleri kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin 31.12.2008 tarihine kadar tesliminde, bölgeler, sektörler veya mal grupları itibariyle Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesi hükmüne göre işlem yaptırma konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiş bu yetki uyarınca çıkarılan 16.04.2001 tarih 2001/2325 sayılı Kararname ile dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesi kapsamında ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesine sahip mükelleflere tesliminde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesinde düzenlenen tecüsterkin sistemine göre işlem yapılması kararlaştırılmıştır.

Yine 28.02.2009 tarih ve 27155 Mükerrer Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunun 32/7'inci maddesinde; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 17'inci maddesinde yer alan "31/12/2008" ibaresinin "31/12/2010" olarak değiştirildiği hükmüne yer verilmiştir.

Anılan maddenin uygulamasına ilişkin gerekli açıklamalar 71, 75, 83, 95, 98 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde yapılmıştır.

Terkin ve İade İşlemleri ile ilgili gerekli açıklamalar ise 83 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin 1.4. bölümünde yapılmıştır.

Diğer taraftan, 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile ihracat istisnası ve ihraç kaydıyla teslimlerde inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yapılacak iadelerde limit 4.000.TL olarak belirlenmiştir.

Öte yandan; 20, 27 ve 29 Seri No.lu SM, SMMM ve YMM Genel Tebliğlerinde "Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporlarında ve eki alt firma inceleme tutanaklarında yer alması gereken bilgilerin neler olduğu açıklanmıştır.

Yine, 20 Seri No.lu SM, SMMM ve YMM Genel Tebliğin 4'üncü maddesinde KDV iade taleplerinin incelenmesinde, Yeminli Mali Müşavirlerin sadece iadesi talep edilen değil, ilgili dönem beyannamelerinde yer alan (hesaplanan ve indirilecek) KDV tutarlarının doğruluğunu araştırarak buna ilişkin raporlarında gerekli açıklamayı yapacakları, 5'inci maddesinde ise iadesi gereken KDV'nin doğruluğunu tespit etmek için Yeminli Mali Müşavirlerce yapılacak alt kademe incelemelerine ilişkin açıklamalara tasdik raporunda yer verileceği, alt firma incelemelerinin ihraç edilen malın imalatçısı ve imalatçının bir alt firmasına kadar inilmek suretiyle yapılacağı açıklanmıştır.

Ayrıca, Vergilendirme Grup Müdürlüğünden alınan 10.03.2009 tarih 7549 sayılı yazıda; ibraz edilen YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarında şirketinizin direkt ihracat, ihraç kayıtlı ve tevkifatlı satışların incelendiği D.İ.İ.B kapsamındaki satışlara ilişkin alıcı firma Yeminli Mali Müşaviri tarafından ibraz edilmesi gereken raporlara ilgi kurup bu satışların doğruluğunu taahhüt eden bir açıklamanın yer almadığı, ayrıca YMM KDV iadesi tasdik raporu ibraz edildiği sırada ilgili dönemlere ait D.İ.İ.B raporları kısmen ya da tamamen ibraz edilmemiş olduğundan YMM KDV İadesi tasdik raporlarına istinaden nakden iadenin yapılamayacağı, YMM tarafından D.İ.İ.B raporlarını kapsayacak şekilde inceleme yapılarak ek rapor ibraz edilmesi halinde yapılabileceği, YMM raporu ibraz edilmemesi halinde ise % 4 indirimli teminat uygulamasından yararlanılamayacağı belirtilmiştir.

Buna göre, yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde Kanunun Geçici 17'inci maddesi kapsamında yapılan teslimlere ilişkin iade talebinde, alıcının gönderdiği rapor ile satış faturalarının fotokopisi veya bu faturaların tarihi, sayısı ile fatura muhteviyatı malların cinsi, miktarı ve tutana ilişkin bilgileri içeren ve şirketinizce onaylanan bir listenin yanı sıra iade talep edilen dönemlerle ilgili tüm alış, satış, üretim maliyetleri ve diğer endirekt maliyetlerin tespitine ve doğruluğuna yönelik olarak düzenlenecek ek YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ibraz edilmesi halinde gerekli işlemler yapılabilecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.35.17.01/KDV.02-2692/1817

Konu : I. Sınıf Tatil Köyü İşletmesinde uygulanacak kdv oranı.

ALTIN YUNUS ÇEŞME TURİSTİK TESİSLERİ A.Ş.
Kaleburnu Mevki Çeşme- İZMİR

İlgi : 30/07/2009 tarihli dilekçeniz. .

İlimiz Konak Vergi Dairesi Müdürlüğünün 066 000 9329 vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuzun belirtildiği ilgide kayıtlı dilekçenizde; Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından verilmiş Turizm İşletme Belgesine göre 1. Sınıf Tatil Köyü olarak değerlendirilen işletmenizde uygulanması gereken katma değer vergisi oranı hakkında bilgi verilmesi talep edilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "Oran" başlıklı 28'inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 24/12/2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1'inci maddesinde, mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları;

a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için %18,

b) Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %],

c) Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8

olarak tespit edilmiş olup, (%8) vergi oranının uygulanacağı **(II) sayılı Listenin "Diğer Mal ve Hizmetler" başlıklı (B) bölümünün;**

24'üncü sırasında;"Gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerler hariç olmak üzere kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kıraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler, lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde **(15/07/2009 tarih ve 2009/15200 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen ibare)** "(birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerler ile üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesindeki lokantalar hariç)" verilen hizmetler (bu yerlerde verilen hizmetlerin alkollü içeceklerle isabet eden kısmı hariç),"

25'inci sırasında; Otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmeti (Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinden yararlanmayanlara verilen tüm hizmetler ile geceleme hizmetiyle beraber verilen ancak ayrıca belgelendirilen ya da

geceleme hizmetine ait belgede ayrıca fiyatlandırılan hizmetler bu sıra kapsamında yer almamaktadır. Ancak geceleme hizmeti kapsamında verilmesi ve geceleme bedeline dahil edilmesi mutad olan diğer hizmetler bu sıra kapsamında yer almakla birlikte bu şekilde belirlenen geceleme bedeli içinde sunulan alkollü içeceklere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi tutarları, hizmeti sunanlar tarafından indirim konusu yapılamaz.)

Açıklamasına yer verilmiştir.

