

AYIN MAKALESİ

(Y.K. BAŞKANI ÜNAL AYDIN'IN İZYMMO 08.05.2010 GENEL KURULU AÇIŞ KONUŞMASIDIR.)

Değerli Konuklarımız, Değerli Meslektaşlarımız, Genel Kurul Toplantımıza Hoş geldiniz. İZYMMO Adına Hepinizi Sevgiyle / Saygıyla Selamlıyorum.

Son genel kurulumuzdan bu yana maalesef Dünya'da ve Ülkemizde sıkıntılı günler yaşadık. Bu genel sıkıntılar maalesef mesleğimize ve meslektaşlarımıza da yansdı.

Küresel ekonomide II. Dünya Savaşından buyana tanık olunan en şiddetli küçülme yaşandı. Yaşanan derin küresel ekonomik krizin ardından, geniş kapsamlı ve etkili kamusal müdahaleler görüldü. Bunun sonunda efektif talep canlandı ve finansal piyasalarda hüküm süren belirsizlik ve sistemik risklerin hafifletmesi ile yeniden ekonomik büyüme sürecine girildi. Ancak küresel finansal sorunların hafiflese de sürüyor olması, parasal önlemlerin tedrici bir şekilde devreden çıkarılması zorunluluğunun bulunması ve servet kaybına uğrayan hane halklarının tasarruf amacıyla taleplerini düşük düzeyde tutma ihtiyacını hissedecek olması gibi nedenlerle ekonomik toparlanmanın yavaş seyretmesi beklenmektedir. Mevcut küresel ekonomik görünümü olumsuz etkileyebilecek riskler, olumlularla yaklaşık aynı ağırlığı taşımaktadır. Hükümetlerce alınmış önlemlerin zamanından önce devreden çıkarılmasının, toparlanma sürecine zarar vermesinden kaygı duyulmaktadır. Gelişmiş ülkelerde halen yüzde 10 dolayında seyreden işsizlik hadlerinde yükselme eğiliminin devam edebileceği yolundaki tahminler bir diğer önemli kaygı kaynağını oluşturmaktadır.

Bir taraftan, finansal sektörün tekrar sağlıklı hale gelmesini sağlayacak önlemler alınırken öte yanda kamusal destekleyici makroekonomik politikaların sürdürülmesi gerektiği konusunda genelde görüş birliği bulunmaktadır. Talep hacminin daraldığı gelişmiş ekonomilerde tekrar sağlıklı büyüme sürecine girilebilmesi için, küresel efektif talepte, cari fazla veren ülkelerin ağırlığının artacağı yeni bir denge teessüs ettirilmesi de büyük önem taşımaktadır.

Toparlanma halen oldukça zayıftır ve küresel ekonomik faaliyet hacmi kriz öncesi düzeyinin çok altında seyretmektedir. Tüketici güven duygusunun iyileşmesiyle birlikte perakende satışların tekrar istikrar kazanmaya ve konut piyasalarının tekrar canlanmaya başladığı yolunda işaretler gözlemlenmektedir.

Küresel düzeyde tekrar büyüme sürecine girilmesiyle, enerji ve temel emtia fiyatları kırıdamaya başlamış ve 2009 yılı başlarında geriledikleri dip noktaları geride bırakmışlar ve dünya ticaret hacmi keskin bir daralma döneminin ardından genişlemeye başlamıştır.

Küresel ekonomi alanında en belirgin toparlanma finansal sektörde gözlemleniyor. Uluslararası sermaye akımlarında ciddi hacim artışları görülmekte. Risk algılamalarındaki yumuşamanın sağladığı ilave destekle beraber ekonomik toparlanma yolundaki beklentilerin güçlenmesi küresel finansal ortamın iyileşmesine önemli katkı sağlar bir konuma ulaşmış bulunuyor. Ancak başta küçük ve orta ölçekli işletmeler olmak üzere bankaların kredi geri dönüş riski almak istemedikleri müşteriler ve hane halklarının büyük kesimi için kredi temin olanakları halen sınırlıdır. Rehine dayalı menkul kıymet ihraç piyasası krizden çok olumsuz etkilenmiş olup bu durum bankaların kredi olanağı yaratma ve temin olanaklarını ciddi biçimde daraltmaktadır.

Ülkemizdeki duruma kısaca bakacak olursak: Başta önemli dış ticaret ortaklarımızda olmak üzere, küresel kriz sürecinde yaşanan ekonomik küçülme, artan İşsizlik düzeyleri, keskin bir düşüş sergileyen varlık fiyatlarının servet etkisi ve hane halkları ile iş aleminin beklentilerindeki bozulmalar hemen tüm ülkelerde tüketim ve yatırım taleplerinde ciddi boyutta bir daralmayı beraberinde getirmiştir. Daralan dış talebe bağlı olarak ülkemiz ihracatında yaşanan keskin düşüş, dış finansman olanaklarında meydana gelen daralma, bankalar ve şirketlerin net dış borç ödeyicisi durumuna gelmeleri ve geleceğe ilişkin beklentilerdeki bozulma nedeniyle tüketim ve yatırım talebinde gözlemlenen ciddi boyutta ki daralma, ülkemiz ekonomik faaliyet hacminde 2008 yılının son çeyreği ile başlayan keskin bir küçülmeyi beraberinde getirmiştir.

2008 yılının son çeyreği ile başlayan ve geride kalan dört çeyrek boyunca derin bir biçimde devam eden bu ekonomik küçülme başta imalat sanayi olmak üzere etkisini hemen tüm faaliyet sektörleri üzerinde açık biçimde hissettirmiştir. 2008 yılı Ağustos ayından başlayarak önceki yılın aynı ayına göre önemli oranda düşük seyreden sanayi üretim endeksi Ekim ayı dışında bu yılın ilk on bir aylık döneminde de bu eğilimini sürdürmüştür.

