

### SIKINTI VE ZORLUKLAR AZALTILMALI

**Ünal AYDIN**  
**İZYMMO Başkanı**

Mesleğimizin ve meslektaşlarımızın sorunları azaltılmalı. Bu kadar çok sorunla mesleğin yürütülmesi hayli sıkıntılı ve yıpratıcı.

Artan meslektaş sayısını tatmin edecek düzeyde yeni iş olanakları yaratılmıyor. Buna bağlı olarak meslektaşlar arsında rekabet yayılıyor. Rekabete bağlı olarak maddi tatminsizlik, tarife ihlali, güven ve itibar aşınması yaygınlaşıyor. Kusursuz ve sınırsız mesleki sorumluluk anlayış ve uygulamaları meslektaşların huzurunu bozuyor ve hizmet şevkini azaltıyor. Meslek örgütümüzün Gelir İdaresi ile ilişkilerindeki sorunlar nedeniyle meslektaşlarımız çoğu gereksiz sıkıntılara katlanmak durumunda kalıyor. Önemli – önemsiz nedenlerle meslektaşlarımızın raporlarının uygulanması geciktiriliyor. Bu durumdan mükellefler de rahatsız oluyor, haklarını almaları gecikiyor, ekonomik sıkıntıya düşüyorlar. Bir başka sıkıntı meslek yasamızın seçimlerle ilgili maddelerinde yapılan son değişiklikler nedeniyle bazı meslek odalarımızın ve üst kurulumuz TÜRMOB' UN yönetimlerinde koordinasyon, birliği, güç birliği ve etkinliğin azalmış olmasıdır.

Bu yıl üç yıllığına seçilmiş olan tüm meslek odalarımızın yöneticilerinin seçim öncesi kaygı ve amaçları bir yana bırakıp el ele, gönül gönüle, sıkı bir dayanışma ve işbirliği içinde meleğimizin ve meslektaşlarımızın sorunlarını azaltıcı çabalar içinde olmaları gerekiyor. Meslek odalarımızın ve yakında yapılacak seçimli genel kurulda oluşacak TÜRMOB yönetimin daha aktif, daha etkin, İdare ile iyi ve güçlü ilişkiler kuran, meslek örgütünün ve meslektaşlarımızın artan sorunlarına hızlı ve kalıcı çözümler üretebilen bir seviyede olması gerekiyor. Meslektaşlarımızın sadece kendi işiyle mesaisini doldurma alışkanlığını bırakıp mesleğimiz ve meslek örgütümüzün daha iyi yarınlara ulaşabilmesine katkı veren bir anlayışla davranma alışkanlığı edinmesi gerekiyor. Aynı zamanda meslektaşımız olan ve eninde sonunda mesleği bizzat icra etmeleri mukadder olan siyasilerin, bürokratların, denetim elemanlarının, özel sektör yöneticilerinin de aynı anlayış içinde olması gerekiyor.

Mesleğimiz kamu görevi niteliği hayli ağır basan bir meslektir. Meslektaşlarımız herhangi bir serbest meslek mensubu kişiler değildir. Meslek rgtmz herhangi bir sivil toplum rgt değildir. 80 bin dolayında YMM ve SMMM, bir o kadar çalışanıyla ülkemizin bu meslek örgütüne ve örgüte mensup kalifiye meslektaşlara ihtiyaı vardır. Meslektaşlarımız ve meslek örgütümüz, eğer istenirse ülkemize çok daha fazla ve etkin hizmetler yapabilecek kapasite ve kabiliyettedir.

Gelin hep birlikte ve yeni düzenlemelerle sıkıntı ve zorlukları en aza indirmeye çalışalım.

## **AYLIK BÜLTEN DİZİNİ**

---

### *İÇİNDEKİLER*

Odamızdan Haberler .....	4-5
Odamıza Gelen Yazılar.....	6-65
Maliye Bakanlığı Özelgeleri.....	66-78
Yargı Kararları.....	79-94
Seçilmiş Birkaç Şiir.....	95-96

Sayı: 98 EYLÜL – EKİM

Adres:

Cumhuriyet Bulvarı NO:193 K:3 D:3 Tan Apartmanı

Alsancak/İZMİR

### **Yazı Danışma ve Okuma Kurulu**

Turan ÖZTÜRK (YMM)  
(Genel Yayın Sorumlusu)  
Hasan Zeki SÜZEN (YMM)  
(Genel Yayın Sorumlusu)

**Hazırlayan**

**Ayşe AKAY (Yazı İşleri Sorumlusu)**

### **ODAMIZ BANKA HESAP NUMARALARI**

#### **T.İş Bankası Gündoğdu Şubesi**

HESAP NUMARASI : 3424-0296179

IBAN NUMARASI : TR 080006400000134240296179

#### **Yapı Kredi Bankası Mustafabey Şubesi**

HESAP NUMARASI : 283-65248362

IBAN NUMARASI: TR 080006701000000065248362

#### **Ziraat Bankası Alsancak Şubesi**

HESAP NUMARASI: 712-6969135

IBAN NUMARASI: TR 670001000712069691355004

Hasan Zeki SÜZEN

### **+ SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ KONUSU:**

Bildiğimiz üzere, Damga Vergisinin konusu düzenlenen kağıtlar, mükellefi ise ilgili kağıda imza koyanlardır. YMM'ler yaptıkları raporlama işlemleri için sözleşme düzenlemek zorundadırlar. Kullanılmakta olan üç tip sözleşmede, sözleşmenin tek örnek olarak düzenlediği yazılmıştır. Dolayısıyla müşterilerimiz tarafından veya üstlenilmesi halinde YMM tarafından sözleşmede yazılı tutarın binde 8,25'i damga vergisi olarak ödenmektedir. Durum böyle olmasına rağmen, bilemediğimiz nedenlerle (11) Nolu YMM tebliğinin ekinde bulunan örnek sözleşmenin bir maddesinde yer alan iki örnek düzenlenir ifadesi esas alınarak 2004 yılından itibaren düzenlenen tüm sözleşmeler için damga vergisi istenmektedir. Oluşan ihtilaflar için kazanılan bir davanın örnek kararı üyelerimize daha önce duyurulmuştu. Bu kez yapılacak itirazlara kolaylık sağlamak üzere hazırlanan dilekçe örneği bültenimize konulmuştur. Dileyen üyelerimiz yararlanabilir.

### **+ ODA BAŞKANLARI GELİR İDARESİ BAŞKANINI ZİYARET ETTİ:**

6009 Sayılı yasanın yürürlüğe giren ve bir kısmı 2011 yılı başında yürürlüğe girerek hükümlerinin uygulanmasında YMM'lerin rolü konusunda hazırlanan bir rapor Sayın Mehmet Kilci'ye sunuldu. Mevcut denetim kapasitesinde kamunun yararlanabilmesi için girişimlerin sürdürülmesi düşünülmektedir.

### **+ İKİNCİ YMM SEMPOZYUMU:**

İki yılda bir yapılması kararlaştırılan YMM Sempozyumunun ikinci Mayıs/2011 ayında yine Antalya'da yapılacak. Otel seçimi önümüzdeki günlerde yapılacak olan sempozyumda mesleğimizin geçmişi ve geleceği konusunda önemli değerlendirilmelerin yapılması beklenmektedir.

### **+ YMM ODA BAŞKANLARI TOPLANTISI:**

İki ayda bir (8) YMM Odasının katılımıyla yapılan YMM Odaları başkanlar toplantısının sonuncusu İstanbul YMM Odasında yapıldı. Toplantı sonrasında İstanbul Odasının düzenlediği 6009 sayılı yasa konulu seminere Oda başkanları da katıldı.

### **+ İNCELEMELERDE (MERAK) PROGRAMI:**

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan ve kısa adı (MERAK) olan bir program ile incelenecek mükellefler seçiliyor. İhbar, Őikayet v.b durumlar dışında incelenecek mükelleflerin seçimi artık MERAK programı vasıtasıyla belli edilecek.

Mükellefler tarafından vergi idaresine verilen mali tablolar (914) adet testten geçirilerek (1) ile (8) arasında puan veriliyor. Verilen puanlara göre, yüksek puan alan mükellefler incelemeye sevk ediliyor. Puanlamada mükellefin, sektör içinde, bulunduğu ilde, vergi dairesinde ve Türkiye çapındaki durumuna göre karşılaŐtırmalar dikkate alınıyor.

Sistemin sağlıklı sonuç vermesi için mali tabloların hem muhasebe ilkelerine uygun düzenlenmesi, hem de mükellefin tüm ekonomik işlemlerini kavraması gerekiyor. Kayıt dışı işlemler azaldıkça programın başarılı olması beklenmektedir.

Gelecek sayıda buluşmak dileğiyle...

### ÜNİVERSİTEYE GİRİŞTE 30 TERCİH (Bir Hatıra)

**Prof. Dr. Adnan GÜLERMAN**  
**Yeminli Mali Müşavir**

#### **1- NEREDEN NEREYE?**

Zamanın akışı pek çok şeyi değiştirdiği gibi, üniversiteye giriş şeklini de sürekli olarak değiştiriyor. Yaşı benim yaşıma denk olanlar hatırlayacaklardır: Liselerden, önce bütün derslerden "Bitirme", sonra da Milli Eğitim Bakanlığında gelen ve bütün liselerde aynı anda uygulanan "Olgunluk" sınavından başarı ile geçip, diplomanızı cebinize koyduğunuz zaman istediğiniz fakültenin kapısını çalabilirdiniz. Sadece, resim, müzik ve beden eğitimi gibi özel yetenek isteyen bölümler, başvuranlarda bu yeteneğin bulunup, bulunmadığını anlamak için "özel yetenek sınavları" yaparlardı.

Bitirme sınavlarında başarılı olduğunuz takdirde devlet memuru da olabilirdiniz ama, üniversiteye girebilmek için olgunluk sınavında başarılı olunması gerekiyordu.

O dönemde liseden mezun olanların sayısı ile üniversite kontenjanları hemen hemen denk olduğu için, açıkta kalan olmadığı gibi, lise mezunu olmak da bir iş bulmaya oldukça yeterli olduğu için, bir kısım lise mezunu üniversiteye devamı düşünmez, kısa yoldan çalışma hayatına atılırdı.

Hafızamı yokladığım zaman, hemen her isteyeninin istediği mesleğe uygun bir fakülteye, bir bölüme girebildiğini hatırlıyorum. Yani, doktor olmak isteyen doktor, mühendis olmak isteyen mühendis olabilirdi.

#### **1- DÜZENİN BOZULMAYA BAŞLAMASI**

Sonraki gelişmeler bu düzeni ve bu dengeyi bozunca, üniversitelerin kapısı önünde lise mezunlarının birikme dönemi başladı. Üniversiteler de kontenjanlarından fazla olan bu başvurulardan kimleri öğrenci olarak

alabileceklerini ortaya çıkarmak için "giriş sınavı" yapma zorunda kaldılar.

Kimse söylediklerimde abartı aramasın. 1937 yılında babamın Varidat Müdürü olarak görev yaptığı Muş ilinde, haziran ayının bir gününde, şehir halkının şehrin girişi yönüne akın ettiğini görünce meraklandım. Kalabalığa ben de karıştım. Bir yandan da nereye ve ne için gittiğimizi öğrenmeye çalıştım. Öğrendim ki, Muş'lu bir genç Malatya Lisesinden mezun olmuş da ailesinin yanına geliyormuş. Çünkü o dönemde her ilde lise bile olmadığı gibi, lise mezunları da şehir girişinde böyle karşılanmaktaydı.

Gelişmeler ile bu günlere gelindi.

İşte, üniversiteye girmek isteyenlerin üniversite kontenjanlarının üstüne çıkmaya başladığı 1960'ların başında, lise mezunları açıkta kalmamak için birden fazla sayıdaki fakültele başvurma ihtiyacını duydular.

Yanlış hatırlamıyorsam, bu yeni düzenin başlangıcında bir lise mezunu bir gün Ankara Tıp Fakültesine, ertesi gün İstanbul Tıp Fakültesine, daha sonraki gün de İzmir'e gelip üniversite girebilmenin şansını denerdi. O günlerde üniversitesi olan iller arasında yoğun bir öğrenci trafiğinin yaşandığını tahmin edebilirsiniz. Kayıt dönemi başladığında da ikinci bir karmaşa yaşanırdı. Çeşitli nedenlerle kontenjanını dolduramayan fakülteleri takip edip, puan düşürülürken gelmiş olan sırasını kaçırmamak da ayrı bir hünerdi. O dönemde cep telefonu da olmadığı için, tek çare erken saatlerde fakültenin kapısının önünde sıraya girip, nöbet beklemek olurdu.

İşte, bu karmaşayı ortadan kaldırmak için "merkezi sistem"e geçildi.

Daha önce ne kadardı, hatırlamıyorum ama, 1970'lerin başında merkezi sınavlara başvuran bir öğrenci 18 tercih yapabiliyordu.

Oldum olası bu kadar çok tercihe akıl erdirememişimdir. Ya doktor olmak istersiniz, Türkiye'deki bütün tıp fakültelerini sıralarsınız, ya da mühendis, hukuk vs sıralamasını yaparsınız. Ama, aklımın almadığı, bu 18 tercihin içinde tıp, botanik, deniz işletmeciliği, tarih öğretmenliği vs. gibi birbiri ile hiç ilgisi olmayan dalların bir adayın tercih listesi içinde yer alabilmesidir.

## **2- OKTAY'IN "HUNGAROLOJİ" TERCİHİ**

Sözü buraya getirmişken 1970'lerden bir hatıramı anlatmak isterim. O tarihlerde "uçan profesör"lerden birisi de bendim. Her haftanın iki günü Ankara'dan İzmir'e gelir ve derslerimi tamamladıktan sonra cumartesi akşamı Ankara'ya dönerdim.

Yine bir cumartesi akşamı geç saatlerde evime yorgun argın döndüğümde, hal hatırdan sonra eşim "Adnan, alt katımızdaki Zehra teyze seninle çok acele görüşmek istiyor" deyince ,, geldiğimi haber verdik. Biraz sonra gelen Zehra teyze bir solukta kelimeleri diline dolaştırarak "Adnan evlâdım, Hungaroloji nedir?" diye sormaz mı. 80'ini devirmiş Zehra teyzenin bu sorusuna şaşırdım kaldım, ama merakla "Zehra teyze, senin Hungaroloji ile ne ilgin var?" soruma "Benim torunum Oktay Hungaroloji'yi tutturmuş, neresi olduğunu bilmiyor" diye açıkladı. O zaman "Zehra teyze, Hungaroloji . Dil Tarih Coğrafya Fakültesinin Macar Dili ve Edebiyatı Bölümüdür" sözümü bitirir bitirmez, hışımla "Deli mi bu, ne işi var Macar'la, Bulgar'la" diye söylenmeye başladı. Açıkçası, ben ne Oktay'ın bu seçiminin gerekçesini merak ettiğim için Oktay'ı çağırttım.

Kendisini suçlu hissedencesine süklüm püklüm geldi. Kendisine "Evladım, kazandığın bölümün ne olduğunu nasıl bilmezsin?" soruma "Ne bileyim Adnan amca 18 tercih yapıyoruz. Sonlara doğru onu da işaretlemişim. Oraya kadar gelemezler zannettim." Cevabını verdi.

Bu görüşmemizden sonra Oktay üniversiteyi tutturduğuna mı sevinsin, okuyup mezun olduktan sonra ne iş tutacağını bilemeyeceğine üzülün, bize geldiği gibi evine geri döndü.

Oktay'ın bu halini görmüş bir kimse olarak, şimdilerde 30'a çıkarılan tercih karşısında gençlerimizin halini düşünüyorum.

Kuşkusuz 30 tercihin hepsini yapma zorunluluğu olmadığı gibi, eğer sadece bir meslek benimseniyorsa Türkiye'deki bütün üniversitelerin o mesleği veren bölümlerini işaret yeterli olacaktır. Sayısı devlet ve vakıf üniversiteleri olarak, sayısı 150'yi bulmuş olan üniversitelerimiz arasında 30 tercihi yapmak artık hiç de zor değildir.

Oktay'ın sıkıntısı, o tarihlerde Türkiye'de 18 tane üniversitenin bulunmamasıydı. Üniversite sayısının 150'ye çıkmasının avantajları ve dezavantajları var. Öncelikle daha kaliteli olup öğrenciyi kendisine çekme yarışı başladı. Öğrencinin evine ve ailesine yakın bir üniversiteyi seçerek yiyecek, yatacak giderlerinden kurtulması ayrı bir avantaj. Ayrıca, vakıf üniversitelerinin öğretim elemanlarına daha yüksek ödeme

yapabilmesi, hocaları kendilerini beğendirme yarışına sokmasını da önemli bir avantaj olarak görmek gerekir.

## **DEVREDEDEN YATIRIM İNDİRİMİ HAKKININ KULLANILMASI İLE İLGİLİ YAPILAN YENİ DÜZENLEMELER VE DEĞERLENDİRMELERİMİZ**

“Elimizde kudret olmadığı sürece özgürlük isteriz. Fakat elimizde kudret olunca üstünlük isteriz. Başarı kazanamazsak (çok acizsek) “adalet” yani eşit bir kudret isteriz.” Friedrich W.Nietzsche

**Ferhat FAHRAN\***  
**Yeminli Mali Müşavir**

### **1- GİRİŞ**

Bilindiği üzere, 4842 sayılı Kanun’un 1. maddesiyle yeniden düzenlenen ye GVK’nın 19. maddesinde yer alan yatırım indirimi istisnası, 30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Yasa’nın 2. maddesi ile 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. İstisnanın kaldırılması ile ilgili sonuçlan düzenlemek amacıyla, yine aynı Yasa’nın 3. maddesiyle GVK’nın geçici 69. maddesi düzenlenmiştir. Konumuzla ilgili olarak, geçici 69. maddenin 1. fıkrasının sonunda; kurumların, 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri ve 01.01.2006 tarihinden önce başlamış, iktisadi ve teknik bütünlük arz eden yatırım harcamalarına ilişkin yatırım indirimi tutarlarını 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kurum kazançlarından indirilebilecekleri öngörülmüştür. Yine, aynı fıkranın sonunda, söz konusu yıllarda kurum kazançlarından indirilebilecek yatırım indirimi tutarlarının tespitinin 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre belirleneceği belirtilirken, aynı fıkradaki parantez içi hükmüyle, bu tarihte yürürlükte olan kurumlar vergisi oranının uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu Yasa maddesinin 1. fıkrasının sonunda yer alan “... **(vergi oranına ilişkin hükümler dahil) „.**” ibaresinin, “.. **Sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ...**” ibaresinin, iptali için Anayasa Mahkemesi’ne dava açılmıştır. Anayasa Mahkemesi’nin Kararıyla; “sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait” ibaresinin, Anayasa’nın 2 ve 73. maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle, iptaline karar verilirken, “vergi oranına ilişkin hükümler dâhil” ibaresine ilişkin iptali istemi ise ret edilmiştir(1).

Anılan Anayasa Mahkemesi Kararı; Resmi Gazete’de yayımlanmıştır(2). Anılan Karar’da da, Karar’ın yürürlüğe gireceği tarih itibariyle ayrıca bir tarih kararlaştırılmadığından söz konusu Karar, Resmi Gazete’de yayımlandığı tarih itibariyle, yani 08.01.2010 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

\*YMM, E.Baş Hesap Uzmanı

(1) Anayasa Mahkemesi’nin, 15.10.2009 tarih ve E.2006/95, K.2009/144 sayılı Kararı.

(2) 08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi’nin Kararı’ndan da anlaşılacağı üzere, Anayasa Mahkemesi sadece, GVK’nın geçici 69. maddesinin, Anayasa’ya aykırılığı iddiasıyla iptali istenen yukarıda anılan ibarelerden, birisinin iptali istemini kabul ederken, diğer iptal istemini de ret etmiştir. Vergi İdaresinden bu konu da yeni bir düzenleme istememiştir. Diğer bir deyişle, önceki yatırım indirimi ile ilgili yasal düzenlemelere uygun olarak, mükellefler söz konusu devreden yatırım indirimi haklarını herhangi bir süre sınırlaması olmaksızın, kazançları müsait olana dek kullanabileceklerdir. Ancak, indirim hakkını kullandıkları zaman, tespit ettikleri kurum matrahlarına %30 kurumlar vergisi oranı uygulayacaklardır. Anayasa Mahkemesi’nin bu Kararı da yukarıda belirttiğimiz gibi 08.01.2010 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

**Anayasa Mahkemesi’nin Kararı 08.01.2010 tarihinden itibaren yürürlük kazanmasına rağmen, konuya ilişkin ilk sorun, devreden yatırım indirimi hakkının 2009 yılı kazançlarına uygulanıp, uygulanmayacağı şeklinde ortaya çıkmıştır.** Vergi İdaresi, gerek 2009 yılına ilişkin 4. dönem geçici kurumlar vergisi beyannamesinde, gerekse nihai kurumlar vergisi beyannamesinde, **Anayasa Mahkemesi Kararı’nın, yürürlük tarihinin 2010 yılı olduğu gerekçesiyle, kararın 2009 yılı kazançlarına uygulanamayacağını belirterek, elektronik ortamda verilen beyannamelerde “devreden yatırım indirimi” sütununa yer vermemiştir.** Ancak, birçok mükellef söz konusu beyannamelerini ihtirazı kayıtlı olarak verirken, bir kısım mükellefler de, vergi zıya cezası ile karşılaşma riskini de göze alarak, “diğer indirimler” sütununda bu haklarını kullanmışlardır. Bu konuda aldığımız duyurular ve edindiğimiz bilgilerden, vergi idaresi tarafından, 2009 yılı kazançlarına devreden yatırım indirimi hakkını uygulayan mükelleflere cezalı tarhiyat raporları yazılmaya başlanmıştır. Bu durumun yargıya intikal edeceği açıktır(3).

(3) Bu konuda ayrıntılı açıklamalarımız, Yaklaşım Dergisi'nin Mart 2010, Sayı 207'de mevcuttur.

Anayasa Mahkemesi Kararı'nda, GVK'nın geçici 69. madde ile ilgili yeni bir düzenleme istemezken, yalnızca iptali istenen ibare yasa metninden çıkarılarak, söz konusu Yasa bu hali ile işlerlik kazanacakken, Vergi İdaresi, 6009 sayılı Torba Yasa'nın 5. maddesiyle, GVK'nın geçici 69. maddesinde sürekli sorun üretebilecek ve ihtilaflara neden olabilecek önemli değişiklikler yapmıştır. Yazımızın konusu, devreden yatırım indirimi hakkı ile ilgili olarak, 6009 sayılı Torba Yasa ile GVK'nın geçici 69. maddesine getirilen değişiklikler ve bu değişikliklere ilişkin değerlendirmelerimizdir.

## **II - GVK'NIN GEÇİCİ 69. MADDESİNDE YAPILAN YENİ DÜZENLEMELER**

Bilindiği üzere kamuoyunda 6009 sayılı "Torba Yasa" olarak adlandırılan **"Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"**un 5. fıkrasında; GVK'nın geçici 69. maddesinde yapılan değişiklikler şöyledir;

- Geçici 69. maddesinin birinci fıkrasında yer alan **"yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler."** ibaresi; **"yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanun'a,, geçici 61. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dahil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler."** şeklinde değiştirilmiş ve

— Bu ibareden sonra gelmek üzere **"Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır."** cümleleri eklenmiştir.

Böylece sınırlama hükmü (yıl sınırlaması) Anayasa Mahkemesi'nin iptal hükmüne uyularak kaldırılırken, indirimi, kazancın % 25'i ile sınırlayan yeni bir sınırlama hükmü getirilmiştir.

Eski düzenleme uyarınca, yatırım indiriminden yararlananlar için eski vergi oranları (kurumlar vergisinde % 30) geçerli olmaktadır. Bu defa yapılan değişiklikle, indirimden yararlananların yeni kurumlar vergisi oranına (yani % 20'ye) tabi tutulması sağlanmaktadır (Anayasa Mahkemesi, yatırım indiriminden yararlananlara daha yüksek eski vergi oranının tatbikini öngören geçici 69. madde hükmünü Anayasa'ya aykırı

bulmayarak, bu hükme ilişkin iptal talebini reddetmişti.). Bu değişiklik, yatırım indirimi uygulamamayı tercih olmaktan çıkarmıştır. Değişiklikten önce, indirimden yararlananlara yüksek vergi oranı uygulandığı için isteyenlere “**indirimden yararlanmama**” yönünde bir tercih hakkı verilmişti. **Vergi oranı yeni düzenleme uyarınca, her mükellef için aynı olacağına göre, yararlanmama yönündeki bir tercihin artık hiçbir anlamı kalmamıştır. Dolayısıyla, bu tercih ile ilgili açıklamalarda bulunan 3 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Sirküleri geçerliliğini yitirmiştir.** Ancak, aşağıda ayrıntılı olarak belirteceğimiz üzere, yeni yasal düzenleme; bir taraftan yatırım indirimi uygulamasında, cari kurumlar vergisi oranının uygulanmasını öngörürken, diğer taraftan da, Anayasa Mahkemesi’nin süre sınırlandırılması ile ilgili iptal gerekçesi dikkate alınmaksızın, bu sefer devrolan, yararlanılacak yatırım indirimi tutarının sınırlaması yoluna gidilmiştir.

### **III- DEĞERLENDİRMELERİMİZ VE ÖRNEK OLAYLAR**

#### **A- YASA’NIN 3. GEÇİCİ VERGİ DÖNEMİNDE UYGULANACAK OLMASININ, ÖNCEKİ GEÇİCİ VERGİ DÖNEMLERİNE İLİŞKİN ORTAYA ÇIKARACAĞI SORUNLAR**

Yukarıda belirttiğimiz üzere, Torba Yasa’nın 5. maddesiyle GVK’nın geçici 69. maddesinde yapılan değişiklikler 01.08.2010 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Öte yandan, yine aynı maddenin başlangıcında **(Yürürlük; 2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere 01.08.2010)** ibaresi yer almaktadır. Burada ilk karşılaşılan sorun, 2. geçici vergi dönemi beyannamelerinin verildiği bugünlerde, söz konusu beyannamelerde yeni düzenlemenin uygulanıp, uygulanmayacağıdır. GİB’in sitesinde yayımlanan 276 Seri No.lu Gelir Vergisi Tebliği Taslağı’nda, bu durum açıklığa kavuşturulmuştur. Söz konusu Tebliğ Taslağı’nın 4. bölümünde; 1 ve 2. geçici vergi dönemlerinde, mükelleflerin devrolan yatırım indirimi tutarlarında, herhangi bir sınırlamaya gitmeksizin yararlanacakları, vergilenebilir kazançta diğer bir deyişle kurum matrahına uygulayacakları vergi oranının da % 30 olacağını belirtmiştir. Ancak, 3. geçici vergi döneminde, mükelleflerin GVK’nın geçici 69. maddesinde yapılan yeni değişiklikleri esas alarak, devrolan yatırım indiriminden yararlanacakları ve vergilerini hesaplayacaklarını açıklamıştır. Yani, devrolan yatırım indiriminden yararlanılacak yatırım indirimi tutarı, kazancın % 25’i ile sınırlanacak ve bu suretle tespit edilecek kurumlar vergisi matrahına da cari kurumlar vergisi oranı yani % 20 oranı uygulanacaktır.