Ayrıca 107 ve 108 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde konuya ilişkin olarak gerekli açıklamalar yapılmıştır

Bu itibarla, "1. Sınıf Tatil Köyü" olarak değerlendirilen işletmenizde;

- Lobi, plaj, sağlıklı yaşam merkezi, kafe, balo salonu v.b yerlerde verilen hizmetlerde,

- Oda servisi hizmetlerinde (otel bünyesinde hazırlanan yiyecek içecekler ile hazır yiyecek ve içecekler v.b.),

- Odalarda bulunan buzdolabında (minibar) yer alan yiyecek ve içecek teslimlerinde,

geceleme hizmeti içinde yer almak ve geceleme hizmetine ilişkin faturada ayrıca fiyatlandırılmamak koşuluyla %8 oranında katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Ancak geceleme bedeli içinde sunulan alkollü içeceklere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi tutarları işletme tarafından indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Diğer taraftan;

- Geceleme hizmeti alan müşteriye verilmekle birlikte geceleme hizmetine dahil olmadığından ayrıca faturalandırılan veya geceleme hizmeti faturasında ayrıca fiyatlandırılan (lobi, plaj, sağlıklı yaşam merkezi, kafe, balo salonu oda servisi ve minibar hizmetleri v.b.) hizmet teslimlerinde,

- İşletmenizden geceleme hizmeti almayan müşterilerinize verilen (lobi, plaj, sağlıklı yaşam merkezi, kafe, balo salonu oda servisi ve minibar hizmetleri v.b.) hizmet teslimlerinde,

- Tesislerinizde veya tesisleriniz dışında gerçekleştirilen düğün, eğlence, kokteyl, toplantı v.b. organizasyon (Banket Hizmeti ve Catering Hizmeti) hizmetlerinde, genel oranda (%18) katma değer vergisi uygulanması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.0.04.99.16.01./01/KVK-12-2008-MUK-30
09.06.2008/17363

Konu : Örtülü sermaye sayılan borçlanmalar
üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin KDV'ye tabi olup olmadığı hk.

.....

İlgi : /05/2008 tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde; örtülü sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve kur farklarının KDV ye tabi olup olmadığı, KDV'ye tabi tutulacak ise borç alan kurum tarafından KDV'nin indirim veya iade/mahsup yoluyla alınıp alınamayacağı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Örtülü Sermaye başlıklı 12. maddesinde;

"Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

(7) Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önceden yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır." hükmüne yer verilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesine göre; Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisine tabidir. Yine anılan Kanununun 24. maddesinin "c" fıkrasında vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler Katma Değer Vergisi matrahına dahil unsurlar olarak hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 35. maddesinde; "Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır." hükmü yer almaktadır.

Kanun koyucu bir örtülü sermaye sayılması için şu şekilde kriterler öngörmüştür.

- Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi,
- İşletmede kullanılması,
- Bu şekilde kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması

Görüldüğü üzere bazı işlemlerin örtülü sermaye sayılıp sayılmayacağı zamana bağlı bir durumdur. Yani bir işlemin örtülü sermaye sayılıp sayılmayacağı işlemin yapıldığı tarihte kesin olarak tespit edilebildiği gibi tespiti mümkün olmayabilir. Tespiti mümkün olmayan durumlarda yapılan işlemlerin genel vergileme prensipleri doğrultusunda yapılacağı ve üzerinden hesaplanan faizler için KDV hesaplanacağı açıktır.

Kazanç hesaplanmasına yönelik genel prensip Gelir Vergisi Kanununun 41/3. maddesinde yer almakta olup, müteşebbisin sermaye üzerinden yürüttüğü faizleri gider olarak dikkate alamayacağına dayanmaktadır. Bu durumun Kurumlar Vergisi Kanunundaki izdüşümü ise örtülü sermaye kavramına tekabül etmektedir ve işletmeye konulan sermaye üzerinden yürütülen faizlerin gider yazılamayacağı temel prensibine sıkı sıkıya bağlı kalınmıştır. Gerçekte de bir girişimcinin koymuş olduğu sermayeden elde edebileceği yegane kazanç kârdır. Kar ise konulan sermaye ile yapılan faaliyet sonucu oluşan artı değerdir.

Ancak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesine göre, Borçlanma niteliğindeki işlemler örtülü sermaye sayıldığında, vergilendirme işlemleri, örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde taraf olan mükellefler nezdinde düzeltilir. Bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır. Bu işlemlerin örtülü sermaye sayılması ise işlemlerle ilgili vergilendirmenin farklı kurullarla yapılacağı anlamına gelmektedir.

Dolayısıyla daha önceden borç alacak ilişkisi nedeniyle ödenen faizler bu durum hasıl olduktan sonra sermaye üzerinden ödenen faizler anlamına gelecektir ki bu da kar payı niteliğine dönüşmüş bir ödeme demektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12/7. maddesi ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1.maddesi birlikte değerlendirildiğinde, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmaktadır. Yani mevcut yasal düzenlemelere göre, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan tutarlar dönem sonu itibariyle iştirak kazancı veya kar payı olarak kabul edilmektedir. Yukarıda da yer verilmiş olan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemlere yer verilmiş olup, iştirak kazançları veya kar payları Katma Değer Vergisinin konusuna girmemektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre kar payları katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Buna göre örtülü sermaye sayılan ödemeler için hesaplanan faizler katma değer vergisine tabi olmayıp, yapılan işlemin örtülü sermaye olduğu daha sonradan anlaşıldığı durumlar da ise daha önceden yapılmış olan katma değer vergisi hesaplamalarının Katma Değer Vergisi Kanununun 35. maddesine göre ilgili oldukları dönemler itibariyle düzeltilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Tarih : 29.12.2008

Sayı : B.07.1 .GİB.0.02.29/2945-267-160
VUK Md.278

İHRAÇ EDİLEN MALLARIN YURTDIŞINDA İMHA EDİLİP GİDER YAZILMASI

Yurt dışında bulunan bozuk ürünlerin değer takdirinin bilirkişi yardımıyla yapılması olup, takdir komisyonuna done olabilecek raporu hazırlayacak bilirkişinin bilirkişilik ücretinin ve masraflarının emsal bedelinin takdir edilmesini isteyen mükellefçe karşılanması gerektiği.

Yazınızın incelenmesinden, iliniz.....Vergi Dairesi Müdürlüğü'nünvergi kimlik numaralı mükellefi.....San. Tic. Ltd. Şti.'nin yurtdışına satışını yaptığı iki parti lavaş ekmeğinin bozuk çıkması nedeniyle iade edilmek istenildiği, bozuk olan lavaş ekmeklerinin yurt içine getirilmesinin gümrük mevzuatı kapsamında mümkün olmaması nedeniyle yurt içinde imha edilemediği, söz konusu ürünlerin yurtdışında bir tutanakla imhasının yapıp gider olarak kaydedilmesi hususunda tereddüte düşüldüğü belirtilerek Başkanlığımız görüşünün istenildiği anlaşılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 72. maddesinde takdir komisyonlarının kuruluşu, 74. maddesinde takdir komisyonlarının (yetkili makamlarca istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak ve vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri tespit etmek gibi) görevleri ile 75. maddesinde de takdir komisyonlarının (görevleri dolayısıyla inceleme yetkisi ve servetleri, sınai hakları ve telif haklarını, imtiyazları, madenleri, mücevheratı, eski eserleri ve sanat eserlerini değerlemede bilirkişiye müracaat edebilme) yetkilerine ait hükümler yer almaktadır.