Tüketim harcamalarının, hafiflemiş olsa da, daralmasını sürdürüyor olması, dış talebin seyri konusundaki belirsizlik ve düşük kapasite kullanım oranlarının, yakın gelecekte de yatırım talebini baskı altında tutması beklenmektedir. İmalat sanayi kapasite kullanım oranının halen yüzde 70'in altında seyrediyor olması da iş aleminin yatırım kararlarını erteleme eğilimini güçlendirecek bir diğer faktör niteliği taşımaktadır.

İktisadi faaliyet hacmindeki bu daralma doğal olarak etkisini istihdam hacmi ve işsizlik haddi üzerinde de göstermiştir, işsiz sayısında artış meydana gelmiştir. Toparlanmanın yavaş seyretmesi olasılığının yüksek olması ve GSYH'nın kriz öncesi düzeyine ulaşmasının uzun bir vakit alacak ayrıca bu süre zarfında işgücüne katılımların sürececek olması, işsizlik haddinde halen gözlemlenen yüksek düzeyin uzun bir dönem boyunca süreceği yolundaki kaygıları güçlendirmektedir.

Ekonomik küçülme ile birlikte yatırım ve tüketim talebinin gerilemesi ayrıca kriz sürecinde uluslar arası piyasalarda enerji ve emtia fiyatlarının gerilemesi, ihracat hacmindeki daralmaya rağmen dış ticaret açığının önemli ölçüde daralmasına ve cari açığın 2008 yılının son çeyreğinden itibaren önemli ölçüde gerilemesine neden olmuştur. Daha evvelce cari açığı yurt dışından sağladığı uzun vadeli kaynaklarla finanse eden özel sektör son dönemde net dış borç ödeyicisi durumuna geçmiştir.

2008 yılı son çeyreğinden başlayarak bankaların ve bankalar dışı özel sektörün uzun vadeli dış kredi yenileme oranlarında ve dış kredi stokunda düşüş gözlenmiştir. Bu gelişmede bankacılık sektörünün ve banka dışı kesimin kredi ihtiyacındaki gerileme başta gelen etkenler olmuştur. Bankacılık sektörü kur riski taşımama eğilimini sürdürmüştür

Kriz sürecinde dış talepte meydana gelen küçülme ülkemiz ihracatını ciddi düzeyde olumsuz biçimde etkilerken, tüketim talebindeki durgunluk ve yatırım faaliyetindeki keskin yavaşlama ithalat hacmini çarpıcı bir biçimde düşürmüştür, dolayısıyla önemli yapısal sorunlardan birini oluşturan dış ticaret açığı önemli ölçüde daralmıştır. Dış ticaret açığının önemli ölçüde küçülmesinde ithalat hacminde gözlemlenen daralmanın, ihracat hacminde meydana gelen gerilemeden daha yüksek oranda cereyan etmesi de etkili olmuştur. Bir önceki yıla göre AB'nden yapılan ithalatın toplam ithalat içindeki payı yükselirken, AB'ne yapılan ihracatın toplam ihracat içindeki payında gerileme meydana gelmiştir.

Dış ticaret açığında meydana gelen keskin daralma doğal olarak etkisini bir diğer yapısal sorunu oluşturan cari işlemler açığı üzerinde de göstermiştir.

Krizin derinliğini azaltmak ve ekonomik toparlanmayı öne almak için alınan mali teşvik önlemleri sonucu bütçe açığı keskin bir artış sergilemiştir. Artan işsizlik düzeyi, firmaların daralan faaliyet hacmi ve düşen karlılıkları, tüketim talebindeki durgunluk ve ithalat hacminde meydana gelen şiddetli daralma. kamu gelirlerinin gerilemesinde başta gelen etkenleri oluşturmuştur. Merkezi yönetim bütçesi harcamalarında 2009 yılında en önemli artış "cari transferler" de olmuştur. Sağlık, emeklilik ve sosyal yardım ' giderleri çarpıcı genişleme göstermiştir. Faiz giderleri, artan borçlanma gereksinimi nedeniyle kayda değer bir artış göstermiştir.

Kamu kesiminin artan borçlanma gereksinimi, kamu borç stokunun hızlı bir biçimde büyümesi sonucunu getirmiştir.

Bu gelişmeler sonucu 2008 yılı sonu itibariyle 274.8 milyar TL. olan iç borç stoku Aralık 2009 ayı itibariyle 330.0 milyar TL. 'na yükselmiştir. Aynı dönemde merkezi yönetimin dış borç stokunda 5.0 milyar Dolar eşdeğeri tutarında bir artış gerçekleşmiştir. Önceki yıl sonu itibariyle 380.3 milyar TL. düzeyin de bulunan merkezi yönetim toplam borç stoku Aralık 2009 ayı sonu itibariyle 441.4 milyar TL.'na ulaşmıştır. 2008 yılı sonu itibariyle toplam 268.0 milyar TL. olan kamu kesimi net borç stoku ise 2009 yılı ilk dokuz aylık dönemi sonu itibariyle 302.9 milyar TL. düzeyine çıkmıştır.