Bilindiği üzere, geçici vergi dönemlerinde, üçer aylık dönemler itibariyle, beyanname verilmiş olmasına rağmen, her geçici vergi döneminde tespit edilen matrah kümülatif olarak tespit edilmektedir. Yani, her geçici vergi döneminde tespit edilen matrah, bir önceki geçici vergi dönemlerinin kazançlarının toplanması sonucu saptanmaktadır. Olayımızda, GVK'nın geçici 69. maddesinde anılan yasa ile yapılan değişikliklerin, 01.08.2010 tarihinde yürürlüğe girmesi nedeniyle, 3. geçici vergi döneminden itibaren uygulanması ve değişikliklerin 2010 yılı kazançlarına uygulanmak üzere olduğunun belirtilmesi, bize göre yine bir temel hukuk ilkesinin ihlali sonucunu doğurarak, yeni ihtilafların kaynağını oluşturacaktır. Burada, genelde tüm vergi hukuku otoritelerinin ihtilafsız kabul ettikleri, devrolan yatırım indirimi hakkının, kurum kazancının % 25'i ile sınırlandırılmasına ilişkin Müktesep Hak ihlali ile ilgili hususu tartışmayı yararsız ve gereksiz görüyoruz. Zira söz konusu Yasa'nın Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen ibaresi için geçerli olan hukuki sebepler, bu sefer aynen 6009 sayılı Yasa'nın 5. maddesiyle 69. maddeye getirilen "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25 'ini aşamaz." ibaresi için de geçerli olacaktır. İptal istemine konu olmuş olan ve iptal edilen söz konusu ibare ile yeni yasal düzenleme ile getirilen yukarıda bahsi geçen ibare, arasında, hukukun temel ilkelerine aykırılığı yönünden öz ve mahiyet olarak hiçbir fark yoktur. Her iki ibare de, "Müktesep Hak ve Kanunların Geriye Doğru Yürümezlik ilkelerine" aykırı bir düzenlemedir. GVK'nın geçici 69. maddesinde yapılan yeni değişiklik ile ilgili genel bir değerlendirmemizi böylece ortaya koyduktan sonra, devrolan yatırım indirimi hakkı ile ilgili değişikliklerin, 3. geçici vergi döneminde uygulanacak olmasının, mükellefler arasında çıkaracağı eşitsizlikleri ve geriye doğru mükelleflerin haksız ve hukukun temel ilkelerine aykırı olarak vergilendirildiğini örnek olaylar üzerinden açıklayalım.

### **1. DURUM: Devrolan Yatırım indirimi Hakkının, Kurum Kazancının Tamamını Kapsayacak Tutarda Olması**

**Örnek Olay-1:** (A) Şirketinin, mülga GVK'nın mükerrer 19. madde kapsamında, 2010 yılına devrolan yatırım indirimi hakkının 250.000 TL olduğunu, söz konusu şirketin, 1. geçici vergi döneminde yatırım indirimini uygulayacağı kazancın, 100.000 TL, II. geçici vergi döneminde de 150.000 TL, III. geçici vergi döneminde de 200.000 TL olduğunu varsayalım.

Yukarıdaki açıklamalarımızın ışığı altında, söz konusu şirketin geçici vergi dönemlerinde kurumlar vergisi beyanları ve ödeyeceği geçici vergiler aşağıdaki gibi olacaktır.

### **I. Geçici Vergi Dönemi (Değişiklik öncesi mevzuat geçerli olacak)**

Kurum Kazancı .....100.000 TL

Devr. Yatırım indirimi.... 250.000 TL

Geç. Kur. Verg. Matr. —

Ödenecek Geç. Verg .....—

### **II. Geçici Vergi Dönemi (Değişiklik öncesi mevzuat geçerli olacak)**

Kurum Kazancı .....150.000 TL

Devr. Yatırım İndirirni. 250.000 TL

Geç. Kur. Verg. Matr. —

Ödenecek Geç. Verg .....—

### **III. Geçici Vergi Dönemi (6009 sayılı Kanun'un 5. maddesi geçerli olacak)**

Kurum Kazancı .....200.000 TL

Devr. Yatırım İndirimi (250.000) TL

Yararlanacak Yat. İndirimi 50.000 TL

(200.000x%25=)

Geç. Kur. Verg. Matr. 150.000 TL

Ödenecek Geç. Verg .. 30.000 TL

Örnek olaydan görüleceği üzere, söz konusu mükellef, 1 ve 2. geçici vergi dönemlerinde geçici kurumlar vergisi ödememiş olmasına rağmen, anılan değişikliklerin 3. geçici vergi döneminden itibaren uygulanmaya başlanması sonucu, geçici vergi ödeme durumu ile karşılaşacaktır. Gerçekte anılan değişiklikler olmasaydı, GVK'nın geçici 69. madde Anayasa Mahkemesi Kararı'nın yalnızca iptal edilen ibaresi (süreye ilişkin sınırlama) ile geçerliliğini devam ettirmiş olsaydı, söz konusu mükellef 3. geçici vergi döneminde de geçici kurumlar vergisi ödemeyecekti. Olayımızda dikkati çeken husus; yukarıda da belirttiğimiz üzere, söz konusu olan geçici vergi dönemindeki matraha, önceki geçici vergi dönemlerinin kazançlarının toplanması sonucu ulaşılmakta ve önceki geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergilerin mahsubu yoluyla da cari geçici vergi döneminin

ödenecek vergisi belirlenmektedir. Bu durumda, anılan değişiklikler 1 ve 2. geçici vergi dönemlerinin de vergilenmesi sonucunu doğurmaktadır. **Diğer bir deyişle, 3. geçici vergi döneminde beyan edilen kazancın 150.000 TL'si önceki geçici vergi dönemlerine ait olmakla beraber, üzerinde ödenmiş hiç geçici kurumlar vergisi yok iken, 3. dönemde uygulanan yeni değişiklikler sonucu, bu dönemler de vergilenmiş olmaktadır. 3. geçici vergi döneminde ödenecek olan 30.000 TL geçici verginin  $(1501200) = 0.75$ 'i,  $(30.000 \times 0.75 =) 22.500$  TL'si, önceki geçici vergi dönemlerinde beyan edilen kazançlara ilişkin olup, o dönemlerde cari olan yasal düzenlemelerle vergilenmeyen kazançlar, 01.08.2010 tarihinden itibaren yürürlüğe giren yasal düzenlemelerle vergilenmiş olmaktadır.** Görülüyor ki; getirilen söz konusu yasal değişiklikler ile yeni bir hukuki durum tesis edilmiştir. **Ancak, tesis edilen bu hukuki durumun geçmişe de teşmil edilmesi; mükellefin aleyhinde olacak olan yeni yasal düzenlemelerin geçmişe uygulanamayacağı, yani kanunların geriye doğru yürümezlik ilkesine apaçık aykırı bir durum ortaya çıkarmıştır.**

Öte yandan, söz konusu yasal düzenlemelerin 01.08.2010 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi ve bu düzenlemelerin 2010 yılı kazançlarına uygulanacağını hüküm altına alınması, devrolan yatırım indirim hakkından yararlanacak mükellefler arasında da, Yasa'nın uygulanması yönünden eşitsizlik yaratmaktadır. Söz konusu bu değerlendirmemizi de örnek olay üzerinden açıklayalım.

## **II. DURUM: Devrolan Yatırım indirimi Hakkından, Eski Mevzuata Göre Tercih Nedeniyle, Yararlanılmaması Hali**

**Örnek Olay-2:** (A) Şirketinin, mülga GVK'nın mükerrer 19. madde kapsamında, 2010 yılına devrolan yatırım indirimi hakkının 25.000 TL olduğunu, şirketin, 1. geçici vergi döneminde yatırım indirimini uygulayacağı kazancın, 100.000 TL, II. geçici vergi döneminde de 150.000 TL, III. geçici vergi döneminde de 200.000 TL olduğunu varsayalım.

Yukarıdaki açıklamalarımızın ışığı altında, söz konusu şirketin geçici vergi dönemlerinde kurumlar vergisi beyanları ve ödeyeceği geçici vergiler aşağıdaki gibi olacaktır.

### **1. Geçici Vergi Dönemi (Değişiklik öncesi)**

Kurum Kazancı .....100.000 TL

Devr. Yatırım İndirimi.....(25.000) TL

Geç. Kur. Verg. Matr. 100.000 TL —

Ödenecek Geç. Verg ..... 20.000 TL

Söz konusu mükellef yatırım indirimi hakkından yararlanmamayı tercih edecektir. Zira devrolan yatırım indirimi tutarı(0.25), yararlanmak için olması gereken kurum kazancının(0.33)'ün altındadır.

## **II. Geçici Vergi Dönemi; (Değişiklik Öncesi)**

Kurum Kazancı .....150.000 TL

Devr. Yatırım İndirimi .... (25.000) TL

Geç. Kur. Verg. Matr. 150.000 TL

Hesap. Geç. Verg 30.000 TL

Ödenecek Geçici Vergi.....10.000 TL

(30.000-20.000=)

## **III. Geçici Vergi Dönemi (6009 sayılı Kanun'un 5. maddesi geçerli olacak)**

Kurum Kazancı .....200.000 TL

Devr. Yatırım İndirimi (25.000) TL

Yararlanacak Yat. İndirimi 25.000 TL

(25<50)

Geç. Kur. Verg. Matr. 175.000 TL

Hes. Geç. Verg ..... 35.000 TL

(175x0.20=)

Ödenecek Geçici Vergi..... 5.000 TL

(35.000- 30.000)

Anılan yasal değişiklikler, 01.08.2010 tarihinde yürürlüğe girmemiş ve bu değişikliklerin 3. geçici vergi döneminde uygulanacağı öngörülmemiş olsaydı, bu mükellefin 3. geçici vergi döneminde hesaplanan geçici kurumlar vergisi (200.000x0.20=) tercihin geçerli olması nedeniyle, 40.000 TL olacaktı. Oysa yeni yasal değişiklikler, yukarıda açıklandığı üzere, tercihi ortadan kaldırmıştır. 1 ve 2. geçici vergi dönemlerinde tercih nedeniyle, yatırım indiriminden yararlanmayarak daha az vergi ödeyen

mükellef, 3. geçici vergi döneminde uygulanacak yeni düzenlemeler nedeniyle, ayrıca yatırım indiriminden yararlanacak ve yine aynı kurumlar vergisi oranını uygulayarak (40.000- 35.000=) 5.000 TL daha az geçici vergi ödeme imkânına sahip olacaktır. Diğer bir deyişle, bir önceki örnekteki açıklamaları bu örnek olaya teşmil ettiğimizde; bu sefer aksi yönde bir durum varit olacaktır. Yani, 3. geçici vergi döneminde daha az ödenecek olan 5.000 TL geçici verginin (5000x0.75=) 3.775 TL kısmı, önceki geçici vergi dönemlerinde ödenen vergilerin azaltılması ile ilgili olacaktır.

Görülüyor ki, her iki örnek olayda aynı kazançları elde eden, eski mevzuata göre yararlanacakları yatırım indirimi tutarları tercih uygulayacak kadar farklı olan mükellefler, bu yeni yasal düzenlemeler karşısında, eşit olmayan bir vergilendirme durumu ile karşı karşıya kalmaktadırlar.

Olayımızda, yeni yasal düzenlemeler, mükelleflerden biri için geçmişe yönelik olarak daha ağır bir vergileme sonucu doğururken, diğer mükellef için aynı düzenlemeler, hem de geçmişe yönelik olarak, aynı şekilde daha az bir vergilendirme sonucu doğurabilmektedir

**8- YATIRIM İNDİRİMİNDEN YARARLANILAN KAZANÇLARA, UYGULANACAK KURUMLAR VERGİSİ ORANININ % 30'DAN, % 20'YE İNDİRİLMESİ, YARARLANDIRILMAYAN % 75 YATIRIM İNDİRİMİ TUTARI ÜZERİNDEN, MÜKELLEFİN UĞRADIĞI VERGİ KAYBINI TELAFİ EDEMEZ**

Değişiklik öncesi ve Anayasa Mahkemesi'nin GVK'nın geçici 69. maddesindeki ibareyi iptal etmiş hali de dâhil olmak üzere, söz konusu 69. maddede, yatırım indiriminden yararlananlar için, % 30 kurumlar vergisi oranının uygulanacağına hüküm altına alınmış olması, mükelleflere yatırım indiriminden yararlanıp, yararlanmama yönünde tercih imkânı sağlamaktaydı. Mükellefin yatırım indirimi tutan, kurum kazancının % 33'ünün altında olması halinde mükellef yatırım indiriminden yararlanmamayı tercih edecektir. Buna karşın, yararlanacağı yatırım indirimi tutarı, kurum kazancının % 33'ünün üzerindeyse, uygulanacak kurumlar vergisi oranı % 30 olmasına rağmen mükellef yatırım indiriminden yararlanacaktır. **GVK'nın geçici 69. maddesi, bu haliyle ve artık Anayasa Mahkemesi'nin Kararıyla da nihai bir şekil almışken, ayrıca kararda Vergi İdaresinden yeni bir düzenleme istemezken, Vergi İdaresinin 69. maddede potansiyel olarak bu kadar sorun üretebilecek değişiklikler yapmamasındaki amacı, temellendirmekte güçlük çekmekteyiz.** Yatırım indiriminden

yararlanılması halinde, uygulanacak kurumlar vergisi oranının % 30'dan % 20'ye çekilmesi, buna karşın yararlanılacak yatırım indirimi tutarının, kurum kazancının % 25'in aşamayacağına ilişkin sınırlandırmada, mükelleflerin eski düzenlemeye göre, daha fazla vergi ödemesine yol açacaktır. Diğer bir deyişle kurumlar vergisi oranındaki azalama karşılığında mükellefin sağlayacağı yarar ile kazancın % 75'i oranında yatırım indirimi tutarından yararlandırılmaması karşılığında uğrayacağı zarar arasında, mükellef aleyhine bir durum mevcut olup, bu durum, yine müktesep hakkın ihlali şeklinde bir sonuç ortaya çıkarmaktadır. **Çünkü devrolan müktesep hak, bu hakkın edinimini sağlayan kanunlara**

### 1. DURUM: Yararlanılacak Yatırım %33'ünün Altında Olması

Yeni Yasal Düzenlemeye Göre	Eski Yasal Düzenlemeye Göre
Kurum Kazancı 100.000 TL	Kurum Kazancı 100.000 TL
Devrolan Yat.indirm. (20.000)TL	Devrolan Yat.indirm.(20.000) TL
Yararlanck. Yat. Indrm. _ TL	Yararlanck. Yat. Indrm. _ TL
KV. MATRAHI 80.000 TL	KV. MATRAHI 100.000 TL
<b>1W. (80.000X0.20)= 16.000 TL KV. 1 00.000X0.20) 20.000 TL</b>	

Bu durumda olan mükellefler de, yeni yasal değişiklikler söz konusu mükelleflerin daha az kurumlar vergisi ödemesine yol açacaktır. Zira yatırım indiriminden yararlanılması karşılığında katlanılan % 30 kurumlar vergi oranı, % 20'ye indirilerek, böylece, indirimden yararlanıp yararlanmama tercihi ortadan kalkmıştır. Mükellef yararlandığı yatırım indirimi kadar vergi avantajına sahip olmuştur.

Burada, mükellefin müktesep hakkını ihlal eden herhangi bir durum mevcut değildir. Aksine, değişiklikler söz konusu mükellefin lehine sonuç yaratmıştır.

### II.DURUM: Yararlanılacak Yatırım İndirimi Tutarı, Kurum Kazancının %33'ünün Üstünde Olması

Yeni Yasal Düzenlemeye Göre	Eski Yasal Düzenlemeye Göre
Kurum Kazancı 100.000 TL	Kurum Kazancı 100.000 TL

Devrolan Yat.indirm. (80.000)TL	Devrolan Yat.indirm.(80.000) TL
KV. MATRAHI 75.000 TL	KV. MATRAHI 20.000 TL
<b>1W. (75.000X0.20)= 15.000 TL KV. 20.000X0.30) 6.000 TL</b>	

Yukarıda görülen örnekten de anlaşılacağı üzere, yapılan yeni düzenleme söz konusu mükellefin (15.000- 6.000=)9.000 TL daha fazla vergi ödemesine yol açmıştır. Bu kayıp, yatırım indirimi tutarının, kurum kazancının tamamını kapsamaması halinde daha da artacaktır.

Olayımızda, mükellef (80.000- 25.000=) 55.000 TL yatırım indiriminden yararlandırılmamasının karşılığında 9.000 TL daha fazla vergi ödemek durumunda kalacaktır. Yani, bu mükellef, (9,000/55.000x100=) %16.37 oranında daha fazla vergilendirilmiştir. Bu daha fazla vergilendirmenin kaynağı da, doğrudan sınırlandırılan devrolan yatırım indirimi hakkından kaynaklandığı için, açık bir şekilde bu yeni yasal düzenlemelerin Anayasa' ya aykırılığı iddia edilebilecektir. Bu yeni yasal düzenlemenin, yatırım indiriminden yararlanacak mükellefler açısından ortaya çıkardığı bir matematiksel sonuç da şudur. Yararlanılacak yatırım indirimi tutan, kurum kazancının (% 50'si) olması halinde; değişiklik öncesi duruma göre hesaplanan vergi yükü ile değişiklik sonrası duruma göre hesaplanan vergi yükleri eşit olacaktır. Bu eşitlik, değişiklik öncesinde (% 33'ü) noktasında sağlanıyordu. Ancak, bu oranın aşılması halinde (0.50), söz konusu mükellef, değişiklik öncesi vergilendirme durumuna göre, giderek artan bir şekilde daha fazla bir vergi yükü ile karşılaşacaktır. Bu açıklamalarımızı yukarıdaki örneğe farklı yatırım indirimi tutarları olarak aktardığımızda, mükellefin fazla vergilendirilmesi somut olarak görülecektir. Öte yandan, yararlanılacak yatırım indirimi tutan, kurum kazancının (0.50) altında olması halinde, bu mükelleflerde değişiklik öncesi duruma göre, söz konusu orandaki azalmaya göre giderek artan bir şekilde daha az bir vergilendirilme durumu ile karşılaşacaktır.

### **C- DEVROLAN YATIRIM İNDİRİMİ HAKKININ 2009 YILI KAZANCINA UYGULANIP UYGULANMAYACAÖİNA İLİŞKİN YARGIYA İNTİKAL EDEN UYUŞMAZLIK**

Yazımızın "Giriş" bölümünde belirttiğimiz üzere; GVK'nın geçici 69. maddesinde bahsi geçen ibarelerin iptali ile ilgili Anayasa Mahkemesi Kararı, 08.01.2010 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu tarihte, 2009 yılı ile ilgili henüz 4. dönem geçici ve nihai gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamelerin verilmemiş olmasına rağmen, Vergi İdaresi, 2009 yılının sona ermiş olması ve indirim hakkının 2010 yılı kazançlarına uygulanması gerektiği görüşüyle, mükelleflerin 2008 yılından devrolan yatırım indirimi

haklarını 2009 yılı kazançlarına uygulatmama yoluna gitmiştir. Bu konuda birçok mükellef ihtirazı kayıtla beyannamelerini vererek yargıya giderken, bir kısım mükellefler de cezalı tarihyatları göze alarak, 2009 yılına devrolan yatırım indirimi haklarını, 2009 yılı kazançlarına uygulama yoluna gitmişlerdir. Bu uyuşmazlıklar, henüz mahkeme safhasında veya dava açma safhasında olup, bu konuda henüz bir yargı kararı mevcut değildir. Bu saptama ile ilgili olarak potansiyel bir başka soruna da dikkat çekmek isteriz; Yukarıda anlam değişikliklerin ve bu değişikliklerin hukuki sonuçları ile ilgili ortaya çıkacak ihtilafların, 2009 yılı ile ilgili ortaya çıkan ihtilafla maliyet yönünden hiçbir ilgisi yoktur. Yargının, devrolan yatırım indirim hakkının 2009 yılı kazançlarına uygulanması yönünde mükellefler lehine karar vermesi halinde, doğal olarak idarenin tasarrufuyla, bu haktan yararlanamayan mükellefler ile yargı kararıyla bu haktan yararlanan mükellefler arasında da yasanın uygulaması bakımından ortaya çıkacak eşitsiz durumdur. Diğer bir deyişle, bir kısım mükellefler idarenin tasarrufuna itibar ederek, 2009 yılı kazançlarına indirim haklarını uygulamayarak 2010 yılı kazançlarına uyguladıklarında, yukarıda ayrıntılı olarak ortaya koyduğumuz sorunlarla karşılaşırken, diğer mükellefler, yeni düzenlemeleri n hukuka uygun olmayan sonuçları ile muhatap olmayacaklardır. Öte yandan, yine bu bağlamda, söz konusu mükelleflerin 2009 yılı kazançları yeterli olmadığı için, bir kısmı yatırım indirimi haklarının 2010 yılına intikal etmesi halinde, devreden bu yatırım indirimi haklarının yeni düzenlemelere muhatap olması sonucu ortaya çıkacak hukuki uygunsuzluğa da dikkat çekmek isteriz. Yani, Anayasa Mahkemesi Kararıyla, 2009 yılına devrolan aynı yatırım indirimi tutarının, 2009 yılında yararlanılan kısmi bir başka vergileme ile muhatap olurken, 2010 yılına sarkan kısmı, ayrı bir vergilendirme rejimine tabi olacaktır. Bu durumun da hukuka uygun olmadığı açıktır.

#### **IV-SONUÇ**

Kamuoyunda Torba Yasa olarak bilinen "6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 5. fıkrasında; devrolan yatırım indirimi hakkı ile ilgili olarak GVK'nın geçici 69. maddesinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Yazımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıkladığımız üzere, gerek anılan Yasa'nın yürürlük tarihi ve 2010 yılı kazançlarına uygulanacağına belirtilmesi, gerekse indirim hakkının sınırlandırılması, mükelleflerle Vergi idaresi arasında ihtilafı ara neden olacaktır. Söz konusu 69. maddede anılan Yasa ile yapılan değişikliklerin, yine temel hukuk ilkelerine aykırılığı yönünden Anayasa Mahkemesi tarafından iptali söz konusu olabilir. Yukarıda belirttiğimiz üzere, Anayasa Mahkemesi'nin

08.01.2010 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren kararı tetkik edildiğinde, Anayasa Mahkemesi GVK’nın geçici 69. maddesiyle ilgili yeni bir düzenlemeyi Vergi İdaresinden istememiştir. Söz konusu madde, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen ve iptali ret edilmiş ibarelerden sonraki haliyle, herhangi bir ihtilafa neden olmadan geçerliliğini sürdürebilirdi. Ancak, Yasa’da yapılan söz konusu değişiklikler ile GVK’nın geçici 69. maddesi, sürekli ihtilaf üretebilecek bir yasa maddesi haline gelmiştir (4).

(4) Mehmet MAÇ, Denet Sirküleri, 02.08.2010 tarih ve 2010/074 sayılı Sirküleri; Ferhat FAHRAN, “Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 2009 Yılında Yatırım İndirimi İstisnasından Engel Gerekçesi ve Bu Gerekçenin Değerlendirilmesi”, Yaklaşım, Sayı: 207; Ferhat FAHRAN “Mükelleflerin Yatırım İndirimi İstisnasından Yararlanmak için Kurumlar Vergisi Oranları Arasında Tercih Yapmak Zorunda Bırakılması; İndirim Tutarının Dolaylı Olarak Düşünülerek Müktesep Hakkın İhlali Demektir”, Yaklaşım, Sayı:180

**(Yaklaşım Dergisinin Eylül/2010 sayısından alınmıştır.)**

## **MALİ KURAL NEDEN ERTELENDİ?**

**Prof. Dr. Adnan GÜLERMAN**  
**Yeminli Mali Müşavir**

Önceki yazımızda "Hükümetlerin aldıkları iktisadi kararların daha şeffaf ve anlaşılır hale getirilmesi ihtiyacı, makroekonomik istikrarın sağlanması zorunluluğu ve ekonomik politikalarda güven artırımı ve benzeri hususların Mali kural'ın uygulanmasını zorunlu kıldığını ve 2009 yılı itibariyle 81 ülkede uygulanan Malî Kural'ın 2011 kamu bütçesinden itibaren Türkiye'de de uygulamasına geçileceğinden söz etmiştim.

Daha o yazımın mürekkebi kurumadan Mali Kural uygulamasının 2011 yılından sonraya ertelendiği haberi geldi.

Açıkçası, Malî Kural'ın alışılmışın dışında bir bütçe disiplini getireceği düşüncesi ile, elden geldiğince erken uygulanmasını arzu ederken, bu uygulamanın 2011 yılı kamu bütçesinin hazırlanmasına yetişebileceğinden de kuşkuluydum.

Burada "bütçe disiplini" deyimini kullanırken amacımız, önceki bütçelerin disiplinden yoksun değerlendirmesini yapmak değildir.

Kamu bütçesinin hazırlanmasında görev yapmış olanlar prosedürü ve aşamaları bileceklerdir. Ben de yıllarda üniversite bütçelerinin hazırlanmasında görev yaptığım için denemişliğim vardır. Bilindiği gibi, kamu bütçesinin hazırlanmasına Haziren ayında, bütçeyi hazırlamakla yetkisi olan kamu kuruluşlarında hazırlanmaya başlanılır.

Önceki senelerin tahmin ve gerçekleşme rakamları ile yeni dönemin ödenek ihtiyaçları dikkate alındıktan sonra talepler bir miktar da fazlası ile listelenir. Fazlası ile listelemek bir alışkanlıktır. Çünkü, Maliye Bakanlığı'na sunulan listeler çoğu zaman kesintilere uğratarak yeni listeler hazırlattırılır. Bakanlık da sizin ihtiyacınızdan bir miktar artırılmış biçimde teklifte bulunduğunuzun farkındadır.