Anılan Kanun'un 267. maddesinde ise, emsal bedelinin gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen, veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olduğu, anılan maddenin üçüncü fıkrasında emsal bedellerinin ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilebileceği, takdirlerin maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılacağı, aynı maddenin yedinci fıkrasında kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelede yer alan unsurların emsal bedeli yerine geçeceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanun'un 278. 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 ıskartaların emsal bedeli ile değeri olacağı hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, söz konusu olayda bozuk ürünlerin yurtdışında bulunması nedeniyle emsal bedelinin takdiri yurt içinde yapılamamakla birlikte, yurt dışında bulunan anılan ürünlerin değer takdirinin bilirkişi yardımıyla yapılması mümkün bulunmaktadır. Bu takdirde; takdir komisyonuna done olabilecek raporu hazırlayacak bilirkişinin bilirkişilik ücretinin ve masraflarının emsal bedelinin takdir edilmesini isteyen mükellefçe karşılanması gerekmektedir. Aksi takdirde takdir komisyonunca bir bedel takdirinin yapılamayacağına ilgililerine de bildirilerek işlem yapılması uygun görülmüştür.

Tarih : 06.01.2009

Sayı :B.07.1.GİB.0.59/5920-150-1156

ÖTVK Md.12

ÖTV'Sİ SIFIRA İNDİRİLMİŞ YAKIT ALIMINDA YMM RAPORU DÜZENLENMESİ

Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazancının yanı sıra tekne ile balık avlama faaliyetinden doğan zirai kazanç bulunan ve bu kazanç gerçek usulde vergilendirilmeyen mükellefin, balıkçılık faaliyetinde kullandığı tekneye aldığı ÖTV'si sifıra indirilmiş deniz yakıtı ile gerçekleştirdiği zirai faaliyetine ilişkin olarak, yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen faaliyet raporunu ilgili vergi dairesine ibraz etmesi gerektiği hk.

Yazınız ve eklerinin incelenmesinden iliniz..... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nünkimlik numaralı mükellefi.....'nin gerçek usulde vergilendirilen ticari kazancının yanı sıra tekne ile balık avlama faaliyetinden doğan zirai kazancının bulunduğu ve bu kazanç gerçek usulde vergilendirilmeyen mükellefin, balıkçılık faaliyetinde kullandığı tekneye ÖTV'si sifıra indirilmiş yakıt alımında YMM raporu düzenlenip düzenlenmeyeceği konusunda tereddüde düşüldüğü anlaşılmaktadır.

1.7.2003 tarih ve 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Karar'ın 1. maddesi ile; Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne ve Milli Gemi Sicili'ne kayıtlı, kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticari yatlarla, hizmet ve balıkçı gemilerine miktarı her geminin teknik özelliklerine göre tespit edilmek ve bu akaryakıtı kullanacak geminin jumaline işlenmek kaydıyla verilecek akaryakıtın özel tüketim vergisi tutarı sifıra indirilmiş olup, söz konusu karamamenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar 6, 9 ve 10 seri No.lu ÖTV Genel Tebliği'nde yer almaktadır.

6 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği'nin (4/a) bölümünde; Kararname kapsamında deniz yakıtı kullanan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin (ticari ve zirai kazançları gerçek usulde tespit edilmeyenler hariç), her takvim yılının ilk altı aylık 1. dönemi ve kalan altı aylık 2. döneminde kullandıkları deniz yakıtı ile gerçekleştirdikleri ticari ve zirai faaliyetlerine ilişkin olarak, yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen faaliyet raporunu, bu dönemleri takip eden aybaşından itibaren 1 ay içerisinde, KDV mükellefiyetlerinin bulunduğu vergi dairesine verecekleri düzenlemesine yer verilmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalar uyarınca; ticari veya zirai kazancının herhangi birinden dolayı gerçek usulde vergiye tabi olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, 6 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği kapsamında gerçekleştirdikleri ticari ya da zirai faaliyetlerine ilişkin olarak, yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen faaliyet raporlarını ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir. Bu itibarla söz konusu mükellefin, yemek servisi ve pazarlama hizmeti faaliyeti nedeniyle gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olduğu anlaşıldığından, deniz aracına aldığı ÖTV'si sifıra indirilmiş deniz yakıtı ile gerçekleştirdiği zirai faaliyetine ilişkin olarak, yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen faaliyet raporunu ilgili vergi dairesine ibraz etmesi gerektiği tabiidir.

Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi D.Bşk.

SAYI : B.07.1.GİB.04.34.16.01/ KVK-1

Konu : Vakfa ait gayrimenkulün mesken olarak kiraya verilmesi

Kurumlar Vergisi Kanununun "Verginin Konusu" başlıklı 1. maddesinde;

"Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tabidir:

- a) Sermaye şirketleri,
- b) Kooperatifler,
- c) İktisadi kamu kuruluşları,
- ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- d) İş ortaklıkları.

Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanununun "Mükellef başlıklı 2. maddesinde ise;

"....

5) Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler: Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.

6) İktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kar edilmemesi veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi niteliğini değiştirmez...." hükümleri yer almaktadır.

Bu hükümlere göre, bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için;

- Müessesenin bir dernek veya vakfa ait olması,
- Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması, Ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunulması

Bu durumda, dernek ve vakıflara ait veya bağlı olan ve faaliyetleri devamlı bulunan, sermaye şirketi ve kooperatif statüsünde kurulmamış olan ticari, sınai ve zirai işletmeler dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler olarak kabul edilmektedir.

Ayrıca söz konusu mükellef grubunca satılan mal veya hizmetin bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kar edilmemesi veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir. Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin; her türlü mal ve hizmet satışı, kiralaması ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı olması durumlarında da dernek ya da vakıflara ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, Kurumlar Vergisi Kanununda vakıfların kendisi vergi dışı bırakılmış, bunlara ait veya bağlı olan ve faaliyetleri devamlı bulunan iktisadi işletmeler vergi kapsamına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 2. maddenin 1. fıkrasının (a) bendinde (1.1.2008-31.12.2015 tarihleri arasında);

"Dernek veya vakıflarca elde edilen Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67. maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar, dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmaz." hükmü yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94. maddesinde ise;

"Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret' şirketleri, is ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

.....

5-a) 70.maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden, %20

b) Vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve deneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden, %20

...." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun "Muhtasar Beyannamenin Verilme Zamanı" başlıklı 98. maddesinde ise;

"94. madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. ..." hükmü yer almaktadır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "Taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri" başlıklı,

"15.3.2.2. Dernek veya vakıflara ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri,

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi uyarınca, vakıflara (mazbut vakıflar hariç) ve deneklere ait taşınmazların kiralanması karşılığında, bunlara yapılan kira ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır.