Geçen iki yıllık sürede Odamızın çalışma ofisini yeniden satın aldığımız kaloriferli / asansörlü daireye taşındık. Bu daireyi Odamız kullanım amacına uygun hale getirmek için yaptırdığımız tadilat ve tefrişatla hayli uğraştık. Şimdi kirada bir dairemiz, ihtiyacı karşılar nitelikte bir ofisimiz var. Şimdi amacımız, eğitim ve toplantı salonu da olan bağımsız bir binaya sahip veya 250 metrekarelik daha rahat bir kata sahip olmaktır. Sadece bugünkü değil, uzun vadedeki gereksinimlere yeterli bir bilgi işlem sistemimiz, yeterli ve deneyimli personelimiz var. Kağıtsız ofis ortamını sağlayacak, TÜRMOB ve diğer meslek odalarıyla elektronik iletişim ve bilgi paylaşımını mümkün kılacak, YMM' ler arasında online bağlantı olanağı verecek sistemi kurduk. Bülten, rapor, sirküler ve konferanslarla üyelerimizin mesleki açıdan güncelliğini korumaya çalıştık. Tur operatörlerinin İç ve dış gezi programlarında istekli sayısı kadar kontenjan sağlayarak üyelerimiz arasında sosyal ilişkileri geliştirmeye gayret ettik. İZTO, EBSO, İhracatçılar Birliği, Esnaf Odaları Birliği ile temaslarımızda YMM hizmetlerinin önemini

ve gereğini anlatmaya çalıştık. Bölgemizdeki Vergi Dairesi Başkanları ve O'na bağlı Müdürlerle yaptığımız toplantılarda mesleki sorunları hafifletme amaçlı temaslarda bulunduk. Maliye Bakanlığı denetim kurul ve gruplarıyla, SGK ve Gümrük Müşavirleri Derneği yetkilileriyle kurduğumuz ilişkilerle iş ve anlayış birliği sağlamaya çalıştık. Maliye Bakanlığı'nda müsteşar ve genel müdür seviyesinde bulunmuş kişilerle ayda bir Ankara'da yapılan toplantılarda kurduğumuz şahsi ilişkilerde mesleki sorunları her fırsatta sergilemeye çalıştık. TÜRMOB, bölge meslek odaları, YMMO'ları yöneticileriyle her fırsatta bir arada olmaya ve sorunları paylaşmaya özen gösterdik. İl Koordinasyon Kurulu toplantılarında, Vergi Dairesi / İş Dünyası Platformlarına, üniversiteler - yerel yönetimler - diğer sivil toplum örgütlerinin panel - sempozyum - konferans düzenlemelerine katılmaya - katkı vermeye gayret ettik. Meslek örgütümüzün kurulduğu 1989 yılından bu yana ilk defa YMMO'ları müşterek sempozyumunu geniş bir katılımıla gerçekleştirdik. Bölgemiz dahilindeki illerin Vergi Haftası açılış - çelenk koyma merasimlerine aktif olarak katıldık, etkinliklerde bulunmaya gayret ettik. Haftada bir yaptığımız yönetim kurulu toplantılarında, ayda bir yaptığımız genişletilmiş yönetim kurulu toplantılarında Odamızın iş ve işlemlerini gecikmeden yapma olanağı sağladık; Yönetim, denetim, disiplin, etik ve rekabet kurulları arasında koordinasyon sağlamaya özen gösterdik. Tüm faaliyetlerimizde her üyemize eşit mesafede durmaya, kimseye ayrıcalıklı davranmamaya, objektif ve şeffaf kalmaya dikkat ettik.

Değerli meslektaşlarımız, muhaliflikte aşırı bir görüntü veren meslek örgütümüz zor bir dönemden geçiyor. Bu zor dönemi fazla zedelenmeden geçebilmek için akılcı bir dayanışma içinde olmaya ihtiyacımız var. Belirli çevrelerde saygınlığını koruyabilmiş meslektaşlarımızın katkılarına bu mesleğin ihtiyacı var. Sadece bu günü değil, yarınları da düşünmeye ve planlamaya ihtiyaç var. Bu Ülkenin bu mesleğe ve bu meslek mensuplarına ihtiyacı var. Bu mesleğin ve bu meslek mensuplarının kolanıp güçlendirilmeye ihtiyacı var. Bu mesleğin meslek için fedakarlık yapabilecek kişilere ihtiyacı var.

Bu duygu ve düşüncelerle Genel Kurulumuzun her zamanki vakar ve verimlilikte geçmesini diliyor, hepinize sevgiler / saygılar sunuyorum. Teşekkür ederim.

AYLIK BÜLTEN DİZİNİ

İÇİNDEKİLER

Odamızdan Haberler.....	7
Odamıza Gelen Yazılar.....	8-68
Maliye Bakanlığı Özelgeleri.....	69-70
Yargı Kararları.....	80-94

Sayı: 96 MAYIS – HAZİRAN

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

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

Hasan Zeki SÜZEN

+ TASDİK RAPORLARI TESLİM EDİLİYOR

Özel hesap dönemi bulunmayan müşterilerimiz için hazırladığımız kurumlar vergisi tasdik raporları en geç 30 Haziran itibariyle verilmiş olacaktır. İzmir içindeki müşteri raporları genelde meslektaşlarımız tarafından ilgili vergi dairelerine veriliyor. Şehir dışına verilecek raporlar da arzu edilirse iadeli-taahhütlü posta ile gönderilecektir. İsteyen üyelerimiz raporlarını yine en geç 30 Haziran tarihine kadar Odamıza teslim edebilecektir.

+ YENİ YÖNETİM- YENİ DÖNEM

Meslek yaşamızda yapılan değişiklik sonrası yapılan seçimlerle yeni yönetim oluştu. İki listeden üyelerimizin oluşturduğu yönetim çalışmalarına başladı. Yeni oluşumun ek bir enerji yaratmasını ve üyelerimize yararlı olmasını diliyoruz.