Yeri gelmişken bir hatıramı anlatmak isterim:

Özene-bezene, o dönemin üniversite bütçe giderleri tahminlerimizi bir miktar fazlasıyla hazırladık. Yanımıza yedek bütçe sayfalarını, uzun şaryolu

yazı makinesini, ve sekreterimizi alarak Ankara yoluna koyulduk. Ankara'da bir otele yerleştikten hemen sonra hazırlığımızı Ulus Meydanındaki Bakanlık binasına götürerek ilgililere sunduk. Bize "Şimdi gidin, biz incelememizi tamamladıktan sonra size haber veririz" dediler. Otelimize dönüp, telefon başında beklemeye başladık. Ertesi gün bizi Bakanlığa çağırdılar. Sunduğumuzu geri verip "Kurşun kalemle yaptığımız düzeltmeleri yeniden yazıp geri getirin" buyurdular.

Pek çok ödenek teklifimiz kesintiye uğratılmıştı. Biz zaten bu otomatik kesinti prosedürünü bildiğimizden fazla yazmayı ihmal etmemiştik. Gerçek miktarları yazsak da kesinti yapılacağına farkındaydık. Olurundan aşağı düzeltmeler için de kırk dereden su getirmeyi ihmal etmedik. Sonunda, kim kimi ne kadar inandırırorsa teklifimiz o kadara bağlandı.

Daha sonra, yine bildiğiniz gibi Maliye Bakanlığı'nda "denk bütçe" ya da "açığı az bütçe" hazırlama gayreti ile yapılan kesintiler ve en sonunda da Mecliste yapılan düzeltmeler.

Aralık ayının sonuna doğru Meclis'te kabul edilen bütçemiz ile, bizim hazırlığımızı karşılaştırdığımızda, nerede ise benzer bir madde bulmak zor olurdu.

Yeni yıl başlangıcında, bütçe uygulamaya başlanıldığında da Maliye Bakanlığı bütçelerin ilk yarısını serbest bırakırdı.

Bu uygulama ile ilgili bir anıma da burada yer vermek isterim:

Denizlerimizde Ege Üniversitesi tarafından yapılacak olan sismik araştırmalar için sahip olduğumuz Piri Reis gemisinin altı zamanla midye ve yosun kapladığı için hız kesiyordu. Kızağa alınıp temizlenmesi ve yeniden boyanması zorunlu hale gelmişti.. Keşif yaptırıldı ve gerekli ödeneği bütçe teklifimize yazdık. Sonunda bir miktar kısıntı ile isteğimiz kabul edilip, bütçeleşti. Ama, Maliye Bakanlığının yılın ilk yarısı için ödeneklerin yarısını serbest bırakmış olması bizlerde soğuk bir duş etkisi meydana getirdi. Ya gemiyi kızağa çekip önce bir yarısını bütçenin birinci diliminde temizletip boyatacak, öteki yarısı için ise ikinci dilimin serbest bırakılmasını bekleyecektik, ya da gemiyi ikinci yarıda kızağa alıp işimizi tamamlayacak, ama bir araştırma dönemini de kaçırmış olacaktık. Derdimizi anlatıncaya kadar çok sıkıntılı günler geçirdiğimizi tahmin edebilirdiniz.

Gerçi, sonraki yıllarda daha uygun bir düzenleme ve uygulamanın sağlanabilmesi için "Program Bütçe" hazırlıklarına geçildi. Bu yeni

uygulama, öncekine göre daha gerçekçi bir bütçe düzenlemesi getirmekte ise de planlanan ve programlananlardan sapmalar bütünü ile önlene-memişti. Aşırı bütçe açıkları ve seçim yatırımları tartışmalarının önü alınamamıştı.

Her ne kadar, bu gün getirilmeye çalışılan Mali Kural için bazı kimseler "disiplinli bir uygulama" yapıldığı takdirde Mali Kural'a gerek kalmayacaktır" demekte iseler de, bunun geçmişteki uygulamaların "disiplinsiz" olduğu anlamına gelmediği de bilinmelidir.

Aslında, Mali Kural'ın yürürlüğe konulmasında önemli bir engel bulunmadığı anlaşılmaktadır. Fakat, önceki yazımızda vermiş bulunduğumuz ve yüzde 5 kalkınma hızı ile yüzde 1 bütçe açığını öngören formül, yatırımcılar yönünden kısıtlayıcı olarak görüldüğünden durumun bir süre daha incelenmesi ve formüle büyük yatırımları kısıtlamayı bir düzenleme getirilmesi arayışına girilmesi arzu edilmiş bulunmaktadır.

Üstelik, gerek Batı ekonomileri seviyesine kısa zamanda çıkabilmek, gerekse fert payına düşen millî geliri AB ortalamasına ulaştırabilmek için üst üste yüzde 5'lik kalkınma hızı yeterli olamayacaktır. 2023 yılında AB ortalamasına ulaşabilmek için kalkınma hızının yüzde 7'den aşağı düşmemesi gerekmektedir.

Gerçekten de özellikle yüzde 1 olarak düşünülen bütçe açığı ulaşılması zor bir hedef olarak görülmektedir. İçinde bulunduğumuz yılın bütçesinin bu güne kadar olan uygulamaları ile, geçmiş yılların gerçekleşen bütçe açıkları göz önünde bulundurulduğu takdirde, yüzde 1 bütçe açığı hedefine ulaşılmasının bir süre daha gecikebileceği anlaşılmaktadır. Bilindiği gibi, bütçe açıklarını önlemenin en sade açıklama ile çaresi vergi gelirlerini artırmak veya giderleri kısmak veya her ikisini birden yapabilmekle mümkün olmaktadır.

Sözü buraya getirmişken, yukarıda sözünü ettiğimiz AB ortalamasına ulaşabilmek için giderlerin kısılması yolu ile bütçe açığının yüzde 1'de tutulması düşünülemeyeceğinden, tek çıkar yol bütçe gelirlerinin artırılması olacaktır. Bunun en önemli yollarından birisi de "kayıt dışı"nı elden geldiğince azaltma olmalıdır.

Hele, kalkınma çabalarına dayalı olarak yapılması gerekli ve çok yüksek maliyetli yatırımların, bütçe açığını yüzde 1'in üstüne çıkartmaması için tek çare yatırımın süresini uzatmaktır.

Böyle bir çare de, aynı dönemde bu tür yatırımlardan birkaç tanesini bir araya getirmemek ya da bu yatırımların da sürelerini uzatmak olacaktır. Kuşku yok ki, böyle bir politika da hızlı kalkınma amacına ters düşecektir. Başka bir anlatımla, kullanılan Mali Kural formülünün bazı iyileştirmeler getirmesi beklenirken kalkınmanın önemli bir freni olması bir çelişkiyi ortaya koyacaktır.

Aynı şekilde, böylesine çok büyük maliyetli yatırımlar için borçlanma zorunlu hale geldiği takdirde formülün burada da sınırlayıcı ve kısıtlayıcı bir rol oynayacağı görülmektedir.

Bilindiği gibi, bu tür dar boğazlardan çıkabilmenin yollarından birisi de alabileceğiniz, ama almakta ihmalkâr davrandığınız gelir kaynaklarına el atmaktır. Bu kaynakların başında da "kayıt dışı" ekonomi" gelmektedir.

Uluslar arası Yönetim Geliştirme Enstitüsü (IMD) nin "Dünya Rekabet Yıllığı-2009" araştırmasında "Adil olmayan bir yarış kazanabilir misiniz? Sırtınızda fazladan yük bağlıken, yüksüz koşanları geçebilir misiniz? Peki ya, günümüz piyasa koşullarında kayıt dışına rağmen ekonomik mücadelenizi sürdürebilir misiniz?" dedikten sonra "Kayıt Dışılığın Dünya Ekonomilerinin Gelişimini Etkileme Oranı" yönünde yaptığı istatistiki çalışmada 10 puan üzerin-den yapılan 50 ülkeye ait değerlendirmede ülkelerin sıralaması ve puanları aşağıdaki gibidir:

SIRA	ÜLKELER	PUAN
1	Finlandiya	7.60
4	Japonya	7.09
15	Almanya	5.77
24	ABD	5.00
35	Çin	3.63
41	TÜRKİYE	3.07
47	İtalya	2.79
50	Kazakistan	2.37

Tablo'da görüldüğü gibi, en yüksek puana sahip Finlandiya'da bile tavan derecesi olan 10'a ulaşamamaktadır. Bu durum da kayıt dışını sıfıra

indirebilmenin çok zor olduğunu, ama en aza indirmenin de bir hedef olması gerektiğini ortaya koymaktadır.

Dikkat edilirse, önceki yazımızda, ekonominin küçülme dönemlerinde kamu harcamalarının artırılması gibi bir Mali Kural özelliğinden söz etmiştik Denklem yüzde 1 oranındaki bütçe açığında esneklik göstermediği takdirde piyasanın canlandırılabilmesi için kamu harcamalarını, bütçe açığının yüzde 1 oranını geçmeyecek biçimde sınırlamanın sakıncaları yukarıda açıkladığımız gibidir.

Bu takdirde, Mali Kural denklemi "esneklik katsayıları" da eklenerek yeniden düzenlenebilir. Ne var ki, eklenecek bu esneklik katsayısı çok dikkatle hesaplanmalıdır. Katsayının düşük tutulması hali esnekliği anlamsız kılacak, yüksek tutulması ise Malî Kural'ı etkisizleştirecektir. Formülün esneklik katsayısını içerecek biçimde yeniden düzenlenebildiği durumda bu kat-sayı her zaman başvurulacak bir özellikte olmamalıdır.

Burada, geçmişte yaşadığımız bir olayı almak istiyoruz: Bilindiği gibi, 2008 yılında başlayıp 2009 yılında da etkisini artırarak devam eden dünya ekonomik krizinin Türkiye'yi de etkilemesi karşısında, o tarihte Malî Kural yürürlükte olsaydı, bütçe harcamalarını, ekonomik küçülme oranını karşılayacak ölçüde artırmak, yani bütçe açığını zorlamak gerekecekti. Yine bilindiği gibi o yılın küçülme oranı da yüzde 4,7 kadardı. Bu küçülmeyi karşılayabilmek için yaklaşık 50 milyar liralık bir bütçe gideri artırılması gerekli olacaktı. Halbuki, Mali Kural'a ait formül o dönemde ancak 10 milyar lira dolaylarındaki bir fazla harcamaya izin verebilecek yani bu miktar gider artışı krizde çıkma çalışmalarına yeterince destek olamayacaktı.

Esneklik katsayısının kullanabilme şartları hususunda "Anayasal İktisat" ile ilgili yayınları bulunan Prof. Dr. Coşkun Can AKTAN "Kamu harcamalarında artış öngören hükümet tekliflerinin parlamento'da görüşülerek karara bağlanması ve basit çoğunluk yerine, kaliteli çoğunluk dahilinde (üçte iki, dörtte üç, beşte dört gibi bir oylama kuralı ile) geçerli olması anayasa' da hüküm altına alınabilir." demektedir. (Ekonomi Politikası Yönetiminde Anayasal ve Yasal Mali Kurallar -Mercek – MESS Yayınları S.109)

Son günlerde basına yansıyan haberlerden IMF'nin Mali Kural'ın yasallaşmasında ısrarcı olduğunu öğrenmekteyiz. IMF'nin bu ısrarını yadırgamamak gerekir. Bültende daha önce yayınlanan "IMF İle Yaşamak" başlıklı yazımda da söylediğim gibi, basit anlatımıyla IMF yardımlaşma sandığı benzeri bir kuruluştur. Anası, üyelerin katkıda buldukları bir fonu

krediye ihtiyacı olan üye ülkelere kredi olarak verir. Bu yüzden de verdiği kredinin geri dönüşü üzerinde olağandışı bir hassasiyeti vardır. Bu nedenle, üye ülkelerinin özellikle kamu maliyelerinin yapısının kusursuz olmasını sağlamaya çalışır. Hatta, bu hususta sınırları zorladığı ve garanti üstü garanti gibi bir durumu arzu ettiği bilinmektedir.

Nitekim, IMF yetkililerinin "Mali Kural'ın Orta Vadeli Program'dan (OVP) daha muteber bir mali çıpa" olduğunu söylemeleri de bu yorumumuzu doğrulamaktadır.

Yalnız, burada IMF'nin daha başlangıçtan itibaren üyelerin tamamının ekonomik gücünü denk gören bir anlayışa sahip olduğu görülmektedir. Aralarında hızlı kalkınma zorunda olan ülkeler bulunduğu gibi, kalkınmasını tamamlamış, hatta endüstri ötesi haline gelmiş ülkeler bulunmaktadır. Kalkınmasını tamamlamış ülkeler Mali Kural formülünün kısıtlayıcı çerçevesinden rahatsızlık duymazlarken, hızlı kalkınma zorunda olan ülkeler bu formülün dar kalıplarından kurtulmak zorundadırlar.

Son olarak, esneklik katsayısının belirlenmesinde, yukarıda parlamentoda belirli bir oy çokluğunun dikkate alınabileceğine işaret edilmişti. Bu önerinin sağlıklı olarak işleyebilmesi için de parlamentoyu oluşturan grupların sırf siyasi mülahazalarla hareket etmekten sıyrılmaları uygun olacaktır.

Daha önce de değindiğimiz gibi, ekonomik olaylar, salgın hastalıklardan daha beterdir. Bir kolera salgını için söz gelimi ülkenin giriş kapılarında karantina uygularsınız ve mikrobun ülkeye girmesini önlemeye çalışırsınız. Ama, ekonomik olayların karantinası yoktur. Bu olaylar çizgi filmdeki görünmeyen çocuk Casper gibi hiçbir engeli tanımaz. Bu yüzden, Mali Kural denkleminiz ne kadar işlerlikli olursa olsun açık ekonomi düzeni içinde olduğunuz sürece uluslar arası olumsuz durumlardan da az veya çok etkileneceksiniz demektir. 2008'de başlayan dünya ekonomik krizinin bir benzeri ile karşılaşmamak için neler yapılması gerekeceğini ortaya koymak için 11.06.2010'da yayınlanan Madrid Bildirisi'nde "Mali disiplin ve büyüme el ele ilerlemelidir" denildikten sonra, "Finans piyasaları reformu konusunda küresel koordinasyon kesinlikle sağlanmalıdır. Temel öncelik, AB finans sektörünün daha güçlü bir sermaye bazını inşa etmesi, ekonomiye yeterli finans sağlaması ve sektörde küresel düzeyde adil oyun zemini temin edilmesi olmalıdır." denildikten sonra devamla " Halen yaşanan kamu maliyesi krizi kolektif bir başarısızlıktır. Kökleri finans krizi patlamadan çok önce, uzun yıllardır devam eden ihmellere ve kötü ekonomi yönetimine uzanmaktadır." Öz eleştirinde bulunmaktadır.

Bu yüzden, bu olumsuz etkileşmeyi elden geldiğince engelleyebilmek için sadece iç düzenle-menin kusursuz olması yeterli olamayacaktır. Uluslar arası iş birliğinin sağlanmasına da öncelik verilmelidir. Yakın geçmişte yaşanan ve Yunanistan ekonomisini iflas halin getiren ekonomik krizin sebep ve sonuçlarını Bülten'in Temmuz-Ağustos 2010 sayısında yayınlanan "Ne Olacak Bu Yunanistan'ın Hali" başlıklı yazımızda ele alırken sarsıntının sadece ülke içinde değil, ülkeler arası hissedildiğine değinmiştik.

ÖZÜR:

BÜLTEN'in Temmuz-Ağustos 2010 sayısında yayınlanan "Vergi Kaçağı Önlenebilir mi?" başlıklı yazımızda vermiş bulunduğumuz "Denetim" tablosunda bir satırın atlanmış olduğunu Oda Başkanı Sayın Ünal Aydın'ın uyarısı ile farkına vardım. En az bir dikkatli okuyucum olduğunun iftiharını ile düzeltilmiş tabloyu aşağıda veriyorum.

Denetim Birimleri	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah (Milyon TL.)	Bulunan Fark (Milyon TL)
.....	.....	.....	.....
Gelirler Kontrolörleri (374 kişi)	21.641	71.444	359.536
Maliye Müfettişleri (159 kişi)	5.958	3.314	711
Hesap Uzmanları (306) kişi	20.489	148.045	69.888
Vergi Denetmenleri (2.800 kişi)	433.310	168.047	35.251
T O P L A M	481.398	390.850	465.387

# **KDV TEVKİFATINA TABİ MAL VEYA HİZMETLERLE İLGİLİ KUR FARKLARI, FİYAT FARKLARI, VADE FARKLARI İÇİN VE BU MALLARIN İADESİ DURUMUNDA FATURA DÜZENLEME ŞEKLİ**

**Mehmet MAÇ\***

## **1- GİRİŞ**

Bilindiği üzere KDV Kanunu'nun 9. maddesinde yer alan yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı, uygun gördüğü mal veya hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan KDV'nin belli bir kısmının alıcı tarafından satıcıya ödenmeyip, 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek vergi dairesine ödenmesini öngören tebliğler çıkarmaktadır.

KDV tevkifatı yaptırılmasının amacı, KDV kaçağının yaygın olduğu görülen mal ve hizmetlere ait KDV'nin bir kısmının satıcının eline geçmesini önleyerek bu KDV'nin doğrudan Hazine'ye intikal ettirilmesi suretiyle vergi güvenliği sağlamaktır.

- Hangi mal veya hizmet türlerinde,
- Hangi oranda,
- Kimden,
- Kim tarafından

KDV kesintisi yapılması gerektiği, [www.bdodenet.com.tr](http://www.bdodenet.com.tr) adresli web sahifemizdeki elektronik KDV kitabımızın 9. maddeye ilişkin 7.18 No.lu bölümdeki tabloda sıralanmış ve maddenin tümünde, gerek hizmet ithallerinden gerekse KDV tevkifatına tabi mal veya hizmet alımından kaynaklanan KDV sorumluluğu hakkında geniş izahat verilmiştir.

Tesliminde KDV tevkifatı yapılmış mal veya hizmetlerle ilgili olarak;

- Satıcı lehine oluşan vade farkları,
- Sonradan ortaya çıkan satıcı veya alıcı lehine kur farkları, fiyat farkları,
- Mal iade işlemleri ve
  - Tevkifata tabi malların ihraç kaydıyla teslimi, bu teslimlere ilişkin mal iadeleri ve bedel farkları konusunda ne işlem yapılacağı hakkındaki açıklamalarımız, bu yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

\*YMM

## **II- KONU İLE İLGİLİ TEBLİĞ HOKMÜ VE BİR MUKTEZA**

Konuyla ilgili olarak 58 No.lu KDV Genel Tebliği'nin A/2, No.lu bölümünde geniş açıklama bulunmaktadır. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen Mukteza'nın( 1) sonuç bölümünde % 90 oranda KDV tevkifatına tabi bir mala ilişkin bedel farkları ve mal iadelerine ilişkin sorular şöyle cevaplandırılmıştır.

(1) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 27.07.2007 tarih ve 14.112 sayılı Muktezası.

"Buna göre yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde;

**a- Hesaplanan katma değer vergisi için tevkifat uygulanarak satışı yapılan ürünlerle ilgili olarak kur farkından dolayı matrahta sonradan meydana gelen lehte kur farkı ile ilgili satıcı tarafından düzenlenecek faturada gösterilen tutar üzerinden hesaplanacak katma değer vergisi için, alıcı tarafından % 90 oranında katma değer vergisi tevkifatı yapılacaktır.**

**b- Aleyhte kur farkı nedeniyle matrahta azalma olması halinde ise mal iadeleri bölümünde belirtildiği şekilde işlem yapılacaktır.**

**c- Satış iadeleri oluştuğunda alıcı tarafından düzenlenecek faturada iade konusu yapılan mal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin (ilk teslim yapıldığı tarihte geçerli olan KDV oranı) tevkifata tabi tutulmayan % 10'luk kısmı üzerinden düzeltme işlemi yapılacaktır.**

**d- Vade farkından dolayı matrahta meydana gelen artışla ilgili olarak düzenlenecek faturada gösterilen tutar üzerinden hesaplanacak katma değer vergisi için alıcı tarafından % 90 oranında katma değer vergisi tevkifatı uygulanacaktır.**

**e- 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11İ1-c maddesi uyarınca ihraç kaydıyla teslimi yapılan malların ihraç edilmemesi durumunda, tevkifat yapılmaması genel esaslara göre işlem yapılması gerekmektedir."**

**Aşağıdaki bölümlerde konuya ilişkin Tebliğ hükümleri ve yukarıdaki Mukteza dikkate alınarak yazımıza konu mal iadeleri ile ilgili yapılması gereken işlemler ve fatura düzenleme şekilleri açıklanmıştır.**

### **III - KDV TEVKİFATINA TABİ SA'HŞLARLA İLGİLİ KUR FARKLARI**

Bilindiği üzere kur farklarının KDV' ye tabi olup olmadığı uzun yıllardır farklı görüşlere konu olmuştur. Maliye idaresi önceleri kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı görüşünde iken daha sonra bu farkların belli şartlarda KDV'ye tabi olduğuna dair muktezalar vermeye başlamış ve bu görüşünü ilk defa 105 No.lu KDV Genel Tebliği ile tebliğ bazında dile getirmiştir. Kur farklarının KDV'ye tabi olup olmadığı hakkında çelişkili Danıştay Kararları vardır. Bizim görüşümüz ise kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı yönündedir (Bu görüşümüzün dayanakları yukarıda belirtilen elektronik kitabımızdaki 1. maddeye ilişkin 6.6 No.lu bölümde mevcuttur.).

Mükelleflerin bir kısmı bu tartışmalı duruma rağmen Maliye İdaresi ile ihtilafa düşmemek için lehlerine oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplayıp beyan etmektedir.

Şayet oluşan kur farkı tevkifata tabi bir teslim ve hizmetin bedelinden kaynaklanıyorsa, yine Maliye İdaresi'nin anlayışına uygun tatbikatın nasıl olması gerektiği aşağıdaki bölümlerde açıklanmış ve örneklenmiştir.

#### **A- TEVKİFATA TABİ İŞLEM İLE İLGİLİ. OLARAK SATICI LEHİNE OLUŞAN KUR FARKLARI**

Şayet tevkifata tabi bir teslim veya hizmetin döviz olarak belirlenmiş bedelinin satıştan sonraki bir tarihte tahsilinden dolayı satıcı lehine kur farkı oluşmuşsa bu kur farkı üzerinden, söz konusu teslim ve hizmetin işlem tarihi itibarı ile tabi olduğu KDV oranına göre KDV hesaplanacak, bu KDV yine bahsi geçen teslim veya hizmetin tabi olduğu kesinti oranına göre KDV tevkifatına konu edilecektir,

**Örnek:** Yün teslimleri 107 Nam KDV Genel Tebliği ile %50 oranında KDV kesintisine tabi tutulmuş daha sonra kesinti oranı 108 No.lu Tebliğ ile %90'a çıkarılmıştır.

07,03.2008 tarihinde 100.000 Euro +8.000 Euro KDV bedel ile yapılan yün satışına ilişkin fatura şöyledir:

Yün .....	100.000 Euro
KDV (%8) .....	<u>+ 8.000 Euro</u>
<b>Ara toplam .....</b>	<b>.....108.000Euro</b>
KDV kesintisi (8.000 x 0,90) .....	<u>-7.200 Euro</u>
<b>Tahsil edilecek tutar .....</b>	<b>.....100.800 Euro</b>

Bu satış sonucunda doğan 100.800 Euro alacağın tahsilinde 1.000 TL satıcı lehine kur farkı doğduğunda, satıcının bu kur farkına ilişkin faturayı nasıl düzenleyeceği konusunda kesin bir şekil yoktur. Uygulamada kimi firmalar "Kur Farkı + KDV" şeklinde fatura düzenlemekte, kimi firmalar ise fatura dip yekûnunu kur farkı tutarına denk getirmek ve müşteriyi gücendirmemek için kur farkı tutarını "KDV Dâhil" tutar olarak varsayıp KDV'nin matrahını ve KDV tutarını iç yüzde yöntemiyle belirlemektedirler.

KDV tevkifatına tabi mallarla ilgili kur farkı faturalarının 4ip yekununu kur farkı tutarına denk getirmek ise 3. bir fatura şeklini oluşturmaktadır. Yukarıdaki 3 fatura şekline göre, örneğimizdeki 1.000, TL'lik kur farkına ilişkin fatura örnekleri aşağıda sunulmuş ve irdelenmiştir.

#### **1. Alternatif: (Kur farkı + KDV yöntemi)**

Yün satışına ilişkin kur farkı .....	1.000 TL
KDV (%8) .....	<u>+80 TL</u>
<b>Ara toplam .....</b>	<b>..... 1.080 TL</b>
KDV kesintisi (80x 0,90=) .....	<u>- 72 TL</u>
<b>Tahsil edilecek tutar .....</b>	<b>..... 1.008 TL</b>

Dikkat edilirse bu faturada KDV kur farkı üzerinden hesaplanmış olup satıcıdan ayrıca talep edilmektedir. Kur farkı yün satış bedelinin eklentisi olarak kabul edildiğine ve KDV, bedel üzerinden hesaplanarak bedele ilave edilen bir unsur olduğuna göre, satıcının kur farkı KDV'sini kur farkı tutan üzerinden hesaplaması doğrudur, isabetlidir, mevzuatın ve hakkaniyetin gereğidir.

## 2. Alternatif: (İç Yüzde Yöntemi)

Taraflar kur farkının KDV dâhil tutar olduğu konusunda mutabık iseler (ki böyle bir mutabakat, satıcının kur farkı hak edişinin bir kısmından vazgeçmesi demektir), kur farkı faturasının iç yüzde esasına göre aşağıdaki şekilde düzenlenmesi gerekir: (Maliye İdaresi tarafların, kur farkının KDV dâhil tutar olduğu yolundaki mutabakatlarına itibar etmekte hatta bazı hallerde KDV'nin kur farkı tutarına dâhil olmasını şart koşturmaktadır. Biz bu tutumu çelişkili ve Yasa'ya aykırı buluyoruz. Mademki Maliye idaresi kur farkı tutarını asıl işlem bedeline ek bir bedel olarak görmektedir, ö halde KDV'nin matrahı da bu bedel olmalıdır.).

Örneğimizdeki 1.000 TL'lik kur iç yüzde yöntemine göre (KDV tutar 1.000 TL olacak şekilde) düzenlenmektedir:

Yün satışına ilişkin kur farkı ..... 925,93 TL

KDV (%8) .....+74,07 TL

**Oluşan kur farkı ..... 1.000,00 TL**

KDV kesintisi (74,07 x 0,90=).. - 66,65 TL

**Tahsil edilecek tutar ..... 933,34 TL**

Dikkat edilirse bu fatura örneğinde satıcı, 1.000 TL'lik kur farkı gelirinin 74,07 TL'lik kısmından feragat etmekte fakat buna rağmen faturanın nihai tutan kur farkına eşit (1.000 TL) olmamaktadır. Bu durum kendi içinde tutarlıdır. Çünkü faturanın bu şekilde kesilmesi, satıcının feragati sonucunda KDV'ye dönüşen 74,07 TL'lik kur farkının alıcı tarafından vergi dairesine yatırılacak olan 66,66 TL'lik kısmının alıcının eline geçmesini sağlamaktadır.