Bu kesintinin yapılmasında, kendisine kira ödemesinde bulunan derneğin, kamuya yararlı dernek ya da vakfın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıf olması önem arz etmemektedir. Başka bir deyişle, mazbut vakıflar hariç, hiçbir ayırım yapılmaksızın tüm dernek veya vakıflara ödenen kira bedellerinden bu kesintinin yapılması gerekmektedir.

..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Vakfınız tüzel kişiliği itibariyle vergi uygulamalarında kurumlar vergisi mükellefi değildir. Ancak, vakfınıza ait veya bağlı olan ve faaliyetleri devamlı bulunan iktisadi işletmenin bulunması veya vakfınızın (tüzüğünde yer alan) amaçları doğrultusunda kar amacı gütmese dahi cüzi bir miktar bedel alınmış (bağış dahil) ve bedeli olarak gerçekleştirilen diğer devamlı faaliyetlerinizin bulunması halinde iktisadi işletme oluşacağından iktisadi işletmeye ilişkin kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekeceği hususu tabiidir.

Ancak, vakfınız tarafından gayrimenkullerin üçüncü kişilere kiraya verilmesi Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 7 madde hükmüne göre 1.1.2008-31.12.2015 tarihine kadar iktisadi işletme oluşturmayacağından bu gelirler için kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi söz konusu olamayacağı gibi beyannameyle beyanı da gerekmemektedir.

Öte yandan, Vakıflar Genel Müdürlüğü idare ve kontrolünde olmayan diğer bir ifadeyle mazbut vakıf sayılmayan vakfınıza ait gayrimenkulun Gelir Vergisi Kanununun 94/1. fıkrasında sayılanlara kiraya verilmesi halinde kiracılar tarafından vakfa yapılan ödemeler den aynı kanununun 94. maddesinin 5-(b) alt bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, gayrimenkulun Gelir Vergisi Kanununun 94/1. fıkrasında sayılanlara ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri ile ilgili olmadan veya bu maddede sayılmayanlara mesken olarak kiraya verilmesi halinde ise gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekeceği hususu da tabiidir.

YARGI KARARLARI

T.C.

DANIŞTAY

DOKUZUNCU DAİRE

Esas No: 2007/2784

Karar No: 2008/5374

**Temyiz İsteminde Bulunan : Gaziemir Vergi Dairesi
Müdürlüğü-İzmir**

Karşı Taraf:

İstemin Özeti: Yeminli mali müşavir olan davacı tarafından verilen katma değer vergisi iadesi tasdik raporunun ekinde sunulan tam tasdik sözleşmesinin yıllık yapılmadığından raporun kabul edilmemesine ve iade işleminin de yeni sözleşme ibraz edilinceye kadar yerine getirilemeyeceğine ilişkin 29.11.2005 tarih ve 31227 sayılı davalı idare işleminin iptali istemiyle açılan davaya olayda katma değer vergisi iadesi tasdik raporunun ekinde sunulan tam tasdik sözleşmesinin yıllık yapılmadığından bahisle kabul edilmediğinin anlaşıldığı, Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, tasdike ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 10. maddesi ile konuya İlişkin yayınlanan 18 ve 29 Seri Nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malı Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde tam tasdik sözleşmelerinin bir takvim yılı veya vergilendirme döneminden fazla dönemi kapsayacak şekilde düzenleneceklerine yönelik açık bir kurala yer verilmediği, bu nedenle davacı hakkında tesis edilen işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle kabul eden İzmir 3. Vergi Mahkemesinin 23.11.2006 tarih ve E:2006/296, K:2000/1080 sayılı kararının: dava konusu işlemin kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem olmadığı, davacının menfaati ihlal edilmediğinden davanın esasının incelenmesinin yerinde olmadığı, tasdik sözleşmelerinin yıllık olarak düzenlenmesi gerektiği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: Savunma verilmemiştir.

Danıştay Savcısı Buket Oral' ın Düşüncesi: İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizden incelenerek bozulabilmesi için 2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanununun 40 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 Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Tetkik Hâkimi Engin Karabacak'ın 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 19.11.2008 tarihinde oy çokluğu ile karar verildi.

Karşı Oy: Dosyanın incelenmesinden: yeminli malî müşavir olan davacınıntam tasdik sözleşmesi imzaladığı, sözleşme döneminin 2004-2005 olarak belirtildiği, aynı sözleşmenin 18.10.2005 tarih vesayılı rapor ekinde ibraz edilmesi üzerine davalı idarece 29.11.2005 tarih ve 31227 sayılı işlem ile sözleşmenin birden fazla takvim yılına ilişkin olarak düzenlenmiş olması nedeniyle kabul edilmediği, tasdik işlemine ilişkin sözleşmenin ibrazından sonra iade işleminin tamamlanabileceği hususlarının davacıya bildirildiği, bunun üzerine sözleşmesinin kabul edilmemesine ilişkin işlemin iptaline, 2004 yılında verilmiş olan tam tasdik sözleşmesinin 2005 yılında geçerli olduğuna karar verilmesi istemiyle dava açıldığı, dava konusu olarak 29.11.2005 tarih ve 31117 sayılı işlemin gösterilmediği, bir başka anlatımla işlemin iade ile ilgili kısmının iptalinin istenilmediği anlaşılmaktadır.

Belirtilen durum karşısında dava konusu edilen " tasdik sözleşmesinin kabul edilmemesine" ilişkin işlem.2577 sayılı Yasanın 14. maddesinin 3622 sayılı Yasa ile değişik 3. fıkrasının (d) bendinde belirtildiği üzere idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliği taşımadığı gibi, sözleşmenin ibrazından sonra iade işleminin Tamamlanabileceğine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılmış dava bulunmadığı halde vergi mahkemesince bu konuda hüküm kurulmasında da hukuka uyarlık bulunmadığından, mahkemece aynı Yasa'nın 15. maddesinin 1.fıkrasının (b) bendi uyarınca davanın reddine karar verilmesi gerekirken kabulüne karar verilmesinde mevzuata uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle temyize konu kararın bozulması gerektiği oyu ile karara katılmıyorum.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu

Tarih : 21.11.2008
Esas No : 2007/818
Karar No : 2008/729

VUK Md.3
GVK Md.94

KAYIT VE BEYAN DIŞI BIRAKILAN KAZANCIN ORTAKLARA DAĞITILMAYIP KURUM BÜNYESİNDE TUTULDUĞUNUN İSPAT YÜKÜ

Kayıt ve beyan dışı bırakılan kazancın ortaklara dağıtılmayarak kurum bünyesinde tutulduğunu ispat yükünün vergi idaresine değil mükellefe ait olduğu; kayıt dışı kazancın ortaklara dağıtılmadığı ve kurum bünyesinde kaldığının mükellef tarafından hukuken geçerli kanıtlarla kanıtlanmaksızın ve ispat külfetinin idareye düŐtüđu kabul edilerek gelir (stopaj) vergisinin kaldırılmasında hukuka uygunluk bulunmadığı hk.