+ KOMİTE- KURUL VE KOMİSYONLAR

Üyelerimizden gelen isteklerin de dikkate alınmasıyla Sosyal İşler ve İletişim komitesi, Mevzuat İzleme ve Değerlendirme Komisyonu, Yayın Komitesi, Danışma Kurulu, Etik Kurulu, ve Rekabet Kurulu üyeleri oluşturulacaktır.

Değinilen oluşumlarla Odamız her zaman olduğu gibi ortak bir anlayışla yönetilecek ve üyelerimizin idari ve teknik istekleri en üst düzeyde karşılanmaya çalışılacaktır.

+ VEFAT VE BAŞSAĞLIĞI

Üyelerimizden Hasan Zeki Süzen'in annesi, İsmail Hakkı Yılmaz'ın kayınbiraderi vefat etmiştir. Üyelerimize başsağlığı, vefat edenlere Allah'tan rahmet diliyoruz.

Gelecek sayıda buluşmak dileğiyle....

VERGİ POLİTİKASINDA YUNANİSTAN'I ANLAMAK

Prof. Dr. Adnan GÜLERMAN
Yeminli Mali Müşavir

1- Yunanistan Krizi Bir Musibet midir?

Yeri geldikçe kullandığımız bir deyim vardır: Bir musibet, bin nasihattan evlâdır. Yani, karşılaşılan bir kötü durumun, gelecek için ibret alınacak bir örnek olması gereğinin uyarı mesajı verilmektedir.

Bazen sözle anlatmak istediklerimiz etkisini yeterince gösteremez. Ama, yaşanmış bir olumsuzluk sonraki yaşantımız için bir örnek olacaktır.

Hatırlarsınız, çocukluğumuzdaki sobalı evlerde, yürümeye yeni başlayan bebekleri kızgın sobadan uzak tutarak korumak için ne kadar "cıs" dersiniz deyin, amacınızı anlatamazsınız. O çocuğun bir parmağını ısınmış sobaya bir parçacık dokundurduğunuzda "cıs"ın ne olduğunu hemen anladığı gibi, o andan sonra da size sobayı işaret ederek o "cıs" demeye başlar.

İşte, son aylarda Yunanistan'ın başına gelen ağır ekonomik kriz de bütün ülkeler için bir "cıs" uyarısıdır. Bu öyle bir ekonomik krizdir ki, Yunanistan'ı yakmakla kalmamış, EURO ülkeleri dediğimiz ve Birliğin yarı sayısındaki ülkeleri sıtma nöbetine tutulmuş gibi yapmış, dudakları uçuklatmıştır.

Bu duruma gelinmesinde bir ülkenin "vergi politikası"nın nasıl bir etkisi olmaktadır, diye sorulabilir. Soru yerindedir.

Bilindiği gibi, Avrupa Birliği içinde Yunanistan'ın bir takma adı bulunmaktadır: Birliğin şımarık çocuğu" denilir.

Nitekim o zamanki ismi ile Avrupa Topluluğu'nun 1978 yılında Türkiye ve Yunanistan'a "Mevcut halinizle ikinizi birden Topluğa tam üye olarak alalım" teklifine Yunanistan'ın "kabûl" demesinden sonra yardım ve destek vanaları sonuna kadar açıldı. O tarihten sonra da Yunanistan, hükümeti ve vatandaşı ile adeta bir hazır yiyici duruma getirildi.

Bildiğim kadarı ile dış politikada hiçbir olay tek yönlü, tek taraflı olmamıştır. 1974 Kıbrıs Barış Harekâtı'ndan sonra Yunanistan, Türkiye'ye karşı hızlı bir silâhlanma çabasına başladı. Satın aldığı silâhların çoğu da Almanya kaynaklı olduğu için, Birliğin para babası olan Almanya'nın Yunanistan'a olan mali desteği Yunanistan'ın silâhlanma yarışı dolayısı ile Almanya'ya geri dönmekteydi.

Kuşkusuz, Birliğin malî desteği sadece silâh alımına tahsis edilmemişti. Dükkânların vitrin ve rafları tıka basa ithal malları ile doluydu. Ama, bu malların büyük bir kısmı da dayanıksız tüketim malları idi.

İşte bu noktada Yunanistan aldığı yardımları yatırıma ve üretime dönüştürmeyip; hazır yiyiciliğe bel bağladığı ve vergi toplayacağı kaynakları yaratmayı ve mevcut kaynaklardan da yeteri kadar vergi toplamayı ihmal ettiği için ekonomik çöküşün ilk hareketini de başlatmış oldu.

2- Avrupa Birliği Yunanistan'daki Bu Çöküşü Önleyebilir mi?

Bu gün gelinen noktada Birlik'te sağ gözden sol göze fayda olamamasıdır.

Aşağıdaki tablo bu gün gelinen noktayı çok güzel sergilemektedir:

Birlik Ülkeleri	Bütçe Açığının GSYİH'ya Oranı(%)	Borcun GSYİH'ya Oranı(%)
İngiltere	13,0	58,6
Yunanistan	13,6	175,0
İtalya	5,3	114,6
Portekiz	9,4	76,6
İspanya	11,2	54,3

Tablodaki verilerin tamamının Maastrich Kriterleri'nin çok uzağında olduğu görülmektedir. Bütçe açığının GSYİH (Gayrisafi yurt içi hasıla) ye oranı yüzde 3 veya altında, borcun da yüzde 60'ın altında olması istenilmektedir.

Özellikle, Yunanistan'a ait borç oranının yüzde 175,0 olmasının en uygun yorumu "Yunanistan ekonomik olarak batmıştır" veya "ekonomisi iflas etmiş" olacaktır.