## 3. Alternatif: (Fatura Toplamını Kur Farkına Denk Getirme Yöntemi)

Bazı firmalar kur farkı faturalarının dip yekununu kur farkı tutarına eşitlemek istemektedirler çünkü fatura böyle kesildiğinde kur farkından kaynaklanan cari hesap eklentileri kapanabilmektedir.

Maliye İdaresi, kur farkı faturalarında tarafların mutabakatına itibar ederek iç yüzde yöntemini kabul ettiğine göre, fatura dip yekununun aşağıdaki gibi kur farkı tutarına denk gelecek şekilde ayarlanmasına da itiraz etmemesi gerekir:

Yün satışına ilişkin kur farkı .....	992,06 TL
KDV (%8) .....	+ <u>79,37 TL</u>
<b>Oluşan kur farkı .....</b>	<b>.1.071,43 TL</b>
KDV kesintisi (79,37 x 0,90=) .....	- <u>71,43 TL</u>
Tahsil edilecek tutar .....	1.000,00 TL

Tekrar vurgulamak isteriz ki bize göre mevzuata ve hakkaniyete uygun fatura şekli yukarıdaki 1. alternatifte uygun olan şekildir.

## **B- TEVKİFATA TABİ İŞLEM İLE İLGİLİ OLARAK ALICI LEHİNE OLUŞAN KUR FARKLARI**

KDV tevkifatına tabi bir malın döviz bazlı satışı sonucu oluşan dövizli alacağın yarattığı kur farkı alıcı lehine ise, tevkifat uygulanmış ana fatura bedelinde azalma meydana gelmiş demektir. Yukarıdaki Mukteza metnindeki (b) bölümünde görüleceği üzere bu durum mal iadesine benzetilmiştir. Aynı Mukteza'nın (c) işaretli bölümünde tevkifata tabi malların iadesinde KDV düzeltilmesi işleminin tevkifata tabi tutulmayan kısım üzerinden yapılacağı belirtilmiştir.

Dikkat edilirse yukarıdaki örneğimizde bahsi geçen yünün satışında, satıcının eline geçen KDV işlem bedelinin binde 8'i kadardır.

Yine yukarıdaki örneğimizdeki 1 .000 TL'lik kur farkının satıcı lehine değil alıcı lehine tezahür ettiği varsayılırsa bu kur farkına ilişkin olarak alıcının satıcıya düzenleyeceği faturanın şöyle olması gerekmektedir.

Yün alışına ilişkin kur farkı .....	1.000 TL
KDV(%8 x 0.10) .....	+ <u>8 TL</u>
<b>Toplam .....</b>	<b>1.008 TL</b>

Maliye İdaresinin koyduğu kurallara göre alıcı lehine oluşan ve tevkifata tabi işlemde kaynaklanan kur farklarına yapılması gereken işlem yukarıda açıklandığı ve örneklendiği gibidir. (58 No.lu KDV Genel Tebliği'nin A12-a bölümü) Dikkat edilirse bu örnekteki alıcı işlem bedelinin 1.000 TL'lik kısmı için 80 TL KDV yüklenmesine karşın aynı kısım için tahsil edebildiği KDV 8 TL olmuştur. Tahsilatla yüklenim arasındaki bu fark KDV

Kanunu'nun 29. maddesi uyarınca, düşük orana tabi işlemlerden kaynaklanan KDV iade haklarının kullanılmasına yönelik kurallar çerçevesinde iade alınabilmektedir.

#### **IV. KDV TEVKİFATINA TABİ SATIŞLARLA İLGİLİ FİYAT FARKLARI**

KDV uygulamasında asıl işlem bedeli- ne uygulanması gereken işlem ne ise, bu bedele ait fiyat farkına yönelik iş- 1cm de aynıdır. Dolayısıyla KDV tevkifatına tabi bir işlem ile ilgili olarak sonradan satıcı lehine bir fiyat farkı oluşmuşsa bu fiyat Farkı üzerinden asıl işlem bedeline uygulanması gereken orana göre KDV hesaplanacak ve bu KDV'nin de yine asıl işlem döneminde geçerli orana göre tevkif edilmesi gereken kısmı tevkif edilecektir.

Yukarıdaki örneğimizde bahsi geçen 100.000 Euro'luk yün bedelinin 110.000 Büro olması gerektiği anlaşılabilir 10.000 Euro'luk fiyat faturasının şu şekilde düzenlenmesi gerekir.

Yün fiyat farkı .....10,000 Euro

KDV (%8) .....+ 800 Euro

**Ara toplam ..... 10.800 Euro**

KDV kesintisi (800 x 0,90=) .....- 720 Euro

**Tahsil edilecek tutar ..... 10.080 Euro**

Şayet fiyat farkı daha önce KDV kesintisine tabi tutulmuş bir bedele yönelik ise ve fark alıcı lehine ise, bu farka ait olarak alıcının keseceği faturada sadece KDV tevkifatına tabi tutulmayan KDV yüzdesine göre bulunacak KDV tutarı yer alacaktır.

Yine örneğimizdeki 100.000 Euro'luk bedelin 99.000 Euro olması gerektiği sonradan anlaşıldığında alıcının satıcıya keseceği 1.000 Euro'luk fiyat farkı faturası şöyle düzenlenecektir:

Yün fiyat farkı .....1.000 Euro

KDV (%8x0,10) .....+ 8 Euro

Fatura tutarı ..... 1.008 Euro

#### **V- KDV TEVKİFATINA TABİ SATIŞLARLA İLGİLİ VADE FARKLARI**

Vade farkları sadece satıcı lehine olabilen, KDV Kanununun 24; maddesi uyarınca KDV'ye tabi bulunan ve Maliye İdaresi'nce ana işlem bedelinin eklentisi

olarak kabul edilen, dolayısıyla ana işlem bedelinin tabi olduğu kurallara tabi tutulan farklardır.

KDV tevkifatına tabi olan bir teslim veya hizmet bedeline vade tanınması nedeniyle satıcı lehine sonradan oluşan vade farkları da asıl işlem bedelinin tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanmasına konu edilmekte, asıl işlem KDV kesintisine tabi ise vade farkı KDV'si de aynı oranda KDV kesintisine tabi tutulmaktadır yukarıdaki Mukteza'nın (d) bölümüne bakınız.).

Buna göre yukarıdaki örneğimizde belirtilen yün satıcısı sonradan 1.000 Euro vade farkı hesapladığında bu vade farkını aşağıdaki şekilde faturaya bağlayacaktır.

Yün satışına ilişkin vade farkı .....	1.000 TL
KDV (%8) .....	<u>+ 80 TL</u>
<b>Ara toplam .....</b>	<b>1.080 TL</b>
KDV kesintisi (80 x 0,90=) .....	<u>- 72 TL</u>
<b>Tahsil edilecek tutar .....</b>	<b>1.008 TL</b>

#### **VI- KDV TEVKİFATINA TABİ MALLARIN İADESİ**

Mal iadelerinde prensip, malın alışında uygulanan KDV'nin iade mala isabet eden kısmının aynen iptalini sağlayacak şekilde işlem yapılmasıdır.

Yukarıdaki örneğimizde belirtilen 100.000 Euro tutarlı malın 10.000 Euro'luk kısmının iade edilmesine ilişkin olarak alıcı tarafından düzenlenecek faturada gösterilecek KDV tutarı, satıcının başlangıçtaki satışta tahsil ettiği kesinti sonrası KDV'nin 10.000 Euro'luk kısma isabet eden tutarıdır (Yukarıdaki Mukteza'nın (c) bölümü). Bu örnekteki iade faturası şöyle düzenlenecektir.

Yün iadesi .....	10.000 Euro
KDV (%8 x 0,10) .....	<u>+ 80 Euro</u>
<b>Fatura tutarı .....</b>	<b>10.080 Euro</b>

Bu iadeye konu malın alımında alıcının yüklendiği KDV 800 Euro olup, yukarıdaki iade faturası ile tahsil edilebilen 80 Euro'dur. Aradaki fark KDV Kanunu'nun 29. maddesi uyarınca düşük orana tabi işlemlerden kaynaklanan KDV iade haklarının kullanılmasına yönelik kurallar çerçevesinde iade alınabilir (Düşük orana tabi mal teslimi veya hizmet ifalarından kaynaklanan KDV iadelerine ilişkin geniş izahat [www.bdodenet.com.tr](http://www.bdodenet.com.tr) adresli web sitemizdeki elektronik KDV kitabımızın 29. maddeye ilişkin kısmındaki 5 No.lu bölümde mevcuttur. ).

Not: Şayet tevkifata tabi malın faturası kesildikten hemen sonra yani bu satışa ilişkin KDV Beyannamesinin verilmesinden önce malın kısmen veya tamamen ifadesi söz konusu olursa, yukarıdaki şekilde iade faturası kesmek yerine satıcı, fatura kesiminde alıcıdan geri alarak iptal edebilir ve bu iptali fatura kesiminde yaptığı yevmiye maddesinin tersini yaparak veya satış ve iade ile ilgili hiçbir kayıt yapmayarak işlemi iptal edebilir. Mal kısmen iade edilmişse, iade edilmeyen mal kısmı için yeniden fatura düzenleyebilir. Böylelikle alıcının yüksek miktarda KDV yüklendiği düşük miktarda KDV tahsil ederek iade etmesinden kaynaklanan gereksiz KDV yükü önlenmiş olur.

## **VII- TEVKİFATA TABİ MALLARIN İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMİ VE BU MALLARIN İHRAÇ EDİLMİYEREK SATICIYA İADESİ**

KDV tevkifatına tabi bir malın KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesi uyarınca ihraç kaydıyla tesliminde tevkifat uygulanması söz konusu değildir. Çünkü satıcı ihraç kayıtlı teslim faturasında KDV hesaplamakla beraber bu KDV'yi alıcıdan tahsil etmemektedir. Zaten ihraç kayıtlı teslimin amacı ihracatçıların KDV ödemeksizin mal satın alabilmelerini sağlamaktır. Bu malları satın alanlar ne satıcıya, ne de sorumlu sıfatıyla vergi dairesine KDV ödemesinde bulunmazlar.

Şayet ihraç kaydıyla satın alınan mal, ihraç edilemeyerek, malı ihraç kaydıyla satan firmaya iade edilirse tevkifat uygulanmaksızın malın teslim alındığı tarihteki bu mala ait oran üzerinden KDV'li fatura düzenlenir.

Ancak ihraç kaydıyla teslim alınan mal, ihraç edilmeyip üçüncü kişilere satılırsa KDV tevkifatı uygulanacağı tabiidir.

Konu hakkında detaylı bilgi için, Vergi Dünyası Dergisi'nin Kasım 2009 sayısında yayınlanan "ihraç Kayıtlı Olarak Teslim Edilen Malın ihraç Edilememesi, Yurt Dışından Geri Gelmesi, Malın ihraç Kayıtlı Teslime Uygun Olmadığının Sonradan Anlaşılması ve ihraç Kaydı ile Alınan Malın İadesi" başlıklı yazımıza bakınız.([www.bdodenet.com.tr/makalelerimiz](http://www.bdodenet.com.tr/makalelerimiz) bölümü).

**(Yaklaşım Dergisinin Ekim/2010 sayısından alınmıştır.)**

## **Hangi şirketler sözleşmeli avukat bulundurmak zorundadır?**

**Soner ALTAŞ**

**Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Müfettişi**

1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 35'inci maddesinde "Kanun işlerinde ve hukuki meselelerde mütalaa verme, mahkeme, hakem veya yargı yetkisini haiz bulunan diğer organlar huzurunda gerçek ve tüzel kişilere ait haklan dava etme ve savunma, adli işlemleri takip etme, bu işlere ait bütün evrakı düzenleme" işlerinin, yalnız baroda yazılı avukatlara ait olduğu belirtilmiştir.

Yine, aynı maddenin üçüncü fıkrasında "dava açmaya yeteneği olan herkesin kendi davasına ait evrakı düzenleyebileceği, davasını bizzat açabileceği ve işini takip edebileceği" hüküm altına alınmış, buna karşılık anılan hükmün devamında "Türk Ticaret Kanunu'nun 272'nci maddesinde ön görülen esas sermaye miktarının beş katı veya daha fazla esas sermayesi bulunan anonim şirketlerin sözleşmeli bir avukat bulundurmak zorunda oldukları" belirtilerek bazı anonim şirketler bu haktan müstesna tutulmuştur.

Türk Ticaret Kanunu'nun 272'nci maddesinde ön görülen esas sermaye miktarı elli milyar Türk Lirası'dır. Dolayısıyla, esas sermaye miktarı 250.000 TL ve üzerinde olan anonim şirketler sözleşmeli bir avukat bulundurmak zorundadırlar. Bu zorunluluk, kuruluş esas sermayesi 250.000 TL ve üzeri olan anonim şirketlerde şirketin tüzel kişilik kazanması ile birlikte; kuruluş esas sermayesi 250.000 TL'nin altında olmakla birlikte sermaye artırımını sonrasında esas sermaye miktarı 250.000 TL ve üzerine çıkan anonim şirketlerde ise, sermaye artırımına ilişkin genel kurul kararının ticaret siciline tescil ettirildiği anda doğar.

Avukatlık Asgarî Ücret Tarifesi'ne göre, sözleşmeli avukat bulundurması gereken anonim şirketler, bu avukatlara, 2010 yılında asgari 850 TL aylık ücret ödeyeceklerdir. Ancak, takip edilen dava, takip ve işlerde tarifeye göre hesaplanacak vekalet ücretinin, yıllık avukatlık ücretinin üzerinde olması durumunda, aradaki eksik miktar avukata ayrıca ödenecektir. Peki, anonim şirket zorunlu olduğu halde sözleşmeli avukat bulundurmaz ise ne olur? 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 35'inci

maddesinin üçüncü fıkrasına göre, esas sermayesi 250.000 TL ve üzeri olduğu halde sözleşmeli avukat bulundurma yükümlülüğünü yerine getirmeyen anonim şirketlere, Cumhuriyet Savcısı tarafından, sözleşmeli avukat tayin etmedikleri her ay için, sanayi sektöründe çalışan onaltı yaşından büyük işçiler için suç tarihinde yürürlükte bulunan, asgari ücretin iki aylık brüt tutarı kadar idari para cezası verilir. Yani, sözleşmeli avukat bulundurmayan anonim şirketlere, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki Cumhuriyet Savcısı tarafından verilecek idari para cezası, 01/07/2010-31/12/2010 döneminde aylık 1.521.-TL olarak uygulanacaktır.

Hemen belirtelim ki, gerek öğretilerde gerek uygulamada, bu zorunluluk, objektif ve hakkaniyete uygun olmadığı, şirketleri sözleşme yapmaya zorlayarak Anayasa'da güvence altına alınan sözleşme yapma serbestisine aykırılık teşkil ettiği yönünde haklı eleştirilere maruz kalmaktadır. Çünkü, böyle bir zorunluluk limited, komandit ve kollektif şirketlere getirilmemiştir. Kaldı ki, bu zorunluluk bütün anonim şirketleri de kapsamaktadır. Yani, mevcut düzenleme şirket türleri arasında bir ayırım yapmakta ve zorunluluğu sadece sermaye kriterine dayandırmaktadır. Böyle olunca da, uygulamacıların aklına, böyle bir düzenlemenin kamu yararını değil de toplumdaki bir meslek grubunu desteklemeyi amaçladığı yönünde şüpheler gelmektedir. Ancak, bütün bu eleştirilere rağmen, söz konusu düzenleme hali hazırda yürürlükte. Dolayısıyla, gerekliliği ve hukukîliği yönündeki tartışmalara girmek yerine, koşulları mevcut olan anonim şirketler tarafından anılan yükümlülüğün yerine getirilmesi, idari para cezalarına muhatap olmamaları bakımından önem arz etmektedir.

**(Dünya Gazetesinin 29/9/2010 günlü sayısından alınmıştır.)**

## LİBERALİZM VE RÜŞVET

**Dr. Mustafa Yuluğ**  
**Yeminli Mali Müşavir**

Geçenlerde bir köşe yazarı işsizlik ve yoksulluk kapitalizmin olmazsa olmaz'larıdır, çünkü bunların bulunmadığı bir düzen kapitalizm olmaz, diye yazmış. Listeyi tamamlayalım: rüşvet, yolsuzluk, soygun, lüks tüketime karşılık açlık, kara para, fahişelik, uyuşturucu ticareti, mafya egemenliği, falan. Rüşvet düzen içinde tam bir işlevsellik kazanmıştır. Niteliksiz insanların kamu ve özel kesimdeki üst koltuklara iteklenerek amaçlara uygun kullanılması, bile tam tamına rüşvet sayılır. Ayrıca, düzen, böyle kişileri ve (veya) yakınlarını sistemli biçimde maddi gönence de boğar.

Liberalizm, gelir farklılıklarını göz önüne alarak üretim yapar. Üst gelir gruplarına pahalı ürünler sokuşturabilmek için 'markalaşma' düzeneği ile bu gruba ötekilerden farklılık 'izafe' edilir. Medya, Çin'de de lüks tüketim çılgınlığının başladığını ileri sürüyor. Çin Televizyonunda (CCTV9) üniversite hocaları, zengin Çinli gençlerin gösterişli arabalarla gezmelerinin sorun yarattığını, ileri sürdüler. Yabancı sermayeye kapılar açıldı mı, astronomik paralar kazanan 'değerleri kendilerinden menkul' CEO'lar ev sahibi ülkede de gelir dağılımını alt üst ediyorlar. Epey eskiden bir gazoz fabrikasının Türkiye temsilcisinin aylığını öğrenince pek tuhaf olmuştum. Çin Komünist Partisi bir süre daha bu rezilliklere katlanmak zorunda gibi.

Geçen hafta BBC'de izlediğim bir haber beni çok duygulandırdı. Şöyle: Üç hırsız değeri 17 bin sterlin olan iki motosikleti çalarak yola koyuluyorlar. Polisler de peşlerinden. Ancak, polisler izlemeyi durdurmaları emrediliyor. Neden ise kaçanların başlarında 'kask' olmaması. Burada devlet hırsızların can güvenliğini çalıntı malın ve cezanın çok üstünde tutmuş oluyor. Bizim eski Ceza Kanununda bir adamın gözlüğünü hele hele geceleyin zorla almaya (gasp), göz çıkarmaktan çok ama çok daha büyük bir ceza öngörülüyordu. Yenisi nasıl, incelemedim. Demek ki, sömürgeci İngilizlerde gelişmiş bir kamu yönetimi geleneği var. Kıbrıs'a görevli gittiğimizde yaya geçidine ayak koymanın trafiği zıncı diye durdurduğunu gördük. Kapılar kilitlenmezmiş eskiden. Bir Kıbrıslı arkadaş da şöyle bir şey demişti : 'İngiliz yönetiminde kim hak etmişse o yükseltirdi. Şimdi, önce kimin kimin adamı olduğuna bakılıyor'. Yine,

Hongkong'da kaldırıma park etmiş ya da ilişmiş tek bir araca bile rastlamadık. Oraya göre minicik İzmir'de arabalar ve lokantalar kaldırımları işgal etmiş durumda. Bir de ABD ile ilgili anım var. Şikago bir gölün kenarında oluşmuş. Göl çevresinin büyük ölçüde yeşil alanlara ayrılmış oluşu, yüksek binalarla dolu kenti pek güzelleştiriyor. Bir hocaya bunun nasıl başarıldığını sormuştum da onun anlattığına göre, on dokuzuncu yüzyıl başlarında görev yapan bir belediye başkanı, evinin mafya tarafından onlarca kez kurşunlanmasına karşılık, göl çevresine yapılaşma izni vermemiş.

Demek ki, kapitalist ülkelerde de gelişmiş devlet yönetimi örneklerini görebiliyoruz. Buralarda da en azından gerçek devlet yönetimi ada ya da adacıkları bulunabiliyor. Bunun için yönetimin üst kademelerine doğrudan liyakata dayalı görevlendirme

yapılması yeterli. Böyle kişiler hiç bir biçimde rüşvete 'tenezzül' etmezler. Günümüzde ise özellikle lüks tüketime çok meraklı kadın ya da kadınların da iteklemesiyle rüşvet giderek artıyor, diye düşünüyorum. Her başarılı erkeğin arkasında bir kadın vardır, lafının 'çağdaş' biçimi: Her rüşvetçi erkeğin arkasında tüketim düşkünü kadın ya da kadınlar vardır. Bunun sonucunda da rüşvetçilerin suratına benzeyen bir kamu yönetimi ortaya çıkıyor. Öyle bir yönetim ki, kaldırımları yayalara açamıyor, imar ve yapı güvenliği kurallarını uygulayamıyor ve hatta çevreyi kirletenlerle bile savaşıma girişemiyor

Bir devlet hırsızının can güvenliğini düşünürken bir başka devlet yurttaşını işkenceden geçirebiliyor ve hatta 'kim vurduya' götürebiliyor. Birincisine 'devlet' desek de ikincisini 'eşkiya' diye adlandırsak yanlış mı olur...

## **İHALE KONUSU İŞLERE AİT PRİM BORÇLARI VE PARA CEZALARINI DA ARTIK TAKSİTLENDİREBİLECEKSİNİZ**

Bilindiği gibi işverenlerin, ihale ile üstlenmiş oldukları taahhüt konusu işlerden dolayı yeterli işçilik bildirilmemesi halinde fark prim borçları ortaya çıkmaktadır. Bu borçlar ve borca bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı uygulanmakta ve borç ve gecikmeler taksitlendirilmemekte idi.

Bu durumda SGK İl Müdürlüğü ihale makamına yazı yazarak ihale konusu işten dolayı işveren tarafından yatırılmış olan teminatın paraya çevrilerek kurum hesabına yatırılmasını istemekte ve ihale makamı da en fazla 1 ay içerisinde teminatı paraya çevirerek Kurum hesabına göndermekte idi.

Ancak çoğu kez, teminatlar prim borç aslı ile gecikme tutarlarını karşılayamamakta ve bu nedenle Kurum tarafından işverene idari takibat işlemlerine başlanmakta idi.

Sosyal Güvenlik Kurumu Prim ve İdari Para Cezası Borçlarının Hakedişlerden mahsubu, ödenmesi ve ilişiksizlik belgesinin aranması Hakkında Yönetmeliğin 7. Madde 6 ve 7. Fıkraları 13/03/2010 tarihli resmi gazetede yayımlanan Yönetmelik değişikliği ile değiştirilmiş ve ihale konusu iş yapan işverenlere de ihale konusu işlerden dolayı prim borcunun bulunması halinde borçları taksitlendirebileceği hükme bağlanmıştır.

İhale konusu işlerden dolayı ilişiksizlik belgesinin alınabilmesi için işverenlerin önünde 2 şık bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, müfettiş incelemesine gidilmeden ilgili SGK İl Müdürlüğüne başvurarak ihale konusu işten dolayı çıkacak fark prim borcu ve gecikme ceza ve zammını yatırmak; İkinci seçenek ise, eğer ihale konusu işle ilgili dışarıya yaptırdığı malzemeli işçilik ve işçilik giderlerinin bulunması halinde müfettiş incelemesi istemek ve inceleme sonucunda fark prim borcunun çıkması halinde farkın yatırılarak ilişiksizlik belgesinin alınmasıdır.

Ancak ikinci şıkta bildirilmesi gereken en az işçilik miktarı hesaplanırken İl Müdürlüğü tarafından uygulanan orandan daha yüksek oran müfettişler tarafından uygulandığı için bildirilmesi gereken en az işçilik miktarı da artmakta ve ayrıca idari para cezaları da söz konusu

olmaktadır.Bu nedenle işverenlerimizin mümkün olduğu kadar müfettiş incelemesine gidilmeden ilgili İl Müdürlüğünde çıkacak fark prim borcunu yatırmaları ve ilişiksizlik belgelerini almaları kendi lehlerine olmaktadır. Tabii ki yüksek meblağlar içeren malzemeli işçilik ve salt işçilik faturalarının bulunması durumunda teknik hesabı iyi yaparak ortaya fark prim borcu çıkmayabilir.

Bu girişten sonra, yukarıda belirtilen Yönetmelik değişikliğinin uygulanması ile ilgili olarak SGK Başkanlığı 30.03.2010 tarihli Genelge çıkarmış ve genelgede taksitlendirmenin nasıl yapılacağı belirtilmiştir.

### ***Taksitlendirme hangi borçları kapsamaktadır?***

İhale konusu işten dolayı doğan fark prim borcu ile anaparaya bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı borçlarını kapsamaktadır.Teftiş istenmeden fark prim borcunun taksitlendirilmesi halinde idari para cezası olmayacağı için idari para cezasının taksitlendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

Ancak, müfettiş incelemesi istenilmiş ve inceleme sonucunda yine fark prim borcu doğmuş ise bu kez anapara,gecikme cezası ve gecikme zammı ile doğacak olan idari para cezası da taksitlendirilecektir.

### ***Taksitlendirme süreci ve ilişiksizlik belgesi alınması süreci nasıl işleyecektir?***

İl Müdürlüğünce yapılacak araştırma sonucunda veya teftiş sonucunda eksik işçilik bildiriminde bulunulduğunun anlaşılması sonucunda İl Müdürlüğünce işverene tebligat yapılacak ve tebligat tarihi itibariyle süreç işlemeye başlayacaktır.

Taksitlendirme talebinde bulunmak için 1 aylık süreç bu tebliğ tarihinden itibaren başlayacaktır.1 aylık sürede 6183 sayılı yasanın 48. Maddesine istinaden taksitlendirme talebinde bulunulmazsa süre bitiminden sonra 15 gün içerisinde İl Müdürlüğü ihale makamına yazı yazarak teminatın paraya çevrilmesini isteyecektir.(İhale makamına teminatın paraya çevrilmesi için 1 aylık süre verilmektedir.) Ancak,1 aylık süre geçirildikten sonra henüz teminat paraya çevrilmemişse bu durumda yine taksitlendirme talebinde bulunulabilecektir.

İlişiksizlik belgesi, taksitlerin tamamının yatırılmasından sonra verilecektir.Ayrıca,ihale makamında ki teminatta taksitlerin tamamının ödenmesine kadar ihale makamında kalacak ve paraya çevrilemeyecektir.Ancak,taksitlerin aksatılması durumunda İl Müdürlüğü

tarafından ihale makamına yazılacak yazı ile teminatın paraya çevrilmesi ve Kurum hesabına yatırılması istenecektir.