İstem Özet: 2002 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu dayalı Şirket adına Şubat-Nisan 2003 dönemi re'sen salınan gelir (stopaj) vergisi ile kesilen vergi ziyaı cezası dava konusu yapılmıştır.

Davayı inceleyen (...) Vergi Mahkemesi; POS cihazı ile tahsil ettiği bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bırakmıŐ alış kaydında düzeltme yapılmayan ancak, iade edilen emtiyaya ait fatura tutarını hasılatı dahil etmemesi ve fazladan maliyet ve gider kayıtlarının bulunması nedeniyle belirlenen matrah farkı esas alınarak kayıt ve beyan dışı hasılattan doğan karın ortaklara dağıtılmış olduğu kabul edilerek tarhiyat yapılmış ise de, tarhiyat yapılabilmesi için idarece, vergi tevkif atını gerektirecek bir ödeme veya kör payı dağıtımının tespit edilmesi gerektiği, böyle bir tespit yapılmaksızın kör payı dağıtıldığı varsayımıyla yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiŐtir.

Vergi idaresinin temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi; ortaklardan ayrı bir kiŐiliđe sahip olan sermaye Őirketlerinin asıl amacı kazanç elde etmek ve bu kazancı ortaklarına dağıtmak olduğuna göre hesap dönemi kapandıktan çok sonra vergi incelemesiyle ortaya çıkarılan ve yargı kararıyla kesinleŐen kayıt ve beyan dışı bir kazancın, yasal defter ve bilanço kayıtları ile kurum bünyesinde bulunduğunun ispat edilmediği durumlarda, söz konusu kazancın yasal prosedür uygulanmadan ortaklara dağıtıldığının kabulünün gerektiği gerekçesiyle aynı incelemeye dayalı olarak salınan kurumlar vergisine karşı açılan davayı sonuçlandıran vergi mahkemesi kararının matrahın azaltılmasına ilişkin hüküm fıkrasını bozan Dairelerinin kararına göre yeniden karar verilmek üzere vergi mahkemesi kararını bozmuŐtur.

Bozma kararına uymayan (...) Vergi Mahkemesi; tarhiyatın kaldırılması yolundaki ilk kararında aynı hukuksal nedenlerle ısrar etmiştir.

ısrar kararı vergi dairesi tarafından temyiz edilmiş ve beyana dahil edilmeyen kazançlar hakkında dağıtım kararı alınamayacağı gözetilmeden verildiği için hukuka aykırı düştüğü ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.

Karar: Temyiz istemine konu yapılan ısrar kararı; davacı kurumun 2002 vergilendirme döneminde bedelini POS cihazı ile tahsil ettiği işlemlerden doğan hâsılatını beyan dışı bırakmasından bulunan farkın matrahtan çıkarılmasına karar verilmesi yolundaki ısrar kararına ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine dayanılarak vergilendirme yapılabilmesi için hesaplanan karın ortaklara dağıtıldığına ilişkin dağıtım kararı bulunması gerektiği yönündeki yargıya dayanılarak verilmiştir.

Davacı adına belirtilen nedenle salınan vergi ziyayı cezalı kurumlar vergisinin kaldırılması yolundaki ısrar kararı, Kurulumuzun kararıyla bozulmuştur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin ikinci fıkrasının 6. bendinin 4369 sayılı Yasa ile değişik (b-i) alt bendinde; karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımını sayılmamak, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara yahut bu vergilerden muaf olanlara ödenenler dâhil olmak üzere, kurumlar vergisinden müstesna kazançlara isabet eden kısım düşüldükten sonra 75. maddenin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 işaretli bentlerinde yazılı kar paylarından tevkifat yapılması kurala bağlanmış, maddenin ikinci fıkrasının (6/b) alt bendinin son fıkrasında ise (i) alt bendi uyarınca yapılacak tevkifatın, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilmesi önlenmiş ve tevkifatın nihai vergi olması öngörülmüştür. Sözü edilen kurallardan, tevkifatın dağıtımına bağlı tutulduğu anlaşılmakta olup, kurumlar vergisinden müstesna kazançlara isabet eden kısım düşüldükten sonra, şirket ortaklarına ödenmeyerek geçmiş yıl karları veya olağanüstü yedek akçeler gibi pasif bir hesapta tutulduğu takdirde söz konusu karlardan tevkifat yapılmayacaktır.

Noksan kurumlar vergisi matrahı beyan eden davacı kurumun belirtilen nedenle ticari bilânçosunun da gerçeği yansıtmadığı ve kurum kazancının ortaklara dağıtılabılır kısmının gizlendiği görülmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olacağını ve bunun, yemin hariç her türlü kanıtla ispatlanabileceğini öngören 3. maddesinin (b) bendinin son fıkrasında yer alan, iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun düşmeyen ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun, iddia eden tarafından kanıtlanması gerektiği yolundaki kural gereğince, kurumun hesap ve işlemlerinin, kurum kazancının doğru olarak saptandığını gösterecek şekilde düzenlendiği hallerde, bu kazancın dağıtıldığını kanıtlama yükü vergi idaresine ait olmakla birlikte, davacı şirketin hâsılatının bir kısmını yasal kayıtları

dışında bırakarak ve gerçekten yapmadığı harcamalara gider faturalarını kaydederek kurum kazancını gizlediği vergilendirme döneminde kayıt ve beyan dışı bırakılan kazancın dağıtılmayarak şirket tüzel kişiliği bünyesinde tutulduğunu kanıtlama yükünün vergi idaresine değil, davacıya düştüğü açıktır. Öte yandan, böyle bir kazancın dağıtılabılır hale gelmesi için dağıtım kararı alınmasına da olanak bulunmamaktadır.

Bu durumda, kayıt dışı kazancın ortaklara dağıtılmadığı ve kurum bünyesinde kaldığı davacı tarafından hukuken geçerli kanıtlarla kanıtlanmaksızın ve ispat külfetinin idareye düştüğü kabul edilerek gelir (stopaj) vergisinin kaldırılmasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Kaldı ki, dava konusu tarhiyatın matrahı yönünden bağlı olduğu kurumlar vergisinin kıs, men kaldırılması yolundaki vergi mahkemesi ısrar kararı Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun kararıyla bozulduğundan ve sözü geçen bozma kararı uyarınca verilecek kararın sonucu, dava konusu tarhiyatı etkileyeceğinden, gelir (stopaj) vergisi hakkında kurumlar vergisine ilişkin davanın sonucuna göre karar verilmesi gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile (...) Vergi Mahkemesinin kararının bozulmasına, oyçokluğu ile karar verildi.