Durumu AB çerçevesi içinde düşündüğümüzde, hele bu ülkelerin yarıya yakın bir kısmının ortak para birimi olan EURO Bölgesi içinde kaldığı göz önünde bulundurulduğunda, yangının kendi ülkelerine yayılmaması için çıktığı yerde söndürme gücüne sahip bulunmadıkları da görülecektir.

İşin en kötü tarafı da Yunanistan'daki önlenmesi çok zor ekonomik çöküntünün 2008 dünya ekonomik krizinin yaralarının sarılmasından önce patlak vermiş olmasıdır. Yine bilindiği gibi, dünya ekonomik krizinden olumsuz yönde etkilenen bütün ülkeler kendi yaralarını sarmakla meşgul oldukları için başkalarının yaralarının sarılması gücüne de sahip değildirler.

Fransızların meşhur bir sözü vardır: Herkes kapısının önünü süpürürse şehir tertemiz olur. Bu durumda Yunanistan'ın kendi başının çaresine bakması düşünülebilir. Ama, Avrupa Birliği haline gelmesi durumunda "kendi başının çaresine bakma" sınırı Yunanistan'ın sınırları halinden çıkmakta, Birliğin sınırları haline gelmektedir.

Yalnız, bu durumu Yunanistan'ın "Mademki Birlik haline geldik, o halde öteki Birlik ülkeleri benim batmama izin veremezler rehaveti içine girilmesi de beklenilmemelidir. Nitekim, şimdilik Birliğin öteki üyeleri öncelikle Portekiz ve İspanya'yı da içine alacak ve tutarı en az 750 milyar EURO'luk bir kredi paketi hazırlamakta iseler de bu miktarın da yeterli olamayacağı açıkça görülmektedir. Uzmanlar, kredi miktarı 1 trilyon EURO'ya çıkarılsa bile yeterli olmayacağı kanaatindedirler. Çünkü sorun yapısaldir. Üretmeden tüketmenin sürmesi halinde krediler de kısa zamanda bir gerileme sağlasa bile hazır yiyicilik kaynakları tükettiğinde sorun tekrar bütün cesameti ile ortaya çıkacaktır.

3- Yunanistan Öncelikle Kendi Yarasını Kendisinin Sarması Yolunu Bulmalıdır.

O halde, Yunanistan başkalarından yardım bekleme yerine öncelikle kendi kaynaklarını harekete geçirmek zorundadır.

Uzun lâfın kısası, devlet gelirlerinin en başta olan "vergi gelirleri" ni uygun politikalarla artırmak zorundadır. Bu cümleden olarak,

- Yeni vergi kaynaklarının oluşturulması,
- Verginin tabana yayılması,
- Adil vergi oranlarının tespiti,
- Vergi mükelleflerinin belirlenmesi,
- Bu mükelleflerden alınması gerektiği kadar vergi alınması,
- Toplanan vergilerin yeni vergi kaynakları yaratacak biçimde rasyonel harcanması,

Bu sayılanlardan birinde karşılaşılabilecek bir noksanlık veya aksaklık yeni rahatsızlıklara ve eskiye dönülmesine sebep olacaktır.

Edinilen bilgilere göre, gerek Yunanistan, gerekse yukarıdaki tabloda yer alan öteki ülkeler krizden çıkabilmek için bazı radikal önlemler almaya koyuldular. Bu önlemlerin başında da bazı vergi oranlarının artırılması, maaş ve ücret artışlarının durdurulmasının yanında yüksek maaş ve ücretlerde de bir miktar indirim sağlanması gelmektedir.

Düşünülen bu önlemler kriz dönemlerinde akla gelebilecek olanlar olmakla birlikte, toplaması gereken vergileri toplamakta ihmalkâr davranmış bir mali yönetimin vergi oranlarını artırma önleminde önce, vergi kaçaklarını elden geldiğince azaltmak olmalıdır.

3- Vergi Oranlarının Artırılması Geçerli Bir Çare midir?

Bilindiği gibi, tabanı yaygınlaştırmak, kaçakları önlemek yerine mevcut dürüst mükelleflerin oran artırılması yoluyla ön plana çıkarılması, zaman zaman kullandığımız "kümesteki kazların tüylerini bir miktar daha yolmak" anlamını taşımaktadır. Yaşanmış tecrübeler bu kolay önlemden beklenen faydanın her zaman edinilmediğini göstermektedir. Bilindiği gibi, sadık mükellefler sonunda sadakatlerinin akıllıca bir davranış olmadığını düşünmeye başlar ve onlar da zamanla kaçakçılar grubuna katılmanın daha akıllıca bir davranış olduğuna karar vermeye başlarlar. Bu nedenle, zor durumda bulunan bu ülkelerin belirttiğimiz önlemleri almadan önce veya bu önlemlerle birlikte, vergi kaçağını en aza indirecek radikal önlemleri alması geçerli ve sonuç alınabilir bir politika olacaktır.

Yalnız, kaçakların önlenmesi ve verginin tabana yayılması, dert başa geldikten sonra düşünülen bir önlem olmaktan çıkarılıp, bütün ülkelerdeki mali politikalarının önceliklerinden olmalıdır. Bunu "kızım sana söylüyorum, gelinim sen anla" deyiimi ile de ilişkilendirmek yerinde olmalıdır.

Ulaşabildiğim verilere göre, Yunanistan'ın 2009 yılındaki vergi kaçakçılığından kaybının yaklaşık olarak 30 milyar EURO kadar olduğu tahmin edilmektedir. Bunun anlamı, Yunanistan'ın vergi toplama politikası gibi bir politikayı geri plana ittiğidir.

The New York Times'ın bu husustaki bir haberine göre, Atina'da zengin vergi mükelleflerinin 324 yüzme havuzlu villa beyan etmelerine karşılık, uydu fotoğraflarından bu tür villaların sayısı 16.974 olarak belirlenmiştir.