Belirtilmesi gereken önemli bir husus ta ihale makamında ki teminatın süresiz ve kesin teminat olması gerektiğidir.Teminat süreli ise taksitlendirme yapılmayacak,teminatın süresiz ve kesin teminat mektubuna çevrilmesi istenecektir.

Ayrıca, taksitlendirme başvurusunda bulunabilmek için herhangi bir hak ediş alacağıının bulunmaması gerekmektedir.

İhale konusu işlerden dolayı sadece bir kez taksitlendirme talebinde başvurulabilecek, taksitlendirilmenin bozulması halinde ikinci bir kez taksitlendirme talebinde bulunulamayacaktır.

### ***Taksitlendirilen borçlar için teminat istenecek midir?***

İhale konusu işten dolayı oluşan prim alacağı (gecikme cezası,gecikme zammı ve idari para cezası dahil) 50.000,00 TL nin altında ise 6183 sayılı yasanın 48. Maddesi gereğince işverenden teminat istenmeyecektir.

Borç 50.000,00 TL nin üzerinde ise;

1)Toplam borç tutarından teminat alınması gerekmeyen 50.000,00 TL düşüldükten sonra kalan tutarın yarısı kadar ihale makamında teminatın bulunması halinde yine teminat istenmeyecektir. Aksi halde zorunlu teminat tutarı ile ihale makamında ki teminat arasında ki fark kadar ilave teminat gösterilmesi istenecektir.

2)İhale konusu işten doğan prim borcu ile diğer işyerlerinden dolayı tahakkuk etmiş borç toplamının 50.000,00 TL yi aşması halinde;

Bu durumda ;

a)İhale makamında ki teminat tutarı ihale konusu işten dolayı çıkan prim borcunun yarısı veya üzerinde bir rakam ise teminat istenmeyecek, diğer işyerlerinin borçları için teminat gösterilmesi istenecektir.

b)İhale makamında ki teminat tutarı ihale konusu işten doğan prim borcunun yarısından daha az bir tutarda olması halinde ihale konusu işten kaynaklanan borç ile diğer işyerlerinden kaynaklanan borç tutarları toplanıp teminat gösterilmesi gerekmeyen 50.000,00 TL düşüldükten sonra kalan tutarın yarısı kadar teminat gösterilmesi istenecektir. Ancak bu tutardan da ihale makamında bulunan teminat tutarı düşülecektir.

### ***Taksitlendirilmenin bozulması halinde;***

Hem ihale konusu işe ait borçların ve hem de ihale konusu iş haricinde ki borçların birlikte taksitlendirildiği ancak taksitlendirme

işleminin bozulduğu durumlarda ihale konusu işe ait borç için en geç bir ay içinde ihale makamına yazı yazılarak teminatın nakde çevrilmesi ve Kurum hesabına yatırılması istenecek, diğer işyerlerinden kaynaklanan borçların ise 7 gün içerisinde ödenmesi için tebligat yapılacak ve ödenmemesi halinde 6183 sayılı Kanun gereğince cebren tahsil yoluna gidilecektir.

***Taksitlendirme bitmeden ilişiksizlik belgesinin alınabilmesi;***

Taksitlendirme başvurusunda bulunarak taksitlendirilmesi yapılmış işverenlerin taksitlerin bitmesini beklemeden de ilişiksizlik belgesi alması mümkündür. Ancak bunun için İl Müdürlüğüne Banka ve özel finans kurumları tarafından verilen teminat mektubu veya Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen devlet iç borçlanma senetlerinin teminat olarak verilmesi gerekmektedir.

Bu durumda borç tutarının 50.000,00 TL nin altında olup olmadığına bakılmayacak prim borcu, gecikme cezası,gecikme zammı ve idari para cezası tutarına Devlet İç Borçlanma Senetlerine uygulanan aylık ortalama faiz tutarının eklenmesi ile bulunacak tutar kadar teminat verilecektir.

Örnek vermek gerekirse;

18.12.2010 tarihi itibarıyla 20.000,00 TL prim,7.500,00 TL idari para cezası ve 2.700,00 TL gecikme cezası ve zammı olmak üzere toplam 30.200,00 TL tutarında yasal ödeme süresi geçmiş borcu bulunan A Ltd.Şti. nin 12 aylık taksitlendirme talebinde bulunduğu ve kabul edildiği varsayıldığında verilecek teminat tutarı;

$12 \times 0,64 = 7,68$  (ilave teminat oranı)

$30.200,00 \times 7,68 / 100 = 2.319,36$  TL ilave teminat tutarı

$30.200,00 + 2.319,36$  TL = 32.519,36 TL tutarında teminat mektubu veya Devlet iç borçlanma senedi teminat olarak gösterilecektir.

Tecil ve taksitlendirmenin bozulması halinde ise SGK İl Müdürlüğü durumun gerçekleştiği andan itibaren en geç bir ay içinde teminatı nakde çevirerek borcu tahsil edecektir.

***Taksitlendirme talebinin reddedildiği durumda yapılacak işlemler;***

Tecil ve taksitlendirme talebinde bulunan ancak başvurusu reddedilen işverenler, başvurularının reddedildiğine ilişkin yazının tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde ödemeleri mümkündür.Bu 30 günlük süre içerisinde ihale makamında bulunan teminat nakde çevrilmeyecektir.

## **GÜZELLİĞİ ALGILAMAK**

**Adnan BİNYAZAR**

Güzellik hep soyutlama olarak algılanır. Onun için kimse şudur diye bir tanıma girişmez. Girişse de işin içinden çıkamaz. Sözlüklerde yer alan, "estetik bir beğeni, duygu, coşku, hoşlanma duygusu uyandıran nitelik" yolundaki sözlük tanımlamalarının biçimsellikten öte bir anlam taşımadığı açık. Güzelliğin, "biçimindeki uyum ve ölçülerindeki dengeyle hoşla giderek hayranlık uyandıran" kişi, nesne, duygu diye tanımlanması da güzellik imgesini açıklamada yetersiz kalıyor.

Güzellik mi, güzel olanı görmek mi?

Az çok imgesel algılamalarla kavranabilen bu büyüleyici sözcüğe ancak şairler, romancılar, ressamalar, besteciler, bilim adamları yaklaşımsal adlandırmalarda bulunabiliyor. Konfüçyüs, "Her şeyde bir güzellik vardır, ama herkes göremez," deyip güzelliği kişinin görme duygusuna, ayırt etme yeteneğine bırakıyor. Binbir Gece Masalları'nda geçen "Güzellik onu arayana görünür" sözü, bir ölçüde de olsa Konfüçyüs'ün yaklaşımına açıklık getiriyor.

David Hume'un, şu sözüyle güzelliğin algılanma alanını genişlettiğini görüyoruz: "Güzellik, şeylerin kendilerinde var olan bir nitelik değil, onları düşünen zihinde var olan bir şeydir; her zihin farklı bir güzellik algılar." Çok uzak kültürlerden de olsalar, 17. yy. ozanlarından Kâtibi'nin güzellik algılaması, Hume'la örtüşüyor: "Acep sevdiğimden güzel var mo'la / Şu fâni dünyada kullar içinde".

Güzelliğe Kâtibi'nin koyduğu sınır, sevene geniş bir özgürlük alanı açıyor. Bir de göz görüp gönül sevdi mi, kimseye diyecek söz kalmıyor.

Emperyalizm sözlü ya da yazılı basınla, göz alıcı sergilemelerle standart bedenler, standart yüzler yaratarak sömürüsüne her gün yeni alanlar açıyor. Oysa modellerle, sinema oyuncularıyla güzellik yarışmalarıyla standartlaştırılmış güzellik, insanın algılama gücünü köreltir, onu sanal görüntülerin kölesi kılar.

Ayrıca, güzellik görecedir; her çağın değerlerine, yaratılan kültürel

ortamına, kişinin beğeni düzeyine göre değişkenlik gösterir. Şöyle ki, Türkçede "alaysama" diye karşılanabilecek ironi kavramını açıklamak için şöyle bir örnek verilir: Oğlu, güzelliğini göklere çıkardığı evleneceği kızı annesiyle tanıştıracaktır. Anne, gelin adayını görür görmez, "Robert çocukluğundan beri hep patlak gözlü kızlardan hoşlanıyor," deyiverir. Voltaire de Felsefe Sözlüğünde güzelliğin göreceliğine değiniyor: "Erkek kurbağaya 'güzellik nedir' diye sorun; güzelliğin, küçük kafasından fırlayan iki iri yuvarlak gözü, kocaman yassı ağzı, sarı bir göbeği, kahverengi bir sırtı olan dişisi olduğunu söyleyecektir."

Hume'un söylemiyle, güzellik zihinsel bir algılayış sayılsa da, güzelliğe sınır konamıyor. Özellikle de kadın, güzel olma umuduna kapılmasın, düşleminde en ulaşamayacak güzellikler kurguluyor. Bundan dolayı emperyalizmin bir besin kaynağı da güzellik pazarının yarattığı bu dev endüstridir. Dünyada aşırı giyim kuşama, kozmetiğe, cilt ve beden operasyonlarına yatırılan bir yıllık tutar, sanırım Afrika'nın yoksul insanlarını açlıktan, hastalıktan kurtarmaya yetecektir.

Sorun, güzelliğin soyutluğu somutluğu değil. Bundan yetmiş yıl önce, o da düşünlerde bayramlarda sürme, rastık, allık vb. sürerlerdi kadınlar. Öyle olduğu için kadının yüz gözenekleri krater ağzı gibi büyümmez, bunalımları olmazdı.

Çağımızın kadını ise nerdeyse makyajdan maske takmış gibi dolaşiyor. Olanağa sahip olamayanlar ise bunalımdan bunalıma giriyor...

**(5 Eylül 2010 Tarihli Cumhuriyet Gazetesi)**

## **SMMM VE YMM'LERİN ŞİRKETLERDE YÖNETİM KURULU BAŞKAN, ÜYE VE DENETÇİ OLARAK GÖREV ALMASI (\*)**

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

### **1-GİRİŞ**

Bağımsızlık, tarafsızlık ve çıkar çatışmasından kaçınma denetim mesleğinin temel kurallarındandır. Bu nedenledir ki, denetim görevi ifa eden meslek mensuplarının bağımsızlık ve tarafsızlıklarını etkileme, çıkar çatışmasına neden olma ihtimali bulunan konularda uluslararası kabul görmüş denetim standartları, etik ilkeler, meslek ahlak kuralları ile ilgili mecburi meslek kararları ve doğrudan kanun düzeyinde bazı kısıtlama ve yasaklamalar söz konusu olmaktadır.

Özel kesimde denetim fonksiyonunun temel yapı taşı olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ile Yeminli Mali Müşavirler (YMM) için de bazı işler ve faaliyetlerde bulunma konusunda yasak ve kısıtlamalar söz konusudur. Söz konusu yasaklar ve bu yasakların istisnaları 3568 sayılı Kanun'un "Yasaklar" başlıklı 45. maddesinde düzenlenmiştir. Aynı zamanda ikincil ve üçüncül düzeydeki mevzuatta da bu konuda detay düzenlemelere yer verilmiştir.

SMMM ve YMM'ler için meslekle bağdaşmayan türden işleri düzenleyen 3568 sayılı Kanun'un 45. maddesinin 3. fıkrası, 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un(l) 47. maddesi ile değiştirilmiştir. Değişiklik SMMM ve YMM'ler için getirilmiş yasaklara istisna öngören fıkra ile ilgili olup, istisnaların kapsamını genişletmektedir. Aşağıda meslek mensuplarına getirilen yasaklar kısaca özetlendikten sonra yapılan değişiklikle bu yasakların istisnasının ne ölçüde genişletildiği ve bu genişletmenin kapsam ve sonuçları irdelenecektir.

### **II- MESLEK MENSUPLARI İÇİN GETİRİLEN YASAKLAR**

3568 sayılı Kanun'un 45. maddesi ile meslek mensupları için getirilen yasaklar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

1- Hizmet akdi ile çalışmama: Serbest muhasebeci mali müşavirler bu unvanlarla, yeminli mali müşavirler ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle; 3568 sayılı Kanun'un 2. maddesinde yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzelkişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar.

\* Bu yazıdaki görüşler yazarın şahsi görüşle olup, çalıştığı Kurumu bağlamaz. Çalıştığı Kurum ve yapmakla olduğu veya daha önce yaptığı görevlerle ilişki kurulmak suretiyle kullanılamaz.

(1) 01.08.2010 tarih ve 2659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

## **2- Ticari faaliyette bulunmama:**

Meslek mensupları, Türk Ticaret Kanunu'na göre (tacir) veya (esnaf) sayılmalarını gerektirecek bir faaliyette bulunmazlar. Meslek mensupları kendi mesleki faaliyetleri dışında serbest meslek faaliyetinde bulunamazlar. Ticari mümessillik, ticari vekillik ve acentelik yapamazlar. Adi ve kolektif şirketlerde ortak veya komandit şirketlerde komandite ortak olamazlar. Limited ve anonim şirketlerin yönetim kumlu üyeliği ve başkanlığı görevinde bulunamazlar(2).

## **3- Meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan haller:**

Bu hallerden bazıları Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 42. maddesinde aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- a) Yanında çalıştırdığı kişilere karşı uygunsuz davranışlarda bulunmak,
- b) Aşırı içki ve kumar düşkünlüğü tanınmak,
- c) İlgili mevzuat gereğince meslektaşlarına, müşterilerine ve kanunlara göre bilgi vermek zorunda olduğu kişi ve kuruluşlara bilgi vermemek veya kasten yanıltıcı bilgi vermek,

**d) Kanunlara göre yapılması yasak olan işlerden herhangi birini yapmak,**

**e) Mesleki etik ve mesleki bağımsızlık kurallarını ihlal etmek.**

**4- Akraba ve iş ilişkisi içinde oldukları kişilerin işlerine bakmama, tasdik yapmama:** Yeminli mali müşavirler, eşi (boşanmış dahi olsa) usul ve fürundan biri ve 3. dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve sıhrî hısımlarının veya bunların ortak oldukları firmaların işlerine

bakamazlar, yukarıda sayılan yakınlıktaki akrabaları olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin baktığı işleri tasdik edemezler.

**5- Reklam yasağı:** Meslek mensupları, iş elde etmek için reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar. Tabela veya basılı kâğıtlarında ruhsatname ile belirlenen mesleki unvanları dışında başka sıfat kullanamazlar.

### **III- MESLEK MENSUPLARI İÇİN ÖNGÖRÜLEN YASAKLARIN İSTİSNASI VE 6009 SAYILI KANUNLA YAPILAN DEĞİŞİKLİK**

Meslek mensuplarına ilişkin yasakların yer aldığı 3568 sayılı Kanun 45. maddesinde aynı zamanda yasakların istisnasına ilişkin düzenleme de yer almaktadır. Yasaklara temelde iki istisna getirilmiştir. Bunlar;

1- Kanun'da belirtilen bazı faaliyetlerin meslekle bağdaşmayan iş kapsamında sayılmaması,

2- Birden çok meslek mensubunun çalışmalarını ortaklık bürosu veya şirket şeklinde birleştirebilmeleri ve bu kapsamda yapılan faaliyetlerin ticari faaliyet sayılmaması yukarıdaki istisnalardan birincisinin kapsamı 6009 sayılı Kanunla genişletilmiştir.

3568 sayılı Kanun'un 45. maddesinin istisnaları düzenleyen 3. fıkrasının 6009 sayılı Kanunla değişik hali ile değişmeden önceki hali aşağıda sunulmaktadır.

(2) 03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, md. 43.

<b>3568 sayılı Kanun'un 45. madde 3. fıkrasının ilk hali</b>	<b>3568 sayılı Kanun'un 45. maddesinin 3. fıkrasının 6009 sayılı Kanun'un 47. maddesi ile değişik hali</b>
Bilirkişilik, tasfiye memuru, hayri ve İlmî kuruluşların yönetim kurulu üyeliği görevleri meslekle bağdaşmayan işler sayılmaz.	Hayri ve ilmi kuruluşlar, 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimindeki kurumların bu Kanun kapsamındaki faaliyetlerini yürütmemeleri şartıyla, bu kurum ve kuruluşların yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği, denetçiliği görevleri ile bilirkişilik ve tasfiye memurluğu meslekle bağdaşmayan işler sayılmaz.

Söz konusu fıkrayı değiştiren madde Hükümet Tasarısı'nda yer almamakta olup komisyon çalışmaları sırasındaki verilen teklifler neticesinde eklenmiştir. Söz konusu teklifte böyle bir değişikliğin gerekçesi aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

***"Madde ile 3568 sayılı Kanun kapsamındaki meslek mensuplarının yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği, denetçiliği görevlerini yapabilecekleri kurumları bütün kamu, idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumları kapsadığı hususunun açıklığa kavuşturulması amaçlanmaktadır."***

Gerekçede, uygulamada var olan hususla ilgili tereddütlü bir konunun açıklığa kavuşturulmakta olduğu şeklinde bir izahatın yer aldığı görülmektedir. Aslında meslek mensuplarının anonim ve limited şirketlerin yönetim kurulu üyeliği ve başkanlığı görevlerinde bulunamayacakları Yönetmelik düzeyinde açıkça düzenlenmiş idi. Dolayısıyla bu konu mevzuat ve uygulamada açık idi. Bu açıdan düzenleme ile tereddütlü bir konunun açıklığa kavuşturulmasından ziyade istisnanın genişletilmesi söz konusudur. Söz konusu fıkrada yapılan değişiklik ile daha önce sadece bilirkişilik, tasfiye memurluğu, hayri ve ilmi kuruluşların yönetim kurulu üyeliği şeklinde sıralanan görevle bağdaşmayan işlerin istisnasının

kapsamı genişletilmiştir. Buna göre, meslek mensupları bilirkişilik ve tasfiye memurluğu görevlerinin yanında aşağıdaki kurum ve kuruluşlarda yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği ve denetçiliği görevlerini de üstlenebileceklerdir:

1-Hayri ve ilmi kuruluşlar (daha önce sadece yönetim kurulu üyeliği iken yeni düzenleme ile yönetim kurulu başkanlığı da söz konusu olabilecektir.)

2-233 sayılı Kamu iktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri,

3- Kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar,

4- Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun yönetimindeki kurumlar.

Bu görevleri üstlenecekler için getirilen tek sınırlama, meslek mensuplarının yönetim kurulu başkanı, üyesi veya denetçisi olduğu yukarıdaki kurum ve kuruluşların 3568 sayılı Kanun kapsamındaki faaliyetlerini yürütmemeleridir. Örneğin YMM'lik yapan bir meslek mensubunun "A" kamu iktisadi işletmesinde görev yaparken, bu işletmeye 3568 sayılı Kanun çevresinde hizmet sunmaması gerekmektedir. Ancak, söz konusu YMM ile aynı şirkete ortak olan diğer YMM'lerce söz konusu iktisadi işletmeye 3568 sayılı Kanun kapsamında bir hizmet sunulması durumu net olarak ortaya konulmamıştır. Ayrıca yönetim veya denetiminde görev aldığı kurumun önemli büyüklükteki tedarikçisi veya müşterisi olan şirketlerle 3568 sayılı Kanun kapsamındaki ilişkisine hiç değinilmemiştir. YMM "A" en büyük beş yüz firma arasında ilk ona veya yüze girmiş bir kamu iktisadi teşebbüsünde yönetim kurulu üyesi iken, aynı zamanda bu teşebbüsün büyük tedarikçileri veya müşterilerinin YMM'lik görevini üstlenebilecek midir? Bu tür durumların Kanun ve ilgili diğer mevzuat ve çıkar çatışmasından kaçınma ilkesi çerçevesinde ayrıca analize tabi tutulması gerekmektedir.

#### **IV- GETİRİLEN İSTİSNANIN KAPSAMI NEDİR?**

Söz konusu istisnanın kapsamının genişletilmesinin ne anlama geldiği, ne kadar bir genişlemeyi ifade ettiği hususunda söz söyleyebilmek yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği ve denetçiliği görevlerinin üstlenebileceği kurum ve kuruluşlarla ilgili bazı tespitlerin ortaya konulmasına bağlıdır.

Öncelikle kamu idaresinin kapsamı, sonrasında bu kapsamdaki idarelerin iktisadi işletmelerine ilişkin tespitler- de bulunulması faydalı olacaktır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Tanımlar" başlıklı 3.maddesine göre kamu idarelerinin;

a- Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri (Kanuna ekli (1), (11) ve (111) sayılı cetvellerde yer alan kamu idareleri),

b- Düzenleyici ve denetleyici kurumlar (Kanun'a ekli (111) sayılı cetvelde yer alan kurumlar),

c- Sosyal güvenlik kurumları: (Kanun'a ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan kamu kurumlar),

d- Mahalli idareler: Yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idarelerini kapsadığını söylemek mümkündür. Görüldüğü gibi kamu kurumu sayısı binlerle ifade edilecek düzeydedir.

Bu kamu idarelerinin tamamen ve kısmen sahip veya doğrudan ya da dolaylı olarak hissedarı olabileceği iktisadi yapılar ise aşağıdaki şekilde tasnife tabi tutulabilir(3).

#### **A- MERKEZİ YÖNETİMLE İLGİLİ OLANLAR**

1- Sermayesi Hazine'ye ait olan ve 233 sayılı KHK'ya tabi KiT'ler, bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri,

2- Sermayesi Hazine'ye ait olan kamu bankaları (Ziraat Bankası, Eximbank, Halk Bankası ve Kalkınma Bankası ve bunların bağlı ortaklıkları ve iştirakleri),

**(3) Söz konusu tasnifle, TC. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, 2008 Kamu işletmeleri Raporu, Kasım 2009, s. 7-8'de yer alan bilgilerden yararlanılmıştır.**

3- Sermayesinin tamamı veya bir kısmı Hazine'ye ait olan, ancak 233 sayılı KHK'ya tabi olmayan işletmeler.

4- Özelleştirme kapsam ve programında olan ve pay sahipliğini Özelleştirme İdaresi Başkanlığı'nın yürüttüğü kuruluşlar,

5- Savunma Sanayi Müsteşarlığı iştirakleri,

- 6-Toplu Konut İdaresinin İştirakleri,
- 7- Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu iştirakleri,
- 8- Sosyal Güvenlik Kurumu iştirakleri
- 9-Türk Hava Kurumu iştirakleri.

## **B- MAHALLİ İDARELERLE İLGİLİ OLANLAR**

- 1- İl özel idarelerine ait şirketler,
- 2- Büyükşehir belediyelerine ait şirketler,
- 3- Belediyelere ait şirketleri.

233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, Özelleştirme kapsam ve programına alınarak Özelleştirme idaresi Başkanlığına devredilmiş kuruluşlar dikkate alındığında bir kısmı Türkiye'nin en büyük 500 firması arasında yer alan 100 civarındaki kuruluş istisnanın kapsamına girmektedir. Ziraat Bankası, Halk Bankası, Kalkınma Bankası gibi bankalar ile bunların sigorta, yatırım ortaklığı, portföy yönetim şirketleri gibi pek çok bağlı ortaklığı, iştiraki de istisnanın kapsamına dahil olmaktadır. Dolayısıyla sadece merkezi yönetim kapsamında yüzlerce şirkette meslek mensuplarının yönetim kurulu başkanı, üyesi ve denetçisi olarak görev yapmaları mümkün hale gelmiştir.

Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu el konulan bankalar nedeniyle bazı şirketlerin yönetimini üstlenmekte, buralara yönetim kurulu başkan ve üyesi ile denetçi atamaktadır. İstisna bu kapsamdaki şirketleri de kapsamaktadır. 2009 yılı TMSF Faaliyet Raporuna göre fon portföyüne toplam 193 iştirak alınmıştır. Ancak Rapor tarihi itibarıyla Fonun portföyünde 25 adet, bağlı ortaklık ve 17 adet iştirak bulunmaktadır. TMSF bu şirketleri hızlı bir şekilde satarak tasfiye ettiğinden bunların sayısının azalma trendinde olması beklenebilir.

Değişiklik ile kapsamın oldukça artması ve belirsiz bir şekilde genişlemesine neden olabilecek en önemli kısım, kamu idarelerinin doğrudan veya dolaylı olarak hissedarı olduğu tüm kurumlar için istisna öngören ifadelerdir. Bu şekildeki bir ifade sadece kapsamı genişletmekte kalmamakta hem de belirsizleştirmektedir. Çünkü 233 sayılı KHK'ya tabi kuruluşlardan farklı olarak ilgili kamu kurumunun sahip olduğu hisse için bir oran veya farklı bir eşik belirlenmemiştir. Ayrıca dolaylı olarak sahip olma hususu da dâhil edilmek suretiyle istisnanın kapsamı daha karmaşık

hale gelmiştir. Örneğin "A" Büyükşehir Belediyesi'nin iktisadi İşletmesi istisna kapsamına girmektedir. Aynı zamanda bu iktisadi işletmenin oranı ne olursa olsun hissedarı olduğu tüm işletmeler de yine istisna kapsamına dahil olmaktadır. Dolayısıyla istisna kapsamına giren kurumların sayısının sınırını tespit etmek oldukça güçleşmektedir.

## **V- DEĞERLENDİRME VE SONUÇ**

SMMM ve YMM'ler için meslekle bağdaşmayan türden işleri (yasaklar) düzenleyen 3568 sayılı Kanun'un 45. maddesinin 3. fıkrası 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un(4) 47. maddesi ile değiştirilmiştir. Değişiklik ile meslek mensuplarının kamu kurumlarına tamamen veya kısmen ait veya kamu kurumlarının doğrudan veya dolaylı olarak hissedarı olduğu kurumlarda yönetim kurulu başkam, üyesi ve denetçilik görevlerinde bulunmaları meslekle bağdaşmayan işler kapsamından çıkarılmıştır, İstisna kapsamına giren kurum ve kuruluşların kapsamının çok geniş tutulduğu önceki bölümde yapı bir açıklamalardan anlaşılmaktadır. Böylece meslek mensuplarının pek çok ticari işletmede yönetim kurulu başkanı, üyesi ve denetçisi olmasına imkân tanınmıştır. Böyle bir imkânın tanınması hangi zorunluluk veya ihtiyaçtan kaynaklandığı konusunun ayrıca tartışılması gerekir.