T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No: 2007/143
Karar No:2007/ 290

Özet: Döviz cinsinden hesaplanarak 7.2.2002 tarihinde ortaklara dağıtımına karar verilen kar payından dolayı karar tarihi ile ortaklara ödendiği tarih arasında oluşan kur farkının gider olarak dikkate alınmayacağı Hk.

İstemin Özeti: Kuru ekmek mayası ve katkı maddeleri üretimi yapan davacının 2002 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen rapora dayanılarak; dağıtımına karar verilen 2001 yılı karından, yurt dışında yerleşik yabancı ortağın %99,9 hissesine isabet eden kısmından 2.5.2002 tarihinde 6.500.000 Euro, 19.6.2002 tarihinde de 5.408.292 Euro ödendiği, geç ödenen temettünün ortaklar borçlar hesabında izlenmesi suretiyle döviz cinsinden şirketin borçlandırıldığı ve 30.6.2002 tarihine kadar her ay sonunda borç için kur farkı gideri tahakkuk ettirilerek, gerçekte sermayenin bir cüz'ü olan geçmiş yıl karının değerlemeye tabi tutulması ve bunun da gider yazılması suretiyle dönem kazancının azaltıldığı, henüz tahakkuk etmeyen ücretler için karşılık ayrılması suretiyle de dönemsellik ilkesine aykırı kayıt yapılarak matrahın aşındırıldığı. İleri sürülecek ikmalen, imal edilen ürünün maliyetine dâhil edilmesi gereken royalti ödemelerinin doğrudan gider yazılamayacağı görüşüyle de re'sen lespit edilen matrah farkı üzerinden kurumlar vergisi salınmış, ton payı hesaplanıp, vergi ziyayı cezası kesilmiştir.

Adana 2.Vergi Mahkemesi 27.10.2004 günlü ve E:2004/318, K:2004'1305 sayılı kararıyla; 7.2.2002 tarihinde yapılan genel kurul toplantısı sonucunda alınan kararla, şirketin 2001 yılı karından kanunen ayrılması zorunlu olan vergi, ton, zararlar ile yedek akçeler ayrıldıktan sonra kalan meblağın ortaklara dağıtılmasına karar verilmekle birlikte, ortaklar açısından alacak hakkının, şirket açısından ise borcun doğduğu ve şirketin kar payı dağılımı nedeniyle genel kurul tarihi itibarıyla stopaj yükümlülüğünü yerine getirdiği hususları birlikte göz önünde bulundurulduğunda. % 99,99'u yabancı ortaklı olan davacı şirketin genel kurul kararıyla dağıtılacak kar payını döviz cinsinden belirlemesi sonucu bu borcunu döviz cinsinden değerlemeye tabi tutmasında ve borcun ödendiği tarihe dek oluşan kur farkını kurum kazancından indirmesinde yasaya aykırılık görülmediği; dosya içeriğinden, davacının 2002 yılında alınan genel kurul kararıyla da 2001 yılı için yönetim kurulu başkan ve üyelerine ücret ödenmesine karar verdiği, bu durumda, şirket genel kurulunun, yönetim kurulu başkan ve üyelerine 2001 yılında da ücret ödenmesi kararı aldığı, ancak bu kararın bir sonraki yılda toplanan genel kurul kararıyla alınması yöntemini tercih ettiğinin görüldüğü, bu nedenle, yükümlü şirket genel kurulunun geçmiş yıl uygulamasını da dikkate alarak ve genel kurulun 2003 yılında, 2002 yılı için yönetim kurulu başkan ve üyelerine

cret ödenmesine karar verebileceği öngörüsüne dayanarak, Vergi Usul Kanununun 288'inci maddesi uyarınca karşılık ayırmak suretiyle 2002 yılında gider kaydetmesinde yasaya aykırılık bulunmadığı öte yandan, nihai olarak üretimle ilgili olmakla beraber personelin eğitilmesi gerektiğinde teknik uzmanlar görevlendirilmesi gibi hususları öngören sözleşmeler uyarınca yapılan royalti ödemelerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 275'inci maddesinde yer alan genel idare giderleri kapsamında olduğu, bu giderlerin doğrudan gider yazılması ya da mamul maliyetine pay verilmesi ihtiyari olduğundan, mamul maliyetine pay verilmesi gerektiği görüşüyle saptanan matrah farkında da isabet görülmediği gerekçesiyle ikmalen ve re'sen tespit edilen matrah farkı üzerinden yapılan tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmiştir.

Vergi dairesi müdürlüğünün temyiz istemini inceleyen Danıştay nc Dairesi 21.12.2005 günlü ve E:2005/796,K:2005/2835 sayılı kararıyla; değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetler arasında yer almayan geçmiş yıl karının dağıtılmasına karar verilmiş olması, pay sahibi açısından alacak hakkına dönüşse de, borcun kaynağı, pay sahiplerinin kuruma tahsis ettikleri sermaye olduğundan, söz konusu karın, yabancı kaynak niteliğine dönüştüğünün kabul edilemeyeceği, ayrıca, sermayenin bir cüz' olan geçmiş yıl karının dağıtılmasına karar verildikten sonra, başka bir para birimine çevrilmesi suretiyle değerlemeye tabi tutulmasının, 2001 yılına ilişkin kar dağıtımı tutarını aşan bir Şekilde dağıtım yapılması sonucunu doğurduğu, dağıtılan karın tevkifata tabi tutulması Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi gereği olup, davacı tarafından dağıtımın yapıldığı tarihte değil de, dağıtım kararı alındığı tarihte tevkifat yapılarak yükümlülüğün erken yerine getirilmiş olmasının da olaya bir etkisinin bulunmadığı, bu nedenler Vergi Mahkemesince verilen kararın bu hususa ilişkin hüküm fıkrasında hukuka uygunluk görülmediği, öte yandan, davacının henüz genel kurul tarafından bu yönde karar verilmeksizin 31.12.2002 tarihli yevmiye kaydıyla yönetim kurulu üyelerine ücret ödenmesine ilişkin 919.246.094.276 lirayı karşılık ayırmak suretiyle kurum kazancından indirdiği, genel kurul'un yönetim kurulu üyelerine 2002 yılı için ücret ödenmesine dair 28.08.2003 tarihinde karar aldığı dosya içeriğinden anlaşıldığından, genel kurul tarafından ücret ödenmesine dair karar alınmadan, dolayısıyla tahakkuku gerçekleşmeden gider kaydedilen ücretler, tahakkuktan önce karşılık ayrılabilir, gerçekleşen ya da gerçekleşmesi muhtemel zararlar kapsamında da hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle, mahkeme kararının ikmalen tarhiyata konu edilen matrah farkına ilişkin hüküm fıkralarını bozmuş, royalti giderlerinden kaynaklanan matrah farkına ilişkin hüküm fıkrasına yönelik temyiz istemini ise reddetmiştir.