Kuşkusuz yüzme havuzlu villaların sahibi olanların aynı zamanda yüksek miktarlı vergi ödemesi gereken mükellefler olması dşnlmelidir. Bir bakıma da gelir sağlayıcı her hareketlerinin yanında harcamalarının da yüksek olması sebebiyle gözler önünde olması kaçınılmazdır. O zaman, vergi toplama niyetinde olan bir kuruluşun bunca havuzlu villanın kaçağını görebilmesi için uzaya çıkması da gerekmemelidir.

Vergi mükelleflerini ve onların beyan ettikleri kazançları ile bu kazançlarından ne kadar vergi alınması araştırmak, bulmak ve hesaplamakla görevli bürokratlar vergi dairelerindeki koltuklarında oturup, mükelleflerin beyanı ile yetinirlerse sonucun bundan başka olması beklenmemelidir.

5- Yunanistan'ın Durumundan Her lkenin Alacağı nemli Dersler Vardır

Aslında bu durum sadece Yunanistan'a mahsus da değildir. Hemen dünyanın bütün ülkelerinde, kaçak oranı farklı da olsa, vergi kaçakçılığı görülmektedir.

Hafızam beni yanıltmıyorsa, ülkemizde de her yıl bu aylarda bizim basınımızda da hangi meslek gruplarının ortalama kazanç ve vergi miktarları yayınlandığında, haberi okuyanların bu cazip mesleklerin neden bu kadar düşük kazançlarla icrasına devam edildiğinin cevabını bir türlü bulamamaktadırlar.

Bir tesadüf eseri, bu satırların kaleme alındığı sırada basınımızda aynı haberler 2010 versiyonu olarak yer alıvermişti.

Özetle şöyle deniliyordu: Vergiyi by-pass eden doktorlara maliye neşteri. Maliye Bakanlığı, asgari ücretliler kadar gelir beyan eden doktor, avukat,

mühendis ve mimarların milyonlarca dolarlık mal varlığı olduğunu tespit etti, denildikten sonra bu grubun 974 adet mükellef olduğuna da değinilmektedir.

Kanaatimce 73 milyonluk Türkiye’de yüksek kazançlarını asgari ücret seviyesinde beyan edebilenlerin sayısı 974 adet ise, kendimizi bu sorunu çözmüş sayabiliriz. Her halde “Derya’da katre” böyle bir durum için söylenebilecek en uygun söz olsa gerekir.

İşin şakası bir yana, vergi politikası en ufak gevşekliği kaldıramayacak kadar ciddi bir durumdur. Kaçak varsa ve o kaçak takip edilemiyorsa, öteki mükellefleri dürüstlükten uzaklaştıran bir rol oynaması zor değildir.

Vergi kaçırmanın başlıca sebeplerinden birisi de, paranın tatlı olmasıdır. O halde bu işi önlemenin ilk aşaması, devletin de bu paranın tadına kaçakçı kadar varmasıdır.

AGO PAŐA NE DEDİ?

Aydın ERDİM
Yeminli Mali Müşavir

1 Ocak 2010 tarihi itibariyle, katma değer vergisi iade sisteminde, çağımızın en son teknolojisine uygun şekilde esaslı bir reform yapıldığını, iadeyle ilgisi olmayanlar dahil hemen herkes öğrenmiş bulunuyor. Müőterilerini "Devletten para almaya kalkışmak her baba yiğin din harcı değildir. Maliye para istediğini duyarsa seni incelemeye alıp canına okur!" diye korkutmaya (aslında doğru yola sevketmeye) çalışan meslek erbabı bile, para lafını duyunca yüreği bir hoş olan mükellef takımının hışmından sakınmak için, bu son teknolojik gelişmeye dört elle sarılmış bulunuyor.

Geçen yazıda, bilgisayarı açıp, internete girip, "Gelirler" yazılı yeri tıklayıp, oradan da "yeni internet sitesi açıldı" yi (yanında kırmızıyla yazılı yanıp sönen yeni kelimesi var ve çerçeve içinde değil) tıklayınca iade talebini havi beyanname ekini oluşturacak listelere ulaşabilmıştik. Bu yazıda listelere göz atıp, neyi nasıl yapacağımızı çözmeye çalışacağım. Allah kolaylık versin!

Beyannamelerin Önemi

Unutmadan Şu hususu hemen tebarüz ettirmeliyim. KDV iade talebinde bulunacak mükellefler Ocak ayından beri her ay artık 2 KDV beyanname vermektedirler. Önce bildiğimiz klasik beyanname verilmekte, sonra hazırlıklar tamamlanınca ikinci beyannameye geçilmektedir. Mart ayından itibaren klasik beyannamedeki ekler kaldırılmış, bu ekler ikinci beyannameye aktarılmıştır. Beyannamelerini öteden beri kendi Őifreleriyle gönderen mükellefler için Şimdilik sorun yok gibi görünüyor. Ancak beyanname bir meslek mensubunun Őifresiyle gönderiliyor ise, bu mükellefler sırf liste göndermek için bir başka Őifre edineceklerdir. (Vergi dairesine gidince hemen veriyorlar.) Bu Őifre konusunda niye bu kadar tantana yapılıyor anlamıyorum. Hangi Őifre olursa olsun, nasıl olsa muhasebecinin elinde olacak. Mükellef dediğin adam Őaşkının biri mi ki, muhasebeciden gizlice oturup liste yazsın! Neyse, teknolog zevatın elbet bir bildiği vardır.