SMMM ve YMM'ler özel sektörde denetimin temel taşlarıdır. Bağımsızlık ve tarafsızlık ise denetimin ayrılmaz, evrensel ilke ve kuralları arasında yer almaktadır. Bu kurallara hayatiyet kazandırmak amacıyla çoğu kez, denetim görevi üstlenenlerin aynı zamanda idari nitelikte pozisyonlarda yer almamalarına yönelik kanun, yönetmelik ve bağlayıcı nitelikte meslek kural ve ilkeleri çerçevesinde düzenlenmeler yapılır. 3568 sayılı Kanun'un 45. maddesi ile getirilen yasaklar önemli ölçüde bu amaca matuf idi. Değişiklik ile söz konusu maddenin yasaklara istisna getiren hükmünün önemli ölçüde genişletilmesi suretiyle bu iki temel ilke açısından bazı sıkıntılıların ortaya çıkma potansiyeli artmış bulunmaktadır. Bu potansiyeli önemli kılan husus ise, istisna kapsamına giren pek çok ticari işletmenin bulunmakta olmasıdır. Yasaklara ilişkin istisnayı genişleten düzenlemede bağımsızlık, tarafsızlık ve çıkar çatışmasını önlemeye yönelik olarak getirilen tek sınır, yönetim kurulu başkanı, üyesi veya denetçi olarak görev yapan meslek mensubunun bu görevi üstlendiği kurum veya kuruluşta 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunamamasıdır. Fakat çıkar çatışması açısından şu sorular hala açıktadır:

1— Kamu idaresine ait "K" kuruluşunda yönetim kurulu başkanı veya üyesi olarak görev yapan YMM "A" ile aynı şirket çatısı altında 3568 sayılı Kanuna göre faaliyet gösterilen diğer YMM'ler "A" şirketi ile ilgili olarak 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunabilecek midir?

2- YMM "A" yönetim kurulu başkanı veya üyesi olduğu kuruluşun önemli büyüklükteki tedarikçi veya müşterilerine 3568 sayılı Kanun kapsamında bir hizmet sunabilecek midir? YMM "A" sunmasa dahi aynı şirkette birlikte çalıştığı diğer meslek mensupları böyle bir hizmet sunabilir mi?

Yukarıdaki sorulara Kanuni açıdan bir engel olmadığı yönünde cevaplar alınabilir. Ancak bu ve benzeri soruların cevaplandırılmasında, denetim mesleğinin niteliği, temel kuralları, etik ve ahlak ilkeleri bu kapsamda özellikle çıkar çatışmasından kaçınma prensibi değerlendirilmelidir. Buradan hareketle denetim mesleği icra eden kişilerin tarafsızlık, bağımsızlığını sorgulatacak, çıkar çatışması doğurması ihtimali ortaya çıkarabilecek alanlardan uzak durmasının daha doğru bir davranış olacağını vurgulamak gerekir.

(4) 01.08.2010 tarih ve 2659 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

**(Yaklaşım Dergisinin Ekim/2010 sayısından alınmıştır.)**

# KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASINDA GİDER PUSULASI

**Fethi AYGÜN**  
**Eskişehir V.D. Başkanı**

## 1.GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 234'üncü maddesi uyarınca birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla, defter tutmak zorunda olan serbest meslek erbabı ve çiftçiler; vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan aldıkları emtia için bir gider pusulası tanzim ederek işi yapana veya emtiayı satana imza ettirmek mecburiyetinde oldukları gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir. 54 seri no.lu Katma Değer Vergisi (KDV) Genel Tebliğinde(1) ise nihai tüketici tarafından iade edilen malların geri alınması sırasında "gider makbuzu düzenleneceği, iade edilen mala ait fatura ve benzeri belgenin de geri alınacağı; gider makbuzunda iade edilen malın KDV'nin satış bedelinden ayrı gösterileceği ve bu miktarın indirim konusu yapılmak suretiyle işlemin düzeltileneceği" belirtilmiştir. Maliye Postası dergisinin 1 Temmuz 2010 tarihli 716 numaralı sayısında "Gelir Vergisi Uygulamasında Gider Pusulası" başlıklı makalemiz yayınlanmış olup bu çalışmamızda ise katma değer vergisi uygulamasında gider pusulasına yer verilmiştir.

## II-YASAL DÜZENLEME:

VUK'un Gider Pusulası Başlıklı 234'üncü maddesi aşağıdaki gibidir:

*"Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin:*

- 1. (4369 sayılı Kanunun 82/1-b maddesiyle kaldırılmıştır)*
- 2. (4369 sayılı Kanunun 82/1-b maddesiyle kaldırılmıştır.)*
- 3. Vergiden muaf esnafa;*

*Yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir.*

*Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nevi ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yap anın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur.”*

(1) 24/04/1996 tarih ve 22620 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Gider pusulasına ilişkin olarak; 225 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği(2) ile aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır:

—Gider pusulalarında, işin mahiyeti, cinsi, adedi, fiyatı, tutarı, toplamı, tevkif edilen vergi oranı ve net tutarı; işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ve satanın adlarıyla soyadları (tüzel kişilerde unvanları), adresleri, varsa verilen dairesi ve hesap numarası, seri ve müteselsil sıra numarası ve düzenleme tarihine ilişkin bilgilere yer verilecektir.

—Gider pusulası, mükellefler tarafından anlaşmalı matbaalara bastırılacak ve notere tasdik ettirilecektir. Gider pusulalarının anlaşmalı matbaalarda bastırılması ve kullanılmasında “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Taraftan Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik )” hükümlerine uyulacaktır.

—Gider pusulası en az iki örnek olarak düzenlenecektir. En az iki örnek düzenlenmeyen ve yukarıdaki bilgileri eksik olan gider pusulası hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

—Düzenlenen gider pusulalarının ilk örneği işi yapana veya malı satana verilecek, ikinci örneği ise düzenleyen tarafından saklanacaktır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, bu şekilde düzenlenen, kanunda ve yukarıda öngörülen bilgileri içeren gider pusulaları fatura hükmünde kabul edilecektir.

Gider pusulasının düzenlenmesi, alınması ve verilmesi ne ilişkin esaslara uyulmaması halinde VUK’ un 353’üncü maddesinde belirtilen yaptırımlar uygulanır. Başka bir ifadeyle, gider pusulasının usulüne uygun olarak veya hiç düzenlenmemiş olması halı VUK’ un 353’üncti maddesinde belirtilen özel usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirmektedir: Ayrıca, bu durum re’sen takdir sebebi de ayılarak dönem matrahının ve vergi matrahının re’sen takdirini gerektirmektedir.

VUK'un 353'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına göre verilmesi ve alınması gereken gider pusulasının alınmaması veya düzenlenen gider pusulasında gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine her bir belge için 160 TL' dan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bir takvim yılı içinde her bir Gider pusulası için kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 77.00 TL'yi geçemez.

Yine VUK'un 353'üncü maddenin 3'üncü fıkrasına göre 232'inci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin gider pusulasını almadıklarının tespit edilmesi halinde, bunlara bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir, şu kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespitin vergi incelenmesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, söz konusu tespiti vergi incelemesine yetkili olma (tüzel yanlara da yaptırmaya yetkilidir. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer. Anılan hükme dayanılarak, 371 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (6) düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu tebliğe göre yoklama yapmaya yetkili memurların tamamı, mükellef olmayanların satın aldıkları mallar ya da hizmetler için belge alınmadığına ilişkin tespitleri yapma hususunda yetkili kılınmış olup, yoklama yapmaya yetkililer tarafından yapılan denetimler sonucu belgelerin alınmadığına ilişkin olarak nihai tüketiciler nezdinde düzenlenen tutanaklara dayanılarak özel usulsüzlük cezası kesilebilecektir.

(2) 01/02/1994 tarih ve 21536 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(3) 02/02/1985 tarih ve 18654 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(4) Bu tutar 2010 yılı için geçerli olan ceza olup 393 sıra no.lu yHK Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

(5) Bu tutar 2010 yılı için geçerli olan ceza olup 393 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

(6) 17/04/2007 tarih ve 26496 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

### **III- KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASINDA GİDER PUSULASI:**

Gider pusulası açısından konunun Katma Değer Vergisi boyutu 54 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile yapılmıştır. Anılan tebliğin B/I bölümü aşağıdaki gibidir:

*"1) Satılan Malın İade Edilip Değiştirilmesi, Ödenen Bedelin İade Edilmesi, Değer Kaybının Bedelden indirilmesi:*

*3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 8/2. maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanun kapsamında ödenen katma değer vergilerinin iadesinin konusunda aşağıdaki şekilde işlem yapılması uygun görülmüştür:*

*Tüketiciler tarafından malların iade edilip bedellerinin geri verilmesinin istendiği durumlarda, satıcı tarafından ödenen bedellerin katma değer vergisi dahil tutarları tüketiciye iade edilecektir. Satıcılar işlemlerinin düzeltilmesi için edilen mal nedeniyle gider makbuzu(gider pusulası) düzenleyecekler ve tüketiciden iade edilen mala ait fatura ve benzeri belgeyi bu makbuz (gider pusulası) ekinde geri alacaktır. Gider makbuzunda (gider pusulası) iade edilen malın katma değer vergisi satış bedelinden ayrı gösterilecek ve bu miktar indirim konusu yapılmak suretiyle işlem düzeltilecektir.*

*İade edilen malın yerine aynı veya başka bir malın verildiği durumlarda ise, satıcı tarafından yukarıda sözü edilen işlemlerin yanı sıra bu defa verilen yeni mal için fatura ve benzeri belge düzenleneceği tabiidir. Dolayısıyla iade edilen malların yerine verilen yeni malların değerleri dikkate alınarak belge düzenleneceğinden, iade edilen mallar ile yeni verilen mallar arasında değer farkının olup olmaması düzeltme işlemini etkilemeyecektir."*

Mal iadesinde alıcı, fatura veremeyecek durumda ise yani alıcı fatura ve benzeri vesikaları düzenleme mecburiyetinde bulunmayan nihai tüketici, vergiden muaf esnaf vb, olması halinde, iade edilen mallara ait satış Faturasını veya benzeri belgeleri iade ettiği mal ile birlikte satıcıya verir (satış belgesinin fiili imkânsızlık nedeniyle geri alınmaması durumunda, bu durum gider pusulasına yazılır.5, satıcı Geri gelen mal için bir gider pusulası düzenler ve gider pusulasında, iadeyi yapanın adını, soyadını veya unvanını, adresini, iade geri aldığına dair imza koyar. Pusulanın bir örneği malı iade edene ve alınan malın cinsini satış bedelini, malın cinsini ve katma değer vergisini Gösterir. İade eden taraf (alıcı), bu pusulaya KDV dâhil bedeli geri aldığına dair imza koyar. Pusulanın bir örneği malı iade edene verilir. Satıcı bu pusulaya dayanarak Geri aldığı malı stoklarına dahil eder ve malın bedeli içinde ödemiş olduğu katma değer vergisini indirir. Burada satılan malın Geri alınması nedeniyle düzenleyeceği gider pusulası için stopaj hesaplanmayacaktır.

Hizmetin iadesinde ise yapılan hizmetin geri iadesi söz konusu olamayacağı için mal iadesindeki gibi gider pusulası düzenlenmesi gibi bir durumda söz konusu olmayacaktır. Ancak, fatura ve benzeri ve sikaları düzenleme mecburiyetinde bulunmayanlarca bir hizmetin yapılması için hizmeti verenle anlaşmış ve ücreti ödenmişse ve sonrasında hizmet ifasından kısmen veya tamamen vazgeçilmişse yerine getirilmeyen hizmete ilişkin ücretin geri iadesinde de hizmeti verecek olan mükellef tarafından ücretin geri iadesi sırasında, hizmete ilişkin fatura veya benzeri belgeleri geri almak suretiyle (hizmete ait belgenin fiili imkânsızlık nedeniyle geri alınmaması durumunda, bu durum gider pusulasına yazılır.), ödenen KDV'si de gösterilecek şekilde gider pusulası düzenlenir.

Sigortacılık sektöründe faaliyet gösteren firmanızın KDV mükellefiyeti bulunmadığı, bu sebeple satın aldığınız gider malzemelerini KDV dahil tutar üzerinden kayıtlarınıza intikal ettirdiğiniz belirtilerek; söz konusu gider malzemelerini kısmen ya da tamamen iade etmeniz durumunda, gerçek usulde KDV mükellefi bulunmayan şirketiniz tarafından tamamen veya kısmen iade edilmesine karar verilen gider malzemelerinin, satıcı firma tarafından düzenlenecek gider pusulası ile iade edilmesi mümkün olup, söz konusu iade işleminin belgelendirilmesi için ayrıca fatura bastırılması gerekmemektedir.(8)

Çiftçiye bayi tarafından satılan arıların işlevini yapmadığı gerekçesiyle garanti kapsamında geri alınıp yerine aynı nevi ve miktarda arının bedelsiz olarak verilmesi durumunda; geri alınan arılar için gider pusulası düzenlenmesi ve iade edilen mallara ait satış faturasını veya benzeri belgeler alıcıdan geri alınarak gider pusulasına eklenmesi, (*satış belgesinin fiili imkansızlık nedeniyle geri alınmaması durumunda, bu durumun gider pusulasına yazılması*) gider pusulasında iade edilen malın katma değer vergisi satış bedellerinden ayrı olarak % 8 oranında gösterilmesi ve iade edilen malın yerine yenisinin verilmesi durumunda, yeni malların değeri üzerinden fatura veya benzeri belge düzenlenmesi gerekmektedir(9).

(7) F.Avgün, "Mal İadesinde Alıcı ve Satıcıların KDV Açısından Yapacakları İşlemler" L.Yalkın M.Dergisi, 2005/Temmuz.

(8) Büyük Mükellefler VD.Başkanlığının 10.10.2007 tarihli ve 20119 sayılı özelgesi.([www.bmvdb.gov.tr](http://www.bmvdb.gov.tr) adresinden alınmıştır.)

(9) Bu özelge (<http://www.antvdb.gov.tr/muktezalar/kdv/ornek2004kdv49.htm>) web adresinden alınmıştır.

**( Maliye Postası Dergisinin 15/10/2010 tarihli sayısından alınmıştır.)**

## Camus'yü düşünerek..

Ataol BEHRAMOĞLU

Türkçe çevirisini çok yıllar önce okuduğum Yabancıdan 1 bende pek bir şey kalmadı. Konusuz, öyküsüz bir küçük roman... Tek anımsadığım, dünyada olup biten her şeye (buna annesinin ölümü de dâhil) ilgisiz, bir deniz kıyısında ayaklarını kumlarda sürüyerek yürüyen yapayalnız bir adam...

Bunları yazmakla Camus'yü küçümsediğim ya da hayranlarını incitmek istediğim sanılmasın. Çünkü Veba"sıyla ben de onun hayranlarındanım.

"Veba" bir sorumluluğun romanıdır. Büyük klasiklerle karşılaştırıldığında oylumca bu romanı da küçük kalır. Ancak içeriğiyle o büyük klasiklerin ayarındadır.

İlk romanı "Yabancı" 1942'de yayımlandığında otuz yaşında bile değilmiş.

"Veba" otuzlu yaşlarının ortalarında, 1947de yayımlanmış. Bu iki roman arasında bir çelişki var mı? "Yabancı'nın adsız kahramanı ile "Veba"daki doktor, papaz ve başkaca kahramanlar arasında bana göre taban tabana zıtlık vardır.

Buna karşılık yine de Albert Camus denildiğinde akla öncelikle 'Yaban' geliyor.

Bunun nedeni, içeriği ve kahramanı ile bu ilk romanın, kendisi ne kadar yadsısa da kurucularından biri olduğu kabul edilen "varoluşçuluk" felsefesiyle ilintisi olmalı.

Varoluşçuluk var olmaya bir anlam arama çabasıdır... "Yabancı'nın kahramanı için varoluş herhangi bir anlama sahip değildir. O kendini çevreleyen her şeye olduğu gibi kendi varoluşuna da yabancıdır.

"Veba'nın başlıca kahramanları ise bu anlamı sorumluluk ve özveride buluyor. Bu özelliğiyle de bu ikinci roman dünya edebiyatındaki büyük hümanist geleneğin bir uzantısıdır.

Öyleyse geleneksel "Veba" yeni bir felsefenin ürünü "Yabancıya göre bir gerileme mi saymalıyız?

Bence bu konu tartışılmalıdır ve tartışılmış olduğundan da kuşku duymam.

Camus'nün "Caligula"sını Paris'te 1970'lerde izlemiştim.

Dostoyevski'den uyarladığı "Ecinniler"i de izlediğimi anımsıyorum.

Albert Camus Dostoyevski'nin 20.yüzyıldaki bir büyük tilmizi sanırım ki denebilir.

Dostoyevski'nin gelgitleri Camus için de geçerlidir.

"Yabancı'nın kahramanıyla "Yer Altından Notlar" ın kahramanı arasında belki bir yakınlık bile kurulabilir.

"Veba" ise,yukarıda yazdığım gibi,yaratıcılarından birinin Dostoyevski olduğu büyük hümanist gelenek içinde yer alan bir romandır."Yabancı"dan "Veba" ya geçişi ya da Dostoyevski'deki gibi daha da keskin gelgitleri bu yazarların çelişkileri mi aşamaları mı saymak gerektiği konusunda kesin bir şey söylenebileceğini sanmıyorum.

Yaşam, büyük olasılıkla bütün bunların toplamıdır.

Hümanist geleneğe bağlı biri olarak ben, varoluşu bütünüyle anlamsız ve saçma da bilsak, ona bir anlam vermekle sorumlu olduğumuzu düşünenlerdenim,..

Bu anlam ise yaşamı güzelleştirmek için, çocuklar için, başka insanlar için, ("Veba"da anlatıldığı gibi) doğal ya da toplumsal kötülüklere karşı savaşımında bulunabilir...

4 Ocak 1960'taki ölümünün 50. yıldönümünde, 5 Ocak 2010 tarihinde yayınlanmış J. Lichfield imzalı bir yazı çoktandır, bilgisayarımdaydı.

Bu yazıda, bir Camus hayranı olan Sarkozy'nin, Camus'nün bedeninden kalenları Pantheon'a taşımak istediği ve buna özellikle sol çevrelerden gelen tepkiler anlatılıyor...

Camus'yü düşünmeyi sürdüreceğim...

**(5 Eylül 2010 Tarihli Cumhuriyet Gazetesi)**

## **Sessizlikte, koygun bir zamanda...**

### **Feridun ANDAÇ**

Ertelenen sözlerin örtüsünü çekiyorum aradan Uzak bakışlara kavuşmak derdini de çıkarıp atıyorum gözlerim den.

Şimdi, şu anda, çekip alıyorum bir kitabı başucu kitaplığımın rafından. Herhangi bir sayfasını açıp okumaya veriyorum kendimi:

“Yol kıyısını yalayarak geçen ormanda yürürken kum tozu ayaklarının çevresinde burgaçlanıyordu. Süt bardağını andıran bir gökte güneş sütbeyazdı. Ormandan hızla akarak gelen serin, sığ bir derecikten geçerken durakladı, ayaklarına dar gelen pabuçlarını çakıl taşı burgaçların, burgaçlarda fırl fırl dönen ıslak yaprakların bulunduğu sulara çıplak ayakla girmek isteğine kapıldı birden ama o sırada adının çağrıldığını duydu ve korktu.”

Kentin karmaşasından uzaklaşıp, giderek kirlenen zamanımızın ötesine geçmek istiyorum. Dönüp kitaplara örtülen bir zamanı aralamak da sanrılı geliyor bir an!

Bakmadan görmeden yaşamaksa ruhu öldürüyor. Ama onca söz, onca yalan arasında kendine bir gökyüzü yaratarak yaşamak savaşmakla eş... Yazınca yakaladığınız zamanın katmanlarına dönüyorsunuz. Başka ses, başka yer arayışı da belki bundan!

Şimdi, her bakış başka birinin izinde; her söz başka yalanları doğuruyor hayatımızda. Yitiriyoruz birçok kavramın anlamını; örneğin yurt, yurttaşlık, dil/anadil, kimlik, aidiyet...

Sonra dinlendiriyoruz, çoklukla hem de; “çok kültürlülükten” söz ediyoruz, kültürel farklılıkların tanınmasından, ayrışmanın/ayrıştırmanın dilini ezberimize alıp son otuz yılın yıkıntıları göz ardı ediyoruz.

Bellek odalarına girip girip çıkıyoruz, durup dururken, kederin ve yoksullukların dilini unutup, aniden bir Cuma yaratıyoruz kendimize! Öldürmeyi kutsayan bayrakların gölgesinde yürümeyi hüner biliyoruz.

Şiddetin dilini hayatımızın her alanına yayıyoruz farkında olmadan. Sinik sokaklar, isyancı mahalleler, gettolaşmış modern alanlar açıyoruz. Öfkeyi biliyoruz bir yandan da.

Dil, düş, zaman bölünmelerine ad koyan melez bir dil ile ağdalıyoruz dilimizi.

Bu ara yerden bakınca hayatımıza, sessizlikte, koygun bir zamanda perdelenen günün akşam ışıklarına verince bakışlarımı, bana, yersizliğimi hatırlatan, burada/orada olma sansırını yaşatan bu gündeş zamanın daha da çok kaynayacağını düşünüyorum.

Truman Capote'nin o yaralı dilde sağaltamıyor günümü.

Biliyorum ki; küreselleştikçe yerellikten kopuyoruz, ufalanıyor hayatımızdaki her şey. Çok kutuplu bir dünyanın ortasında kendine yer açmaya çalışan bir ülkenin dip dalgasını hissetmeye çalıştıkça, giderek artan yalnızlıklarım, yaban dilin bir zamanı nasıl kapattığına bakıyorum.

Bugünkü hüznüm, buradan çekip gitme isteğim de biraz bundan sevgili okurum...

(\* ) Başka Sesler, Başka Odalar; Truman Capote, Çev: Ülker İnce 1991 Remzi Kitabevi

**(04/10/2010 Dünya Gazetesi)**

## MALİYE BAKANLIĞI ÖZELGELERİ

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

**Sayı :** B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-MUK-391

**Konu:** İstisna kapsamında kullanılan kredinin teminatına ilişkin olarak düzenlenen kağıtlara damga vergisi uygulanıp uygulanmayacağı. İlgide kayıtlı dilekçeniz ile Başkanlığımız... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz ve bankanız tarafından kullanılacak kredilerin geri ödenmesi ile ilgili olarak düzenlenen teminat nitelikli kağıdın üzerine "kullanılacak nakdi ve gayri nakdi krediler ve bu kredilerden doğmuş ve doğacak borçların teminatını teşkil etmek üzere..." ifadesinin eklenmesi halinde damga vergisinin doğup doğmadığı hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere; 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun "IV. Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün (23) numaralı fıkrası, 02.01.2004 tarih ve 25334 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5035 sayılı Kanunun 30'uncu maddesi ile 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilerin temini ve geri ödenmesi amacıyla düzenlenecek kağıtlar ile bu kağıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç)."

Konu ile ilgili olarak 12.01.2004 tarihinde yayımlanan 4 sayılı Damga Vergisi Sirkülerinin "3- Bankalar, Yurt Dışı Kredi Kuruluşları ve Uluslararası Kurumlarca Kullanılacak Kredilerde Damga Vergisi İstisnasının Ne Şekilde Uygulanacağı" başlıklı bölümünde;

"488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun (23) numaralı fıkrasında yapılan değişiklik ile ihracat kredisi, yatırım kredisi, konut kredisi ve benzeri herhangi bir kredi ayırımına gidilmeksizin, bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılan tüm krediler ile ilgili düzenlenen kağıtlar ve bu kağıtlar üzerine konulan şerhler istisna kapsamına alınmıştır. Ancak, bu kredilerin kullanımları istisna kapsamında değildir.

Kanun kapsamındaki kredi tanımına Bankalar Kanununa göre kredi olarak kabul edilen nakdi krediler ile teminat mektupları, kefaletler, aval, ciro ve kabuller gibi gayri nakdi krediler girmektedir. Akreditifler de bu kapsamda değerlendirilmektedir." denilmektedir.

Yine aynı konuda 30.01.2004 tarihinde yayımlanan 6 sayılı Damga Vergisi Sirkülerinde de, bankalar tarafından düzenlenecek teminat mektupları ve akreditiflerin gayri nakdi kredi olarak değerlendirileceği, buna göre, bunların sürelerinin uzatılması veya kısaltılması, miktarının artırılması veya azaltılması nedeniyle düzenlenecek kağıtların da damga vergisi istisnasından yararlandırılmasının gerektiği belirtilmiş bulunmaktadır.

Konu ile ilgili olarak 06.07.2007 tarihinde yayımlanan 18 sayılı Damga Vergisi Sirkülerinin "3-Kredinin Teminatına İlişkin Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması" başlıklı bölümünde;

"Önceki bölümde yer alan Kanun hükümleri uyarınca, söz konusu istisna kapsamında kullanılan kredinin teminatına ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar ile bu amaçla yapılan işlemlere,

- Münhasıran kullanılan krediye ilişkin olması kaydıyla,
- Kullanılan kredi miktarı ile teminat tutarı karşılaştırmaksızın maksızın teminat tutarının tamamı üzerinden, istisnanın uygulanması gerekmektedir." açıklamaları yer almaktadır.

Yukarıda yer alan kanun hükümleri ve sirkülerlerde de belirtildiği gibi, bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilere ilişkin olarak herhangi bir kredi ayırımına gidilmeksizin Bankalar Kanununa göre kredi olarak kabul edilen nakdi ve gayri nakdi tüm kredilerin temini ve bu kredilerin geri ödenmesi amacıyla düzenlenecek kağıtlar damga vergisi istisnası kapsamındadır.

Diğer taraftan istisna kapsamında kullanılan kredilerin teminatına ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar ile bu amaçla yapılan işlemlere istisna uygulanabilmesi için münhasıran kullanılan krediye ilişkin olması şartıyla ve kullanılan kredi miktarı ile teminat tutarı karşılaştırılmaksızın teminat tutarının tamamı üzerinden istisnanın uygulanması gerekmektedir.

Buna göre, bankanız tarafından kullanılan istisna kapsamındaki kredilerin teminatına ilişkin olarak düzenlenen kağıtlara istisna uygulanabilmesi için kağıtların münhasıran kullanılan krediye ilişkin olacak şekilde düzenlenmesi, başka borçları kapsayacak "doğmuş, doğacak tüm borçlar..." gibi genel mahiyeti ifadelerin belgelerde yer almaması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

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

**Sayı :** B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk-438

**Konu:** Mal satışı yapan bayilerden alınan teminat mektuplarına ilişkin komisyonların yansıtılmasında katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı

İlgide kayıtlı dilekçenizde, mal satışı yaptığınız bayiler tarafından şirketinize verilen teminat mektuplarına ilişkin komisyon masraflarının yansıtılmasında katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

3065 Sayılı Katma Değer vergisi Kanununun 1 'inci maddesine göre, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabi tutulmuştur.