Bozma kararına uymayan Adana 2.Vergi Mahkemesi 1.2.2007 günlü E:2007/20,K:2007/130 sayılı kararıyla; davacı adına ikmalen yapılan tarhiyatın kaldırılması yolundaki kararında ısrar etmiştir.

Israr kararı, davalı idarece temyiz edilerek, kararın bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti: Yasal dayanaktan yoksun olan temyiz isteminin reddi gereği savunulmuştur.

Danıştay Tetkik Hâkimi'nin Düşüncesi: Geçmiş yıl karının dağıtımına karar verilmiş olması karın öz sermayenin bir unsuru olduğu niteliğini değiştirmeyeceğinden, bu karın iktisadi kıymet gibi nitelendirilmesi suretiyle değerlemeye tabi tutularak kur farkı hesaplanamayacağı, tahakkuk etmemiş ücretlerin, takip eden yılda alınacağı öngörülen genel kurul kararına dayanılarak karşılık ayrılmak suretiyle gider yazılmasının ise gelir ve giderlerin dönemselliği ilkesine aykırı olduğundan aksi düşünce ile ikmalen yapılan tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi ısrar kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısının Düşüncesi: Danıştay Üçüncü Dairesinin 21.12.2005 gün ve K:2005/ 2835 sayılı bozma kararında yer alan savcı düşüncesi uyarınca temyiz isteminin kabulü ile ısrar kararının bozulmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

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

2002 yılı işlemleri incelenen davacı adına, inceleme raporuna dayanılarak ikmalen tespit edilen matrah farkı üzerinden yapılan tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi ısrar kararının temyizen incelenerek bozulması istenmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 258'inci maddesinde; değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak tanımlanarak, değerleri takdir ve tespit edilecek iktisadi kıymetlerin vergisel işlemlere konu maddi ve gayri maddi mal ve haklar olduğu belirtilmiş; 186'nci maddesinin son fıkrası ile mevcutlar, alacaklar ve borçların işletmeye dâhil iktisadi kıymetleri ifade ettiği açıkça ortaya konulmuştur. Yasanın 192'nci maddesinde ise, bilânçonun tanımı yapılarak, bilânçonun aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva ettiği, aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçların gösterileceği, aktif toplamı ile borçlar arasındaki farkın, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (öz sermayeyi) teşkil ettiği, öz sermayenin pasif tablosuna kaydolunacağı ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamlarının denkleştirileceği, ihtiyatlar ve kar ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin cüzileri sayılacağı belirtilmiştir. Öte yandan; aynı Kanunun 21 5'inci maddesinde, defter ve kayıtların Türkçe tutulması mecburiyeti öngörülmüştür.

Dosyanın incelenmesinden; ortaklarının 0% 99,99'u yabancı olan şirketin, kar dağıtım karar aldığı genel kurul tarihi itibarıyla Türk lirası olarak tutmak zorunda olduğu hesaplarına göre dağıtılacak kan belinleyip, bu miktar üzerinden 193 sayılı Kanunun 94'üncü maddesi gereğince menkul sermaye iradı stopajını yaptığı anlaşılmakta olup; bu tarih itibarıyla yabancı ortakların Türk Lirası cinsinden alacağı kar payı hukuken

belirlemiş olmakla, aynı genel kurulda kar payının döviz cinsinden ödeneceği yolunda karar alınmış ve ödemenin daha sonraki bir tarihte yapılmış olması, bu hukuki durumu etkilemeyecektir. Zira hukuken genel kurul kararı ile belirlenmiş kar payının, bu tarihteki döviz kuru üzerinden yabancı ortağa aktarımı ve bu meblağın şirket hesapları ile ilişkisinin kesilmesi gerekmektedir. Döviz cinsine çevrilen ve yabancı ortağın mal varlığına intikal etmesi gereken bu meblağın, fiilen dağıtılmayarak şirket bünyesinde bırakılması ve kullanılması mümkün ise de, artık kar payı niteliğini kaybedip, ortağın hukuken talep edilebilir menkul sermaye iradı olan tutanın genel kurul tarihi itibarıyla dövize çevrilip fiilen dağıtıldığı tarihe kadar döviz olarak değerlemeye tabi tutulması, 2001 yılına ilişkin kar dağıtım tutarını aşan ve kur farkı tahakkuk ettirilen döneme ilişkin şirket giderlerini artıran bir yöntem olup, bu yöntemle kurum kazancının aşındırılması hukuken kabul edilemez. Bu nedenle, vergi mahkemesi ısrar kararının bu hususa ilişkin hüküm fıkrasında hukuka uygunluk görülmemiştir.

2003 yılında alman genel kurul kararıyla bazı yönetim kurulu üyelerine ödenmesi öngörülen ücretlerin, tahakkuk ve ödeme gerçekleşmeden 2002 yılında gider kaydederek kurum kazancından haksız olarak indirildiği görüşüyle hesaplanan ve ikmalen yapılan tarhiyata konu matrah farkına gelince; 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinde; kurumlar vergisinin, 1'inci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap döneminde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkında hükümlerinin uygulanacağı kurala bağlanmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesinde de bilanço esasında ticari kazancın tespiti tanımlanmış ve tespit esnasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.

Türk vergi sisteminde ticari kazançta elde etme tahakkuk esasına bağlanmıştır. Genel kabul görmüş tanımı ile tahakkuk esası; gelir veya giderin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesidir. Buna göre gelirin tahsil edilmiş veya giderlerin ödenmiş olup olmamasının, bazı özel durumlarda tahakkuk etmemiş giderlerin karşılık ayrılması suretiyle dönem kazancından indirilebilmesine imkan tanınması dışında, tahakkuk esasına etkisi olmayacaktır. 213 sayılı Yasanın 288'inci maddesinde belirtildiği üzere karşılıkların işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetlerde meydana gelen ve miktarı kesin olarak saptanamayan değer azalışları ile bir zarar meydana getirmesi olasılığı bulunan riskleri karşılamak üzere hesaben ayrılan meblağlar, bu tür özel durumlardandır.

Öte yandan, Türk Ticaret Kanununun yönetim kurulunun hak ve yükümlülükleri ile ilgili 313 ve devamı maddeleriyle de; esas sözleşmede bu yönde bir hüküm bulunması yahut genel kurul tarafından bu doğrultuda karar verilmesi halinde yönetim kuruluna ücret ödenebileceği öngörülmüştür.