Süresinde normal beyanname verildikten sonra, sıra geliyor bu beyannameyi listelerle süslemeye. Yalnız şu hususu da yine belirteyim. Normal beyannamede ne sebeple iade talep edildiğine ilişkin satırlar var ve her satırın da bir kod numarası var. işte normal beyanname verilirken bu kodu da işaretlemiş olmak lazım. Bilgisayar ekranında gözükürken çeşitli alan mı her neyse oralandaki çeşitli yerleri tıkladıktan sonra artık sıra listelere geliyor.

Yeni Model Listeler

Ben sadece elle doldurulacak listelere kısaca değinmeye çalışacağım. Excel formatında liste yapanlar ayrıca çalışma yapmalıdırlar. Aslında kanundan da üstün kabul edilmesi gerek duyuruda 3 adet 'İndirilecek KDV Listesi', 2 adet de 'Yüklenilen KDV Listesi' örneği verilmiş. Ama hangi yüklenim listesinin hangi indirim listesine tekabül ettiği, hangi indirim listesinden hangi yüklenim listesinin düzenlendiği, listelerin altındaki izahlardan anlaşılamıyor. (Veya ben anlayamadım. Bu kadar feriştahın yaptığı işi anlayıp çözmek gene bir feriştah işi olmalı!) Ama anladığım şu: Belli ki bu listeleme çalışması çok uzun zaman önce başlamış ve uzun zamanlardan beri sürmekteymiş ve de onlarca beyin bu işe konsantre olmuş. Zira örnek listelerdeki fatura tarihleri Ocak, Şubat 2009 veya daha sonraki birkaç aya denk düşüyor. Herhalde bu yazılım çalışması yapılırken 2009 yılı başlarıymış. Yazılım çalışması bitince yorgunluktan bitap düşüp tarihleri 2010 yapmayı unutmuşlar veya üşenmişler, öylece kalmış. Ben başka bir izah bulamadım. Bulan olur da beni aydınlatırsa sevinirim.

İlk rastlanan listede 14 adet Ocak 2009 tarihli belge var. Sütun başlıklarından neyin nasıl yazılacağı anlaşıldığından burayı es geçiyorum. Ama belli ki yeni sistem, teslim alınan ve teslim edilen malın miktarına esaslı şekilde ehemmiyet vermektedir. Mesela 21.01.2009 tarihinde Berrak Makine Limited Şirketinden alınan malın faturası şöyle kaydedilmiş.

Sekonder 2 adet, 15 1.190,00 214,20

Kutu, kablo metre

Makine yağı 20 kg.

Görüldüğü gibi 4 çeşit mal var, 3 tane de miktar yazılı. Hangisi hangisine ait? insan ilk başta tereddüt ediyorsa da, biraz çaba gösterince faturada aslında, "2 adet sekonder kutu, 15 metre kablo,

20 kg. makine yağı" yazılı olduğunu, fakat satıcının biraz okuma yazma kıtlığıyla malul olması nedeniyle böyle acayip bir fatura düzenlediğini anlayabiliyor. Bu listeye ilişkin olduğunu tahmin edebildiğim "Yüklenilen KDV listesinden"de malın aynen ihraç edilmiş olduğu kanaatine varılabiliyor. Yalnız bu da kesin değil, rakamların ayniyetinden az çok istidlal edilebiliyor.

İndirim listesinde 14 adet belge, yüklenim listesinde 12 adet belge var. Ancak yüklenim listesinde Asmaz Büfeden alınan 15 adet muhtelif içecek için 96 kuruşluk yüklenim yazılı. Halbuki bu yüklenim, indirim listesinde yok. Aslında yüklenim listesindeki her kalemin indirim listesinde de olması lazım ama, nasıl olmuşsa burada böyle olmuş. Acaba sistem kendisi böyle bir hesap mı yapıverdi? Onu biz anlamayız. Ayrıca elektrik parası ile şehir içi nakliye de indirimden yüklenime geçirilmemiş. Demek bunlardan giden mala pay verilmemiş diye düşünürken, yüklenim listesinin altında 5.200 lira ATİK, 4.700 lira da GİDER diye bir şeyler okuyoruz. Onların da nereden gelip oraya oturduklarına dair bir bilgiye rastlanmıyor. İndirim listesindeki Işık Büfeden alınan 8 adet muhtelif içecek ile Mehmet Dağdağ Pideden alınan 2 adet pide ve Aslan Petrolden alınan 35.50 litre motorin, ihracatla ilgili görülmemiş ki yüklenim listesine geçirilmemiş. Acaba bunlar en alttaki gider kaleminin içinde mi? Gerçi miktar uymuyor ama olsun, belki öyledir. Buna mukabil Asmaz Büfeden alınan 15 adet muhtelif içecek aynen ihraç edilen malın bünyesine girmiş ki, (Herhalde yurt dışından gelen alıcılar içmiş olmalı) yüklenim listesinde, nereden geldiği belli olmasa da yer alıyor.

Şimdi gelelim ikinci örneğe; kafamız karmakarışık olup rakamlar arasında boğulana kadar faturalar arasında çabalamak gerekiyor. Anlaşıldığına göre örnekteki mükellef hem ihracat yapıyor (301) hem de teşvik belgeli makine satmış. (308)

İndirim listesine göre Akay Makine İmali Şirketinden 100 adet vakum sensörü alınmış. 100.000 liralık malın KDV de 18.000 lira imiş. Yüklenim listesine göre bu 100 adet mal aynen satılmış. Fakat teslim ikiye bölünmüş. Yarısi ihraç edilmiş, yarısi da teşvikli makinenin imalinde kullanılmış. Ne var ki bunu anlayabilmek için listeyi defalarca taramak gerekiyor.