Aynı Kanunun 17/4-e maddesinde ise Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi kapsamına giren işlemlerin katma

değer vergisinden müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, mal satışı yaptığınız bayilerden alınan teminat mektubuna ilişkin komisyonların fark ilave edilmeksizin tarafınıza yansıtılması işlemi katma değer vergisinin konusuna girmediğinden KDV uygulanmayacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

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

**Sayı :** B.07.I.GİB.04.99.16.02/2-Muk-643

**Konu:** Bankadan kullanılan krediye ilişkin olarak banka ile müşteri arasında düzenlenen temliknamenin damga vergisi ve harca tabi olup olmadığı.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, ... A.Ş.'den kullanacağınız kredinin teminatını teşkil etmek üzere banka ile şirketiniz arasında düzenlenecek olan temliknamenin damga vergisi ve harca tabi olup olmayacağı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

492 sayılı Harçlar Kanununun 123'üncü maddesinin son fıkrasında, anonim, eshamlı komandit, limited şirketlerin kuruluş, sermaye artırımı, birleşme, devir, bölünme ve nev'i değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemler ile Esnaf ve Sanatkarlar Kredi ve Kefalet Kooperatifleri (Bu Kooperatifler ile Kredi Garanti Fonu İşletme ve Araştırma Anonim Şirketi tarafından bankalardan kullanılacak krediler için verilecek kefaletler dahil) bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilerin temini ve bunların teminatları ile geri ödenmelerine ilişkin işlemlerin bu Kanunda yazılı harçlardan müstesna olacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan; 488 sayılı Damga vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tabloda damga vergisinden istisna edilen kağıtlar belirtilmiş olup, söz konusu tablonun "IV. Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün (23) numaralı fıkrasında, bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilerin temini ve geri ödenmesi amacıyla düzenlenecek kağıtlar ile bu kağıtlar üzerine konulacak şerhlerin (kredilerin kullanımları hariç) damga vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 12.01.2004 tarih ve DV-4/2004-3 sayılı Damga Vergisi Sirkülerinin 3 nolu bölümünün 2'nci paragrafında; Kanun kapsamındaki kredi ta nuruna Bankalar Kanununa göre kredi olarak kabul edilen nakdi krediler ile teminat mektupları, kefaletler, aval, ciro ve kabuller gibi gayri nakdi kredilerin girdiği, akrediflerin de bu kapsamda değerlendirildiği açıklanmış, 06.07.2007 tarih ve DV-18/2007-2 sayılı Damga Vergisi Sirkülerinin 3 nolu bölümünde de, kanun hükümleri

uyarınca, söz konusu istisna kapsamında kullanılan kredinin teminatına ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar ile bu amaçla yapılan işlemlere, münhasıran kullanılan krediye ilişkin olması kaydıyla kullanılan kredi miktarı ile teminat tutarı karşılaştırılmaksızın teminat tutarının tamamı üzerinden istisnanın uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

Dilekçeniz eki temliknamenin 1'inci maddesinde;".....sözleşme kapsamındaki krediye ilişkin taahhütlerimiz, beyanlarımız, garantilerimiz ve yükümlülüklerimizden kaynaklanan doğmuş ve doğacak her türlü kredi borçlarımızın ve taahhütlerimizin ve her türlü beyan ve garantilerimizin teminatını teşkil etmek üzere şimdiden temlik ettiğimizi... " ifadesine yer verilmekte olup, temliknamenin sadece kredi borcunu kapsadığı anlaşılmıştır.

Buna göre;... A.Ş.'den kullanacağınız kredinin teminatını teşkil etmek üzere banka ile şirketiniz arasında düzenlenecek olan temliknamenin, kullanılacak kredilerin temini ve geri ödenmesine ilişkin olduğu anlaşıldığından damga vergisi ve harçtan istisna edilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

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

**Sayı:**B.07.1.GİB.4.99.16.01/01/VUK-233-2009-MUK-10  
10.02.2009/ 4414

**Konu:** Perakende satış fişlerinin gider yazılıp yazılmayacağı.

**İlgi** ..... tarih ve ..... sayı ile kayda alınan dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçeniz ile Bankanızca iş yerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın alınan ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen kanuni haddi aşmayan tüm mal ve hizmet bedelleri ile Bankanız personellerinin görevli olarak Bankanız dışında satın almış olduğu ( otopark, oto yıkama, yemek, gazete, mutfak tüpü ile sabit kıymet tamir, bakım ve onarımı gibi) hizmet bedelleri için mal ve hizmeti satan kişilerce düzenlenen perakende satış fişi veya ödeme kaydedici cihaz (yazar kasa) fişlerinin gider belgesi olarak kullanılmasının mümkün olup olmadığı hususunda görüşümüzün istendiği anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi kurum kazancı" başlıklı 6'ncı maddesinin 2'nci fıkrasında; "Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır....." hükmü mevcuttur.

Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinde ise, safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, 1'inci bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin ticari kazancın tespitinde indirileceği belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanununun "Fatura kullanma mecburiyeti" başlıklı 232'nci maddesinde de; "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 50.000.000 Lirayı (388 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği ile 01.01.2009'dan itibaren 670,-TL) geçmesi veya bedeli 50.000.000 liradan ((388 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği ile 01.01.2009'dan itibaren 670,-TL) az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir" hükmü yer almaktadır.

Yine Vergi Usul Kanununun "Perakende satış vesikaları" başlıklı 233'üncü maddesinde; "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri aşağıdaki vesikalardan biri ile tevsik olunur.

1. Perakende satış fişleri;
2. Makineli kasaların kayıt ruloları;
3. Giriş ve yolcu taşıma biletleri" hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında 3100 sayılı Kanunla, perakende mal satan veya hizmet ifa eden birinci ve ikinci sınıf tacirlere Vergi Usul Kanununa göre fatura kullanma mecburiyetinde bulunmadıkları satışları için ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunluluğu getirilmiştir.

Diğer taraftan 204 seri No.lu Vergi Usul Genel Tebliğinde ".....mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak; işyerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (Kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi) ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen Kanuni haddi aşmayan diğer bir anlatımla perakende satış fişi (veya yazar kasa fişi) düzenleme sınırları içinde kalan mal ve hizmet bedelleri için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edilmesi 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257'nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak uygun görülmüştür.

İşletmenin tüketimi dışında satışa konu olacak mal ve hizmetlerin alımlarında ise bedeli ne olursa olsun fatura düzenlenmesi, defterlere faturalara dayanılarak kayıt yapılması gerekmektedir” şeklinde açıklanmıştır.

Yukarıda belirtilen hüküm ve açıklamalara göre; Bankanızın iş yerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldığı ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen kanuni haddi aşmayan tüm mal ve hizmet bedelleri (kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri, mutfak tüpü, otopark, oto yıkama, yemek, gazete vb. ile sabit kıymetin tamir, bakım ve onarımı gibi) için mal ve hizmeti satan kişilerce düzenlenen perakende satış fişi veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kullanılması mümkündür. Ancak, Bankanızın tüketimi dışında satışa konu olacak mal ve hizmetlerin alımlarında bedeli ne olursa olsun fatura düzenlenmesi ve defterlere faturalara dayanılarak kayıt yapılması gerektiğinden perakende satış fişi ve yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kullanılması mümkün bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü Usul Müdürlüğü**

25/08/2006\*6780

**Sayı** : B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1 12410

**Konu** : Perakende satış fişi ve ödeme kaydedici cihaz fişi kullanım hadleri hk.

**İlgi** : 24/07/2006 tarihli dilekçeniz.

İlgi dilekçenizden; iş yerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın alınan ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen kanuni haddi aşmayan tu m mal ve hizmet bedelleri için düzenlenen perakende satış fişi; veya ödeme kaydedici cihaz fişlerinin gider belgesi olarak kullanılmasının mümkün olup olmadığı hususunda tereddüt olduğundan konu hakkındaki görüşümüzün sorulduğu anlaşılmaktadır.

Bilindiği gibi, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti; Hakkında 3100 sayılı Kanunla perakende mal satan veya hizmet ifa eden birinci ve ikinci sınıf tacirlere, Vergi Usul Kanununa göre fatura tanzim etmek mecburiyetinde bulunmadıkları satışları için ödeme kaydedici cihazları kullanma zorunluluğu getirilmiştir.

Fatura tanzim etme mecburiydi olmayan satışlar, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232'nci maddesinin 1'nci fıkrasında (beş bent halinde) sayılanlar dışında kalanlara yapılan ve bedeli 520.-YTL'nin altında bulunan mal ve hizmet satışlarıdır. Bu satışlar için emtiayı alan veya işi yaptıranların istemeleri üzerine veya mükellefler tarafından kendiliğinden fatura düzenlenmesi, söz konusu satışların fatura verme mecburiyeti dışında kalan satışlar olma özelliği değiştirilmeyecektir.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanununun 233. maddesinde; "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri aşağıdaki vesikalardan biri ile tevsik olunur.

- 1-Perakende satış fişlen;
- 2-Makineli kasaların kayıtlı ruloları;
- 3-Giriş ve yolcu taşıma biletleri.

Hükmü yer almaktadır.

Ayrıca 204 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde;

Öte yandan söz konusu maddenin açıklamasına ilişkin olarak 167 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin yukarıda beş madde halinde sayılan kimselere saltıkları emtia veya yaptıkları işler için satılan emtianın veya yapılan işin bedeli ne olursa olsun fatura vermelerinin emtiayı satın alan veya hizmeti yaptıran bu kimselerin de fatura istemelerinin ve almalarının zorunlu olduğu ve bunlar için perakende satış fişlerinin geçerli olmayacağı belirtilmiştir.

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

İşletmenin tüketimi dışında satışa konu olacak mal ve hizmetlerin alımlarında ise bedeli ne olursa olsun fatura düzenlenmesi, defterlere faturalara dayanılarak kayıt yapılması gerekmektedir." denilmektedir.

Bu açıklamalara göre perakende satış fişi veya ödeme kaydedici cihaz fişi düzenleme sınırları içinde kalan sadece kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi mallar değil, bedeli 520.-TL'nin altında kalan ve işyerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın alınan mal ve hizmetler için kanun maddelerine uygun şekilde düzenlenen perakende satış fişleri ve ödeme kaydedici cihaz fişlerinin gider belgesi olarak kabul edileceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**(Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü)**

**Sayı : KDV.MUK.B.07. 1 .GiB.4.34. 17.01.28.25-35372**

**Konu: Yeminli mali müşavirin iş yerinin bulunduğu il merkezi dışındaki mükelleflere ait Katma Değer Vergisi iadesi dışındaki tasdik raporlarının teslimi**

**UYGULAMA TAMİMİ**  
**NO: YMM-2009/1**

21 Seri No.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nin (C) bölümünde;

"Yeminli Mali Müşavirlerce tanzim edilen katma değer vergisi iadesi tasdik raporları, ilgili vergi dairelerine veya mal müdürlüklerine bizzat raporu düzenleyen yeminli mali müşavir tarafından kimlik ibraz edilerek tutanak karşılığında teslim edilecektir. Tutanaklar vergi dairesi müdür veya yardımcıları tarafından imzalanacaktır.

Katma değer vergisi iadesi tasdik raporları dışındaki raporlardan yeminli mali müşavirin iş yerinin bulunduğu il merkezindeki mükelleflere ait olanlar yukarıda belirtildiği şekilde teslim edilecektir. Yeminli mali müşavirin iş yerinin bulunduğu il merkezi dışındaki mükelleflere ait katma değer vergisi iadesi dışındaki tasdik raporları ise faaliyet belgesi ile birlikte taahhütlü olarak posta yoluyla vergi dairelerine gönderilebilecektir. "denilmektedir.

Buna göre, yeminli mali müşavirin iş yerinin bulunduğu il merkezi dışındaki mükelleflere ait katma değer vergisi iadesi dışındaki tasdik raporları ile özel amaçlı raporların, faaliyet belgesi ile birlikte taahhütlü olarak posta yoluyla vergi dairelerine gönderilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**Başkan a.**  
**Grup Müdür V.**

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

**Sayı** : B.07. 1. GİB.04.99. 16.01/2-MUK-418

**Konu** : Şirket aktifinde mamul olarak kayıtlı bulunan gayrimenkullerin kısmi bölünmeye konu edilip edilmeyeceği.

İlgide kayıtlı dilekçeniz ile Başkanlığımızın..... Vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz belirtilerek, projeleri tamamlanarak tapuları alınan halen mamul olarak bilançonuzun aktifinde yer alan bazı gayrimenkullerinizin kısmi bölünme yoluyla şirket aktifinizden çıkarılarak yeni kurulacak bir sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulmasının mümkün bulup bulunmadığı konusunda Başkanlığımızın görüşü talep edilmektedir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19-3/b maddesinde; "Kısmi bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmi bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur.

Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirketle kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.";

20'nci maddesinin (3) numaralı fıkrasında da "Bu Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (e) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan kurlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez." hükümlerine yer verilmiştir.

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere, kısmi bölünmeye taşınmazlar. İştirak hisseleri, üretim ve hizmet işleminden ile bunlara bağlı, işletme bütünlüğünü koruyacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli taşınmaz, her türlü tesis, makine ve teçhizat, alet, edevat, taşıtlar, gayri maddi haklar, hammadde, yarı mamul ve mamul mallar gibi aktif kıymetler ile ilgili pasif kıymetlerin tümü konu edilebilecektir.

Buna göre, yukarıda bahsi geçen taşınmazlar şirketiniz açısından duran varlık niteliğinde olmayıp, şirketinizin faaliyetleri sonucu imal edilen ve stoklarınızda mamul olarak yer alan taşınmaz niteliğinde bulunduğundan, bunların kısmi bölünme yoluyla yeni kurulacak bir sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulması dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 20'nei madde hükmünden faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, söz konusu taşınmazların yeni şirkete devredilmesi durumunda, aynı Kanunun transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin hükümlerin de göz önünde bulundurulması gerekeceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

## **YARGI KARARLARI**

### **DANIŞTAY 4.DAİRESİ**

**Tarih** : 08.04.2010

**Esas No** : 2009/5053

**Karar No** : 2010/1965

**GVK Md.94/5**

### **TAŞINMAZ ÜZERİNDE İNTİFA HAKKI KURULMASI KARŞILIĞI ÖDENEN BEDELLERDE STOPAJ**

**Akaryakıt istasyonlarının faaliyet gösterdiği taşınmazlar üzerinde intifa hakkı kurulması nedeniyle ödenen bedellerin gelir (stopaj) vergisine tabi olmadığı hk.**

**İstemin Özeti:** Davacı şirketin, bir kısım akaryakıt istasyonlarının faaliyet gösterdiği taşınmazlar üzerinde intifa hakkı kurulması nedeniyle ödediği bedellerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5-a maddesi uyarınca gelir (stopaj) vergisine tabi olduğu ileri sürülerek 2007/11. dönemi için adına ikmalen salınan gelir (stopaj) vergisi ile kesilen vergi ziyayı cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

Vergi Mahkemesi; 193 sayılı Getir vergisi Kanunu'nun gayrimenkul sermaye iradını tanımlayan 70. maddesinde: arazi, bina (döşeli olarak kira'a verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahil) maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları ve bunların mütemmim cüzi ve teferruatının sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğunun belirtildiği, dosya içeriğinden, davacı işlemlerinin gelir (stopaj) vergisi yönünden incelenmesi sonucu düzenlenen raporda; davacı şirketin bir kısım akaryakıt istasyonlarının faaliyet gösterdiği taşınmazlar üzerinde intifa hakkı kurulmasından dolayı ödeme yapması nedeniyle intifa hakkı bedelinin kiralama bedeli gibi değerlendirilmesi ve bu nedenle getir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği belirtilerek dava konusu ikmalen tarhiyatın yapıldığının anlaşıldığı, ancak, intifa hakkı mal ve haklar üzerinde sahibine tam yararlanma yetkisi sağlayan ve taşınmazlar üzerinde tesis edilebilmesi için tapu kütüğüne tescili zorunlu ve kurucu nitelikte olan, herkese karşı ileri sürülebilen ve Türk Medeni Kanunu'nda yer alan sınırlı aynı haklardan olmasına karşın kiralamanın ise, kiralayana, ödeyeceği belli bir bedel karşılığında, belirli bir sürede, belirli bir şeyin veya hakkın kullanılmasını sağlayan ve taraflarca birbirine karşı

ileri sürülebilir, Borçlar Kanunu'na ya da Gayrimenkul Kiralamaları Hakkında Kanun hükümlerine göre tesis edilen şahsi bir hak olduğu, bu itibarla, intifa hakkı tesis ile kiralama işleminin kuruluşundan sona ermesine kadar tesisi, taraflara konusu üzerinde tanıdığı haklar ve yüklediği borçlar, sona erme biçim ve şartları, üçüncü kişilerle ilişkisi yönünden doğurduğu sonuçları, akde uygulanacak hükümleri ile birbirinden tamamen farklı olması nedeniyle intifa hakkı tesis işleminin bir kiralama işlemi olarak değerlendirilmesinin hukuken mümkün bulunmadığı, öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemede de, sözü edilen mal ve haklar üzerinde sahipleri, zilyetleri, intifa hakkı sahipleri tarafından yapılan kiralama işlemleri denilmek suretiyle esasında intifa hakkı ile kiralama işleminin farklı olarak değerlendirilerek intifa hakkının kiralama olarak nitelendirilmeyip intifa hakkı sahibinin bu hakkın konusu olan şeyi başkasına kiralamasının gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlandığının görüldüğü, bununla birlikte, yasada intifa hakkı bedelinin gayrimenkul sermaye iradları arasında sayılmaması nedeniyle intifa hakkı bedelinin bir nevi kiralama bedeli olarak kabulü gerektiği belirtilerek kıyas yoluyla vergilendirme yapılmasının vergilerin yasallığı ilkesi gereğince hukuka aykırı olduğu. bu durumda; kiralama bedeli olarak kabulüne hukuken imkan bulunmayan ve kanunda gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmayan intifa hakkı tesisine ilişkin bedelin tevkifat yapma zorunluluğu bulunan ödemeler arasında yer almaması nedeniyle dava konusu tarhiyatta hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına karar verilmiştir. Dayalı idare tarhiyatın hukuka uygun olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

**Karar:** Davacı şirketin, bir kısım akaryakıt istasyonlarının faaliyet gösterdiği taşınmazlar üzerinde intifa hakkı kurulması nedeniyle ödediği bedellerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5-a maddesi uyarınca gelir (stopaj) vergisine tabi olduğu ileri sürülerek 2007/11. dönemi için adına ikmalen salınan gelir (stopaj) vergisi ile kesilen vergi ziyayı cezasını kaldıran Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmiştir.

Dayalı idarenin vergi aslına ilişkin olarak ileri sürdüğü iddialar mahkeme kararının dayandığı gerekçeler karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, dayalı idarenin vergi aslı hakkındaki temyiz isteminin reddine ve Vergi Mahkemesinin kararının onanmasına oybirliğiyle karar verildi.

**T.C.**

**DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU**

**E. 2010/39**

**K. 2010/44**

**ÖZET:** Yurt dışından daha düşük maliyete katlanılarak ithal edilebilecek emtianın serbest bölgedeki limited şirketten %27,11 oranında yüksek fiyatla satın alınması ticari geleneklere aykırıdır. Dava konusu cezanın üzerinden kesildiği geçici verginin matrahı yönünden ilgili bulunan ve aynı nedenle salınan kurumlar vergisi uyuşmazlığında 213 sayılı Yasanın 3'üncü maddesi gereğince inceleme raporuyla tespit olunan yüksek maliyete katlanılmasını gerektiren haklı nedenlerin varlığı ve doğruluğunun davacı tarafından kanıtlanması gereğinin yerine getirilmesinden sonra bir karar verilmesi gerekir.

**İstemin Özeti:** Sermayesinin % 50'sine sahip ortaklarının %25 payla ortak olduğu Serbest Bölgesinde faaliyet gösteren limited şirketten yüksek bedellere emtia alması kazancının bir kısmını bu yolla serbest bölgeye transfer ederek dönem matrahını azaltması nedeniyle davacı adına Temmuz-Eylül 2003 dönemi için re'sen salınan geçici vergi üzerinden gecikme faizi eklenerek kesilen vergi ziyası cezası davaya konu yapılmıştır.

Davayı inceleyen İzmir 4.Vergi Mahkemesi, 16.1.2007 gün ve E:2006/391. K:2007/21 sayılı kararıyla; davacı kurumun ortaklarının paydaşı bulunduğu Ege Serbest Bölgesinde alım-satım ruhsatıyla faaliyette olan şirketin ithal ettiği malları hiçbir işleme tabi tutmaksızın ithal fiyatından çok yüksek fiyatla davacı şirkete sattığı davacının doğrudan yurt dışından ithalat alternatifi yerine emtianın serbest bölgedeki ortaklıktan alınmasının, kazancın bir kısmının vergilendirmesini önlemek amacıyla yönelik olduğu kabul edilmişse de şirketler arasında, alım satıma konu emtia fiyatının karşılaştırılması konusunda tespit edilen emsal emtiaya; kalitenin aynı olmadığı, kullanım alanlarının, üretim teknolojilerinin farklı olduğu yönlerinden itiraz edilebileceği gibi dönemsel olarak karşılaşılan finansal sıkıntılardan dolayı aynı emtianın farklı fiyattan hatta zararına dayatılabileceğinin ileri sürülebileceği, ihtilaf konusu olayda olduğu gibi başka bir şirketin serbest bölgede faaliyet gösteren şirketten emtia alım satımının bu şirketler yönünden de aynı amaç doğrultusunda yapıldığı konusunda inceleme yapılmasına sebebiyet vereceği, bir malın itiraz edilemeyecek emsalinin yine o malın Kendisi olduğu kabul edilerek tarhiyat yapıldığı, alım satıma konu emtianın emseline nazaran göze

çarpacak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedel üzerinden yahut bedelsiz teslim edildiğinin emsal fiyat araştırması ile ortaya konulması gerekirken bu önlemlerle bir tespit yapılmadığı, ayrıca, serbest bölgedeki şirketin giderlerinin göz önüne alınmadığı, bu nedenle emsal fiyat araştırması yapılmadan Ege Serbest Bölgesinde faaliyet gösteren şirketten yaptığı ithalatlarla bir kısım kazancından yoksun kaldığı nitelendirilmesinde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle cezanın, hesaplanan verginin bir katı tutarındaki kısmını kaldırmış, düzeltme fişiyle terkin edilmeyen kısmının kaldırılmasına, vergi ziyayı cezasının düzeltme fişiyle kaldırılan kısmı hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar vermiştir.

Vergi İdaresinin temyiz istemini İnceleyen Danıştay Üçüncü Dairesi, 24.1.2008 günlü ve E:2007/1690, K:2008/. 200 sayılı kararıyla, davaya konu yapılan cezanın üzerinden hesaplandığı geçici yerinin matrahı yönünden ilgili bulunduğu kurumlar vergisini kaldıran İzmir 4. Vergi Mahkemesinin 16.1.2007 günlü ve E:2006/393, K:2007123 sayılı kararının, Dairelerinin 24.1.2008 günlü ve E:2007 1688, K:2008/198 sayılı kararıyla bozduğu, bozma kararı uyarınca verilecek kararın sonucu, dava konusu cezayı etkileyeceğinden sözü edilen karara göre yeniden karar verilmesi gerektiği gerekçesiyle vergi mahkemesi kararını bozmuş davacının karar düzeltme istemini 2.5.2009 günlü ve E 2008/3471 K:2009/1939 sayılı kararıyla reddetmiştir.

Bozma kararına uymayan İzmir 4. Vergi Mahkemesi, 24.9.2009 günlü ve E:2009/1032, K:2009/1485 sayılı kararıyla ilk kararında ısrar etmiştir. İsrar kararı vergi idaresi tarafından temyiz edilmiş ve davacının ortaklık ilişkisi olan ve serbest bölgede faaliyette bulunan firmadan yüksek bedellerle yapılan alışlarla bir kısım kazancını vergi dışı bıraktığı, emsal fiyatın serbest bölgedeki şirketin yurt dışından alış fiyatı ile davacıya yapılan satış fiyatına göre saptanması nedeniyle vergilendirilmede hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

**Savunmanın Özeti:** İstem reddi gerektiği savunulmuştur. Danıştay Tetkik Hakimi Murat GÜNGÖR'ün Düşüncesi:

Dava konusu cezanın üzerinden hesaplandığı geçici verginin matrahı yönünden bağlı olduğu ve davacı adına 2003 takvim yılı için re'sen takdir edilen matrah üzerinden salınan ve gecikme faizi eklenerek hesaplanan bir KDV vergi ziyayı cezalı kurumlar vergisine karşı açılan davayı sonuçlandıran İzmir 4. Vergi Mahkemesinin 24.9.2009 günlü ve E:2009/ 1033, K200911463 sayılı ısrar kararı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun,

12.2.2010 günlü ve E:2010/38, K:2010/43 sayılı kararıyla bozulduğundan ve bu dosyada dava konusu edilen ceza hakkında, kurumlar vergisi matrahı hakkında verilecek karar gözetilerek karar verileceğinden, mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Süreyya ÇAKIN'ın Düşüncesi: 2003 yılı işlemleri sınırlı olarak incelenen davacı şirketin % 50 hissesine sahip iki ortağının aynı zamanda ege serbest bölgesinde faaliyette bulunan ..... Gıda Mad. Tic. Ltd. Şti.nin de % 25 hissedarı oldukları, mal alışlarının büyük kısmını yurt dışındaki satıcı yerine bu firmadan % 29,09 oranında yüksek bedelle gerçekleştirdiğinin tespiti üzerine kazancının bir kısmını bu yolla serbest bölgeye transfer ederek dönem matrahını azalttığı nedeniyle Nisan-Haziran, Temmuz-Eylül 2003 dönemi için aslı aranmayan geçici vergi üzerinden kesilen vergi ziyayı cezasına karşı açılan davanın kısmen kabulü ile vergi ziyayı cezasının verginin bir katına isabet eden kısmının kaldırılması verginin bir katını aşan ve düzeltme fişiyle kaldırılan ceza hakkında karar verilmesine yer olmadığı yolundaki vergi mahkemesi ısrar kararı temyiz edilmiştir.

Davacının serbest bölgeden satın aldığı her bir birim ürün için serbest bölgeye ithal edilen fiyata göre katlandığı fiyat farkının ortalamasına göre aynı emtianın % 27,11 oranında yüksek bedelle satın alındığı tartışmasızdır.

Yurt dışından daha düşük maliyete katlanılarak ithal edilebilecek emtianın serbest bölgedeki limited şirketten % 27,11 oranında yüksek fiyatla satın alınması ticari geleneklere aykırıdır. Dava konusu cezanın üzerinden kesildiği geçici verginin matrahı yönünden ilgili bulunan ve aynı nedenle salınan kurumlar vergisi uyuşmazlığında 213 sayılı Yasanın 3'üneü maddesi gereğince inceleme raporuyla tespit olunan yüksek maliyete katlanılmasını gerektiren haklı nedenlerin varlığı ve doğruluğunun davacı tarafından kanıtlanması gereğinin yerine getirilmesinden sonra bir karar verilmesi gerekmekte olup verilecek kararın sonucu dava konusu cezayı da etkileyecektir.