Açıklanan bu durum karşısında, davacı şirketin, henüz genel kurul tarafından bu yönde bir karar verilmeksizin 31.12.2002 tarihli yevmiye kaydıyla yönetim kurulu üyelerine ücret ödenmesine ilişkin 919.246.094.276 lirayı karşılık ayırmak suretiyle kurum kazancından indirdiği, Genel Kurulun, yönetim kurulu üyelerine 2002 yılı için ücret ödenmesine dair 28.08.2003 tarihinde karar aldığı dosya içeriğinden anlaşılmıştır. Genel Kurul tarafından ücret ödemesine dair karar alınmadan dolayısıyla tahakkuku gerçekleşmeden gider kaydedilen ücretler, tahakkuktan önce karşılık ayrılabilir, gerçekleşen ya da gerçekleşmesi muhtemel zararlar kapsamında da nitelendirilemeyeceğinden, bozulması istenen kararın bu hususa ilişkin hüküm fıkrası da hukuka uygun görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüyle, Adana 2.Vergi Mahkemesinin 1.2.2007 günlü ve E:2007/20,K:2007/130 sayılı kararın dağıtımına karar verilen geçmiş yıl karının değerlemeye tabi tutulmasından kaynaklanan ikmalen tarhiyata konu matrah farkına ilişkin kısmının bozulmasına oy çokluğuyla, yönetim kurulu üyelerine ödenmesi öngörülen ücretler için 2002 yılında karşılık ayrılmasından kaynaklanan ikmalen tarhiyata konu matrah farkına ilişkin kısmının bozulmasına oybirliğiyle, yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri yönünden hüküm kurulması gerek bulunmadığına,19.10.2007 gününde karar verildi.

KARŞI OY

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen hususlar, bozulması istenilen vergi mahkemesi ısrar kararının dayandığı gerekçeler ve hukuki nedenler karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmediğinden, temyiz isteminin reddi gerekeceği oyu ile karara katılmıyoruz.

SEÇİLMİŞ BİR KAÇ GÜZEL YAZI

Bir yerlerde tıkanıp kaldığında hayat, soluk almak güçleştğinde,
Yüreğin susup, mantığın sürüklemeye başladığında ayaklarını,
Dağlara dönmeli yüzünü insan.

Yeni patikalar, yeni yollar seçmeli, yüreğini ferahlatacak;
Yeni insanlarla tanışmalı, yeni keşifler yapacak....
Hep isteyip de, bir gün yaparım diye ertelediği ne varsa,
Gerçekleştirmeyi denemeli!

Her geçen gece, ölüme bir gün daha yaklaştığını; zamanın bir nehir,
Kendisinin bir sal olup da, O dursa da yolculuğun devam ettiğini
anlamalı.

Baş döndürücü bir hızla geçiyorsa birbirinin aynı günler,
Her akşam aynı can sıkıntısıyla eve giriliyorsa,
Değiştirmeye çalışmalı bir şeyleri;
Küçük şeylerle başlamalı belki; örneğin, bir kaç durak önce inip
Servisten, otobüsten; yürümeli eve kadar, yüreğine takmalı güneş
gözlüklerini;
Gördüğünü hissedebilmeli!

Sağlığını kaybedip, ölüme yüz yüze gelmeden önce,
Değerli olabilmeli hayat!
İlla büyük acılar çekmemeli, küçük mutlulukları fark etmek için!
Başkasının yerine koyabilmeli kendini;
Ağlayan birine gül, inleyen birine sus dememeli!
Ağlayana omuz, inleyene çare olabilmeli!
Şu adaletsiz, merhametsiz dünyaya ayak uydurmamalı;
Sevgisiz, soysuz kalarak!

Dikeni yüzünden hesap sormak yerine gülden,
Derin bir soluk alıp, hapsedmeli kokusunu içine...

Güneşin doğuşunu seyretmeli arada bir, seher yeli okşamalı
saçlarını...
Karda, yağmurda; sevincine, coşkusuna; fırtınada boranda;
Öfkesine, isyanına ortak olabilmeli doğanın!

Bir çocuğun ilk adımlarında umudu; bir gencin düşlerinde geleceği;
Bir yaşlının hatıralarında geçmişi görebilmeli!

Çalışmadan başarmayı, sevmeden sevmeyi, mutlu etmeden mutlu
Olmayı beklememeli

Ama küçük, ama büyük; her hayal kırıklığı, her acı;
Bir fırsat yaşamdan yeni bir şeyler öğrenebilmek için; kaçırmamalı!

Çünkü; hiç düşmemişsen, el vermezsin kimseye kalkması için, hiç
Çaresiz kalmamışsan, dermanı olamazsın dertlerin; ağlamayı
bilmiyorsan,
Neşesizdir kahkahaların;
Merhaba dememişsen, anlamsızdır elvedaların.. .

Ne, herkesi düşünmekten kendini, ne; kendini düşünmekten herkesi
unutmamalı!

Bilmeli; çok kısa olduğunu hayatın; hep vermek ya da hep almak için...
Sadece, anlatacak bir şeyleri olduğunda değil,
Söyleyecek bir şey bulamadığında da dinleyebilmeli!
Aklı ve kalbiyle katılabilmeli sohbetlere.. .

Hafızası olmalı insanın; hiç değilse, aynı hataları, aynı bahanelerle
tekrarlamaması için!

Soruları olmalı, yanıtları bulmak için bir ömür harcayacak!
Dostları olmalı, ruhunun ve zihninin sınırlarını zorlayacak!

Herkese yetecek kadar büyük olmalı sevgisi;
Ama, kapasitesi sınırlı olmalı yüreğinin ki, hakkını verebilsin
sevdiklerinin;
Zaman bulabilsin;
Bir teşekkür, bir elveda için...

Yaşam dedikleri bir sınavsa eğer;
Asla vazgeçmemeli sevmek ve öğrenmekten;
Ama, herkesi sevemeyeceğini de her şeyi bilemeyeceğini de fark
edebilmeli insan!
Tıpkı, her şeye sahip olamayacağı gibi...

Zamanın ninnisiyle, uykuda geçirmemeli hayatı...!

SEVMEK İÇİN GEÇ ÖLMEK İÇİN ERKEN

ATTILA İLHAN

Akşamın acı su karanlığı içinden
Soğuk kadife teması yalnızlığın
Şuh bir kahkaha balkonun birinden
Gizli işareti midir bir başlangıç

Sevmek için geç ölmek için erken

Baş başa çay el ele yürümek derken
Boğaz vapurları mı iskele sancak
Telefonda kaybolmak sesini beklerken
İnsan insanı yeniler doğrudur ancak

Sevmek için geç ölmek için erken

İçimdeki gökkuşuğu besbelli neden
Bulutların içinden kuşlar yağıyor
Bir şiire başlarsın birini bitirmeden
Hiç kimse gözlerine inanamıyor

Sevmek için geç ölmek için erken

Sevmek sevildiğini bile fark etmeden
Yaklaştıkça ölüm soğuk bir yağmur gibi
Sevmek zehir zemberek ve yürekten
Gecikerek de olsa vuruşur gibi

Sevmek için geç ölmek için erken