Açıklanan nedenlerle vergi mahkemesi ısrar kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

### **TÜRK MİLLETİ ADINA**

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

**KARAR:** Dava konusu cezanın üzerinden hesaplandığı geçici verginin matrahı yönünden bağlı olduğu ve davacı adına 2003 takvim yılı için salınan kurumlar vergisini kaldıran İzmir 4. Vergi Mahkemesinin 24.9.2009 günlü ve E:2009/1033, K:2009/1463 sayılı ısrar kararı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun, 12.2.2010 günlü ve E:2010/38, K:2010/43 sayılı kararıyla bozulduğundan, bu dosyada dava konusu edilen cezalının hukuka uygunluğu konusunda, 2003 vergilendirme dönemine ilişkin kurumlar vergisi matrahı hakkında verilecek karar gözetilerek karar verilmesi gerekmektedir.

**SONUÇ:** Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüyle İzmir 4. Vergi Mahkemesinin 24.9.2009 günlü ve E:2009/1032, K:2009/1465 sayılı ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 12.02.2010 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

#### **KARŞI OY:**

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar ısrar kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmadığından istemin reddi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.

### **Danıştay 3.Dairesi**

**Tarih** : 14.06.2010

**Esas No** : 2008/3870

**Karar No** : 2010/2084

### **MALİ MÜŞAVİR VE KAÇAKÇILIĞA İŞTİRAK**

**Mali müşavirliğini yaptığı yükümlü şirket adına iki tane yevmiye defteri tasdik ettirerek, usulsüz tasdik edilen defteri incelemeye ibraz ettiği, şirketin maliyet kayıtlarına alınan sahte faturaları çıkarıp, yerine başka bir şirketin gerçek teslim dayandıran faturalarını kaydettiği saptanan davacı adına yükümlü şirket tarafından sahte fatura kullanılması eylemine iştirak etmesi nedeniyle kesilen vergi ziyai cezasında hukuka aykırılık yoktur.**

**İstemin Özeti:** Serbest muhasebecilik yapan davacının, 2003 yılında defterlerini tuttuğu ve beyannamelerini düzenlediği (...) Ltd. Şti. 'nin maliyet kayıtlarına sahte faturaların alınması eylemine iştirak etmesi nedeniyle 213 sayılı Yasanın 344. maddesinin üçüncü fıkrası ile geçici 27. maddesi uyarınca kesilen bir kat vergi ziyai cezasına karşı açılan davayı; Mali müşavirliğini yaptığı yükümlü şirket adına iki tane yevmiye defteri tasdik ettirerek, usulsüz tasdik edilen defteri incelemeye ibraz ettiği, şirketin maliyet kayıtlarına alınan sahte faturaları çıkarıp, yerine başka bir şirketin gerçek teslim dayandıran faturalarını kaydettiği saptanan davacı adına yükümlü şirket tarafından sahte fatura kullanılması eylemine iştirak etmesi nedeniyle kesilen vergi ziyai cezasında hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle reddeden (...) Vergi Mahkemesinin kararının; kayıtlara alınan faturalarla ilgili karşıt inceleme yapılmadığı ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

**Karar:** 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 oybirliğiyle karar verildi.

**T.C**  
**DANIŞTAY**  
**Vergi Davaları Daireleri Kurulu**

**Esas No:** 2006/364

**Karar No:** 2007/120

**Özeti:** Sahte fatura kullanmak suretiyle, kurumlar vergisi matrahının azaltılması nedeniyle, gelir (stopaj) vergisi tarhiyatı yapılan olayda, bu kazancın dağıtılmayarak şirket tüzel kişiliği bünyesinde tutulduğunu kanıtlama yükümlüğünün, vergi idaresine değil, yükümlüye düştüğü hakkında.

**Temyiz Eden:** Uludağ Vergi Dairesi Müdürlüğü

**Karşı Taraf:** Özel Güvenlik ve Temizlik Hizmetleri Limited Şirketi

**İstemin Özeti:** 1999 yılında davacının gider kaydettiği bir kısım faturaların gerçek bir mal teslimine dayanmadığı görüşüyle bulunan fark üzerinden Nisan/2000 dönemi için adına resen vergi ziyai cezalı gelir (stopaj) vergisi salınmış, fon payı hesaplanmıştır.

Bursa Vergi Mahkemesi 22.9.2003 günlü ve E:2001/1110, K:2003/2567 sayılı kararıyla; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 6/b-i bendi ile bu bendin atıfta bulunduğu 75'inci maddenin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde, kar paylarının hak sahiplerine ödenmesinden önce tevkif at yapılmasının öngörüldüğü, olayda işe) kurumun kayıt dışı bırakılan kazancını dağıttığı yönünde bir tespit bulunmadığı, gerekçesiyle cezalı tarhiyatı kaldırmıştır.

Vergi dairesi müdürlüğünün temyiz istemini inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesi 1.6.2005 günlü ve E:2004112, K:2005/1369 sayılı kararıyla; noksan kurumlar vergisi matrahı beyan eden davacı kurumun ticari bilançosunun da gerçeği yansıtmadığı ve kurum kazancının ortaklara dağıtılabılır kısmının gizlendiğinin açık olduğu, Vergi Usul Kanununun, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olacağı ve bunun, yemin dışında her türlü kanıtla ispatlanabileceğini öngören 3'üncü maddenin (B) bendinin son fıkrasında; iktisadi, ticari ve teknik gereklerle uygun düşmeyen ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun, iddia eden tarafından kanıtlanması gerektiğinin kurala bağlandığı, bu düzenleme ile yasanın ispat yükünün; iddianın niteliği, olayın özelliği, ticari yaşamın gereklerine uygunluk veya aykırılığına göre vergilendirmenin taraflarından hangisine düşeceğini de belirlediği, dolayısıyla kurumun hesap ve işlemlerinin, kurum kazancının doğru olarak

saptandığını gösterecek şekilde düzenlendiği hallerde bu kazancın dağıtıldığını kanıtlama yükünün vergi idaresine, aksi durumlarda ise yükümlüye ait olacağı, davacı şirketin sahte gider faturalarını kaydederek kurum kazancını gizlediği olayda; kayıt dışı bırakılan bu kazancın dağıtılmayarak şirket tüzel kişiliği bünyesinde tutulduğunu kanıtlama yükünün artık vergi idaresine değil, davacıya düştüğünün açık olduğu, böyle bir kazancın dağıtılabilir hale gelmesi için dağıtım kararı alınmayacağı, esasen böyle bir muamele aranması da gereksiz olduğundan, yazılı gerekçe ile verilen kararın hukuka uygun düşmediği, davacıdan iddiasını kanıtlaması istendikten ve sunulan kanıtlar incelendikten sonra yeniden karar verilmesi gerektiği, gerekçesiyle kararı bozmuştur.

Bozma kararına uymayan Bursa Vergi Mahkemesi 1.6.2006 günlü ve E:2005/1945, K:2006/873 sayılı kararıyla davanın kabulü yolundaki kararında ısrar etmiştir. İsrar kararı vergi dairesi müdürlüğü tarafından temyiz edilmiş, sahte ve içeriği itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı tespit edilen kurum adına düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak bulunan matrah farkından tarh edilen kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan miktar üzerinden cezalı olarak salınan vergide yasaya aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.

**Savunmanın Özeti:** Savunmada bulunulmamıştır.

**Danıştay Tetkik Hakimi Gülsen BİŞKİN'in Düşüncesi:** Danıştay Üçüncü Dairesinin bozma kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca ısrar kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

**Danıştay Savcısı Nurten KARAÇAY'ın Düşüncesi:** Danıştay Üçüncü Dairesinin 1.6.2005 gün ve K.2005/1369 sayılı kararında yazılı savcı düşüncesi uyarınca temyiz isteminin kabulü ile temyize konu vergi mahkemesi ısrar kararının bozulmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

## **TÜRK MİLLETİ ADINA**

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

1999 yılı işlemleri incelenen yükümlü şirketin sahte fatura kullanmak suretiyle giderlerini şişirerek vergi ziyana sebebiyet verdiğiinden bahisle, ödenmesi gereken kurumlar vergisi ve fon payı indirilerek belirlenen tevkif at matrahına göre, 2000 Nisan dönemi için resen salınan vergi ziyayı cezalı gelir (stopaj) vergisi ile hesaplanan fon payına karşı açılan davayı kabul

eden vergi mahkemesi ısrar kararı, vergi dairesi müdürlüğü tarafından temyiz edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin ikinci fıkrasının 6'ncı bendinin 4369 sayılı Yasa ile değişik (b-i) alt bendinde; karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmamak, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara yahut bu vergilerden muaf olanlara ödenenler dahil olmak üzere, kurumlar vergisinden müstesna kazançlara isabet eden kısım düşüldükten sonra 75'inci 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. Madde hükümlerinin incelenmesinden, 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. Davacı kurumun 1999 vergilendirme dönemine ilişkin işlemleri incelendiğinde, gerçekte herhangi bir emtia veya hizmet teslimi olmadığı halde düzenlenen faturaları maliyet kayıtları arasında muhasebeleştirmek suretiyle kurum kazancını noksan hesapladığının saptandığı ve ilk hesaplamalara göre belirlenen vergiler ile ilgili olarak ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kararı alındığı, bunlara karşı açılan davalardan, yükümlü şirketin 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu hükümlerinden yararlanarak vazgeçtiği anlaşılmaktadır.

Noksan kurumlar vergisi matrahı beyan eden davacı kurumun belirtilen nedenle ticari bilançosunun da gerçeği yansıtmadığı ve kurum kazancının ortaklara dağıtılabılır kısmının gizlendiği görülmektedir. Vergi Usul Kanununun, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olacağını ve bunun, yemin hariç her türlü kanıtla ispatlanabileceğini öngören 3 üncü 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 sahte gider faturalarını kaydederek kurum kazancını gizlediği olayda, kayıt dışı bırakılan bu 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, davacıdan iddiasını kanıtlaması istendikten ve sunulan kanıtlar incelendikten sonra karar verilmesi gerektiğinden, bu hususlar araştırılmadan verilen vergi mahkemesi ısrar kararında isabet görülmemiştir.

Bu nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile Bursa Vergi Mahkemesinin 1.6.2006 günlü ve E:2005/1945, K:20061873 sayılı ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda hüküm altına alınacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 30.3.2007 gününde esasta ve gerekçede oyçokluğu ile karar verildi.

### **KARŞI OY**

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu, gerçekte koşulları Kanun koyucu tarafından önceden belirlenen bir tür uzlaşma müessesesi getirmektedir. Davacı Şirket de, bu müesseseden yararlanarak, 1999 takvim yılı hesaplarına gider kaydettiği kimi faturalarının gerçek mal teslimine ilişkin olmadığından bahisle, Nisan 2000 dönemi için re'sen yapılan tarhiyata konu vergileri ödemiştir. Dolayısıyla; anılan faturaların gerçek mal teslimine ilişkin olmadığı, davacı şirket tarafından da kabul edilmiş bulunmaktadır.

Öte yandan; yukarıda açıklanan yolla elde edilen ve kayıt dışılığı sabit bulunan kazancın ortaklara dağıtılıp dağıtılmaması konusunda şirketçe karar alınması, işin doğasına aykırıdır. Şirketler, ortakları tarafından, kar amacıyla kurulur. Bunun anlamı; şirketin ticari faaliyetlerinden elde ettiği her kazancın ortaklarına dağıtılmasının asıl olduğudur. Bu bakımdan; kayıt dışı elde edilen kazancın dağıtıldığı vergi idaresi tarafından değil, dağıtılmadığının bunu iddia eden tarafından kanıtlanması gerekir. Davada; davacı Şirket tarafından bu yolda getirilmiş herhangi bir kanıt da mevcut değildir. Esasen; şirket kayıtlarına geçmeyen, kasasında da bulunmayan böyle bir kazancın dağıtılmadığının kanıtlanmasına da fiilen olanak yoktur. Bu nedenle, hukuka aykırı olarak verilen direnme kararının açıklanan gerekçe ile bozulması gerektiği oyu ile Kurul kararının, davacı şirketten iddialarını kanıtlaması istenilerek sonucuna göre karar verilmesi gerektiği yolundaki gerekçesine katılmıyoruz.

### **KARŞI OY**

X-Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar vergi mahkemesi ısrar kararının dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe karşısında bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmediği oyu ile aksi yönde verilen karara katılmıyoruz.

## VERGİ MAHKEMESİ BAŞKANLIĞI'NA

.....

### DAVACININ

Ünvanı :  
Adresi :  
Vergi Kimlik No :

**DAVALI** : ..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ,

DAVA KONUSU	VERGİNİN	CEZANIN
Nev'i	Damga Vergisi	Vergi Ziyası Cezası
Miktarı	.....	.....
Dönemi	.....	.....

DAVA KONUSU	VERGİ/CEZA	İHBARNAMESİNİN
Onaylama Tarihi	:	
Sayısı	:	
Tebellüğ Tarihi	:	

### I- OLAY:

..... Dönemine ilişkin ..... tarih ve ..... sayılı ..... tasdik sözleşmemizin bir nüsha düzenlenmiş olmasına rağmen iki nüsha olarak düzenlenmiş olması gerektiği iddiası ile şirketimize vergi ziyası cezalı damga vergisi salınmıştır.

Aşağıda açıklayacağımız nedenlerle salının bu vergi ve cezalar hukuka aykırıdır.

Bu nedenle bu vergi ve cezaların iptali istemiyle iş bu dilekçemizle Mahkemenizde bu davayı açmış bulunuyoruz.

### II- DAVA NEDENLERİMİZ:

**A- TASDİK SÖZLEŞMESİ TEK NÜSHA OLARAK DÜZENLENMİŞTİR.**

Dilekçemiz ekinde (Ek:2) görüleceği üzere sözleşme bir nüsha olarak düzenlenmiştir. Bu nüshadan bir tane de suret çıkarılmıştır. Surette tarafların imzası bulunmamaktadır.

Bu itibarla sözleşmenin iki nüsha olduğu varsayılarak vergilendirme yapmak evvela bu nedenle yanlıştır.

**B- SÖZLEŞMELERİN SADECE NÜSHALARI DAMGA VERGİSİNE TABİ OLUP SURETLERİ NİSBİ VERGİYE TABİ DEĞİLDİR. BU HUSUS 19 SIRA NO.LU DAMGA VERGİSİ SİRKÜLERİNDE ÇOK AÇIK VE NET OLARAK BELİRTİLMİŞTİR.**

Gerçekten 19 Seri No.lu Damga Vergisi Sirkülerinde aynen şöyle denilmektedir.

"..... Damga Vergisi Kanunu uygulamasında aynı hüküm ve kuvveti haiz olmak üzere birden fazla düzenlenmiş ve taraf / taraflarınca ayrıca imzalanmış olan kağıtların her biri nüshadır. Bu kapsamda nüshalar, belli bir hususi ispat ve belli etmek üzere müstakilen ve aynı zamanda farklı mekanlarda ibraz edilebilir mahiyette olan kağıtlardır.

Surat ise aslında bulunan ibarelerin aynısını taşıyan, fakat aslında bulunan imzaları taşımayıp aslına uygun olduğuna ilişkin onaylayanın imzasını veya kaşesini ihtiva eden kağıtları ifade etmektedir. Taraf / taraflarınca düzenlenerek imzalanmış, diğer bir ifadeyle hukuken tekemmül etmiş bir kağıdın usulüne uygun olarak çıkarılmış, ancak taraflarınca ayrıca imzalanmamış örnekleri surettir.

Kağıtların fotokopi ile çoğaltılmış örneklerinin de aslına uygundur ya da aslı gibidir şerhi ile onaylayanın imzası ve kaşesini ihtiva etmesi halinde mahiyeti itibariyle suret, kağıdın taraflarınca ayrıca imzalanması halinde ise nüsha olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Damga vergisine tabi kağıtlar bakımından düzenlenecek nüsha ve / veya çıkarılacak suret sayısına ilişkin olarak Damga Vergisi Kanununda herhangi bir belirleme bulunmamaktadır. Diğer taraftan, uygulamada örnek olarak düzenlendiği belirtilen kağıtlar bakımından, yukarıda yapılan açıklamalar dikkate alınarak bu kağıtların nüsha ya da suret olma durumlarının belirlenmesi ve buna göre damga vergisinin aranması gerekmektedir.

Bu itibarla, mükelleflerce düzenlenen;

- Kağıt nüshalarının birden fazla olması durumunda her bir nüsha ayrı ayrı aynı miktar veya nispette,

- Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı şartları haiz kağıtların resmi dairelere ibraz edilecek suretleri maktu,

damga vergisine tabi bulunmaktadır.”

Görülüyor ki damga vergisi sirkülerinde nüsha ve suretin farklı şeyler olduğu ve sadece nüshanın nispi damga vergisine tabi olduğu çok açık olarak belirtilmiştir. Hemen belirtelim ki, sözkonusu kağıtların sadece Resmi Dairelere ibraz edilecek suretleri çok düşük (halen 0,55 TL.) maktu damga vergisine tabi bulunmaktadır ve konumuz dışındadır.

**C- DANIŞTAY NÜSHA OLARAK DÜZENLENMİŞ OLSA BİLE BİR HUSUSU İSPAT VE BELLİ ETME İÇİN İBRAZ EDİLMEMEYEN OLAN NÜSHANIN DA VERGİLENDİRİLMEMEYEN YÖNÜNDE KARARLAR VERİLMİŞTİR.**

Danıştay 11. Dairenin 8.11.1966 gün ve E.65/198, K.66/2244 sayılı ve 20.2.1986 gün ve E.1984/3147, K. 1986/487 sayılı kararları, bankaya iki nüsha olarak verilen kredi taahhütnamelerinin iki nüshasının da bankada bulunması, ispat ve belli etmede bir nüshanın yeterli olacağı, ikinci nüshanın suret olarak kullanılmak amacıyla düzenlendiği, hiçbir zaman nüsha olarak kullanılmayacak bir belgenin nüsha olarak vergilendirilemeyeceği yönündedir.

**D- 3568 SAYILI KANUNA İLİŞKİN (11) SIRA NO.LU TEBLİĞ EKİNDE YER ALAN TASDİK SÖZLEŞMESİ ÖRNEĞİNDE SÖZLEŞMENİN (2) NÜSHA OLARAK DÜZENLENMİŞ OLDUĞUNUN YAZILI OLMASI BİZİM SÖZLEŞMEMİZİN DE (2) NÜSHA OLARAK DÜZENLENDİĞİNİ GÖSTERMEZ.**

Söz konusu (11) sayılı tebliğ ekindeki sözleşme örneğinde sözleşmenin (2) nüsha olarak düzenlenmiş olduğu yazılıdır.

Hemen belirtelim ki tebliğ ekindeki sözleşme bir örnektir. Örnekte sözleşmenin (2) nüsha düzenlendiğinin yazılı olması bizim sözleşmemizin de (2) nüsha düzenlendiği anlamına gelmez. Yukarıda açıklandığı üzere bizim sözleşmemiz tek nüsha olarak düzenlenmiştir. Fiili durum budur.

Diğer taraftan, söz konusu (11) sayılı tebliğ dayanağı olan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte ve bu yönetmeliğin de dayanağı olan 3568 sayılı Kanunda tasdik sözleşmelerin nüsha sayısının belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı'na verilmiş bir yetki de bulunmamaktadır.

Kaldı ki Bakanlığın böyle bir yetkisi olsa ve bu yetkiyi kullanarak tasdik sözleşmelerinin (2) nüsha olarak yapılacağı konusunda tebliğ ile bir düzenleme yapılmış olsa bile, bu tebliğe uyulmayarak sözleşmenin tek nüsha olarak yapılması halinde vergi yine de iki nüsha üzerinden değil tek nüsha üzerinden hesaplanacaktır. Bunun nedenleri şunlardır.

1- Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. (V.U.K. Md.3) Olayımızda gerçek olan şey ise sözleşmenin tek nüsha olarak düzenlendiğidir.

2- Eğer tebliğ ekindeki örnek sözleşmenin iki nüsha olarak düzenlendiğinin yazılı olduğu gerekçesiyle fiilen tek nüsha olan sözleşme için iki nüsha üzerinden vergi hesaplanırsa, vergi kanunla değil, tebliğle alınmış olur ki bu hukuka aykırıdır. Tebliğ ile nüsha sayısı artırılarak vergi artırılamaz.

3- Tebliğde sözleşmenin iki nüsha olarak düzenlenmesi isteniyor ve buna rağmen tek nüsha düzenleniyorsa bunun müeyyidesi sözleşmeyi iki nüsha kabul edip iki kat vergi almak değildir. Varsa müeyyidesi bu müeyyidenin 3568 sayılı kanun ve buna ilişkin yönetmelik ve tebliğlerde aranması gerekmektedir.

**E- (11) SAYILI TEBLİĞDE TASDİK HİZMETLERİNDE TÜRMOB TARAFINDAN BASTIRILAN SÖZLEŞMELERİN KULLANILACAĞI BELİRTİLMİŞTİR. TÜRMOB TARAFINDAN BASTIRILAN VE BİZİMDE KULLANDIĞIMIZ BU MATBU SÖZLEŞMEDE, SÖZLEŞMENİN (1) NÜSHA OLARAK DÜZENLENDİĞİ YAZILIDIR.**

3568 Sayılı kanuna ilişkin olup ekindeki örnek sözleşme dolayısıyla tarhiyata mesnet olarak gösterilen (11) sayılı Genel Tebliğin 6'ncı maddesinde tasdik hizmetlerinde müteselsil seri ve sıra numarası bulunan ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği tarafından bastırılan sözleşmelerin kullanılacağı belirtilmiştir.

Bizim imzaladığımız sözleşme de bu matbu sözleşmelerdendir ve bu matbu sözleşmede sözleşmenin bir nüsha olarak düzenlendiği yazılıdır. Yani yapılan sözleşme tebliğ metnine de uygundur.

Görülüyor ki, sözleşmenin iki nüsha olarak düzenlendiğini söylemek mümkün olmadığı gibi, iki nüsha olarak düzenlenmesi gerektiğini söylemek dahi mümkün değildir.

### **III- SONUÇ VE TALEP:**

Dilekçemiz metninde açıklanan nedenlerle, hukuka aykırı olarak tarh edilmiş olan dava konusu damga vergisi ve kesilmiş olan vergi ziyai cezasının iptaline, yargılama giderlerinin davalı idareye yüklenmesine karar verilmesini arz ve talep ederiz.

**Saygılarımızla,**

**..../..../2010**

**(Unvan, kaşe, imza)**

**Ekler:** 1) Vergi / Ceza İhbarnamesi.

2) Tasdik Sözleşmesi.

## SEÇİLMİŞ BİR KAÇ ŞİİR

### Ben Yürürüm Yana Yana

Ben yürürüm yana yana  
Aşk boyadı beni kana  
Ne akilem ne divane  
Gel gör beni aşk neyledi

Gâh eserim yeller gibi  
Gâh tozarım yollar gibi  
Gâh akarım seller gibi  
Gel gör beni aşk neyledi

Akarsularım çağlarım  
Dertli ciğerim dağlarım  
Şeyhim anuban ağlarım  
Gel gör beni aşk neyledi

Ya elim al kaldır beni  
Ya vaslına erdir beni  
Çok ağlattın güldür beni  
Gel gör beni aşk neyledi

Ben yürüröm ilden ile.  
Şeyh anarım dilden dile  
Gurbette halim kim bile  
Gel gör beni aşk neyledi

Mecnun oluban yürürüm  
O yan düşte görürüm  
Uyanıp melul olurum  
Gel gör beni aşk neyledi

Miskin Yunus biçareyim  
Baştan ayağa yareyim  
Dost ilinden avareyim  
Gel gör beni aşk neyledi

### Yunus Emre

## **YAŞAMAYA DAİR**

Yaşamak şakaya gelmez,  
Büyük bir ciddiyetle yaşayacaksın  
Bir sincap gibi meselâ,  
Yani, yaşamanın dışında ve ötesinde hiçbir şey beklemeden,  
Yani, bütün işin gücün yaşamak olacak.

Yaşamayı ciddiye alacaksın,  
Yani, o derecede, öylesine ki,  
Meselâ, kolların bağlı arkadan, sırtın duvarda,  
Yahut, kocaman gözlüklerin,  
Beyaz gömleğinle bir laboratuarda  
İnsanlar için ölebileceksin,  
Hem de yüzünü bile görmediğin insanlar için,  
Hem de hiç kimse seni buna zorlamamışken,  
Hem de en güzel, en gerçek şeyin  
Yaşamak olduğunu bildiğin halde.

Yani, öylesine ciddiye alacaksın ki yaşamayı,  
Yetmişinde bile, meselâ, zeytin dikeceksin  
Hem de öyle çocuklara falan kalır diye değil,  
Ölmekten korktuğun halde ölüme inanmadığın için,  
Yaşamak, yani ağır bastığından.

**Nazım Hikmet RAN 1947**

**YMM'LERİN 2010 YILINDA DİKKATE ALACAĞI HADLER**

KONU	DAYANAĞI	HADLER
—SM ve SMM'lerin imzalayacağı beyannameler için sınır	4 ve 37 Nolu YMM Tebliği	Net Satış: 8.715.000TL Aktif Top: 4.358.000TL
— Tam tasdik sözleşmesi yapılmadan ihracatta KDV iadesi rapor yazma sınırı	37 Nolu YMM Tebliği	306.000 TL (Eski Donemler Dâhil)
— indirimli orana tabi mallarda tam tasdik sözleşmesi yapılmadan rapor yazma sınırı	37 Nolu YMM Tebliği	611.000 TL
—Yolcu beraberinde satışta (ihraç) YMM raporu ile alınabilecek iade sınırı	37 Nolu YMM Tebliği	80.000 TL
— KDV iadesine karşıt inceleme sınır	37 Nolu YMM Tebliği	Fatura Başına: 16.000 TL
—Stopaj iadesi	37 Nolu YMM Tebliği	100.000 TL
Yatırım İndirim Raporu Yazmada Harcama Tutarı	37 Nolu YMM Tebliği	Yatırım Harcaması Tutarı 250.000._TL'nin Üzerinde ise rapor düzenlenecek
—Kurumlar Vergisi İstisnalar	37 Nolu YMM Tebliği	159.000 TL
—Tek Düzene göre ek mali tablo düzenleme alt sınırı	10 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği	Aktif Toplamı: 9.098.662TL Net Satış Tutarı: 20. 221. 190 TL
—İndirimli oranda alınamayacak KDV tutarı		13.300 ._TL