Aydem Billuriyeden 12 adet muhtelif eşya alınmış. Alış faturası 01.2009 tarihli ve 122 no.lu alış bedeli 50 lira ve KDV 9 lira imiş. Mal satılırken alış bedeli 60 liraya KDV de 9.96 liraya çıkmış.

Alış KDV'den yüksek bir yüklenim KDV olabileceğini de böylece öğrenmiş oluyoruz. Vallahi baktım baktım, işin içinden çıkamadım. İndirim listesindeki alışlar yüklenimde yok, yüklenim listesindeki çıkışlar indirim listesinde yok. Kafam karıştı, bu lafı burada kesiyorum. Devam edecek gücü olan varsa etsin!

Hele bir de "İndirim Hakkının Kullanıldığı KDV Dönemi" var ki, hangi mevzuata dayanıyor anlayamadım. Verilen izahata göre, bu alanı sadece "406- İndirimli Orana Tabi İşlemler" nedeniyle iade talep edenler dolduracakmış. İndirim hakkının kullanılması yasal deftere kaydetmek demekmiş. Mesela fırıncı veya inşaatçı faturayı alacak fakat yasal deftere kaydetmeyecek mi? Aldığı malı (un veya tuğla) ekmek yaptığı veya bina duvarına koyduğu zaman mı deftere yazacak? Ve hangi faturayı ne zaman kullandığını nereden ve nasıl bilecek? Vergi Usul Kanununun kayıt nizamı hükmü ne olacak? Kanunlar örnek duyurularıyla değişiyor mu? Velhasıl karışık fakat karışık olduğu kadar da ilgin bir iş. Bu iki listeden sonra gelen gümrük çıkış beyannameleri listesi ve satış faturaları listesi zaten öteden beri normal beyannameyle gönderiliyordu. İnsanın aklına bu listeleri durduk yerde oradan alıp buraya koymanın alemi nedir? Sorusu gelebilir. Ama kazın ayağı öyle değil. Satış faturaları listesinde son teknolojiye uygun şekilde gelişim ve değişim bulunmaktadır. Esasında bu yenilik sadece ihracatçıları ilgilendirmekte ve memleketteki mal miktarını azaltıp pahalılığa sebep oldukları için, bunların muhasebecilerine küçük bir ceza tertip etmektedir. Bu yenilik şundan ibarettir: İhraç edilen malın miktarı ile birlikte "İhraç Edilen Malın Ölçü Birim Kodu" da satış faturaları listesine yazılacaktır. Bu ölçü birim kodları, liste öncesinde ihracat tıklaması yapılmışsa, liste halinde ekrana gelmektedir. Listede ölçü birimi ve kodu diye iki sütun yer almaktadır. Bu kodların çok büyük kısmı, herhalde acayip şeyler ihraç eden çok büyük ihracatçılar tarafından kullanılacaktır. Şuradan belli ki, "hücre adedi" için NCL, "KG-METRE KARE" için (nasıl bir şeyse) B32, "TON BAŞINA TAŞIMA KAPASİTESİ" için CCT, "YÜZ ADET" için H62, "BRÜT KALORİ DEĞERİ" için D30, "kilogram adet" için K62, "YÜZ ADET H62 tıklanacakmış. Her bir alanın doldurulması için gümrük çıkış beyannamesine bakılacakmış. Harcı alem ihracatçılar için bu listenin fazla bir zahmeti olmaması gerekir. Bunlar adet için C62, kilogram için KGM, metre için MTR, litre için LTR, çift mal (her halde ayakkabı, terlik olmalı) PR alanını tıklayıp işi (büyük ihtimalle) çözeceklerdir. Acayip şeyler ihraç edenler kendileri düşünsün!

İşin Sonu

Bütün tıklamalar bitince, ekranda "KDV İADE TALEBİNE İLİŞKİN VERGİ DAİRESİ LİSTE ALINDISI" diye bir görüntü çıkacaktır. Bu demektir ki, listeler başarıyla gönderilmiş ve vergi dairesinin bilgisine girmiştir. Artık huzur içinde uyumak mümkün hale gelmiştir. Yapılacak tek iş, bu alındıyı kağıda bastırıp (Kağıt tasarrufu nerede kaldı? Gitti bir ağaç dalı daha) "Nakit İade Talep Dilekçesi" eki olarak vergi dairesine vermekten ibarettir. Artık bütün iş Gelir İdaresine kalmıştır. Okuduklarımdan anladığım kadarıyla orada "Risk Analiz Projesi"ne (Bu da milli birlik ve beraberlik projesi gibi bir şey galiba) uygun olarak indirilen KDV listesindeki ve (dendiğine göre) bunların 16 kademe altındaki mükelleflerin nayloncu olup olmadığı tespit edilecek, yüklenen KDV listesinde gösterilen KDV iade miktarının doğru hesaplanıp hesaplanmadığı, diğer 3 listeye karşılaştırılarak kontrol edilecek ve de bu araştırmalar sağlıklı çıkarsa mükellefe parası şıp! Diye iade edilecektir. Hadise bundan ibarettir. Bütün kontrol ve araştırmalar bilgisayar tarafından kendiliğinden yapılacağı, hiç insan eli değmeyeceği için her şey çok sağlıklı olacaktır.

İtirazlar

Bu liste işi çıktı çalkalı adet oldu. Kendini akli evvel gören herkes itiraz ediyor. Yüklenen KDV listesi, ancak aldığı malı birebir satanlar için yapılabilir miş. Diğer işlerde böyle bir liste yapılamazmış. KDV yüklenimi de maliyet hesabı gibi bir şeymiş, ancak tablolar falan yapılarak hesap kitap yapılabilir miş. Yüklenim olması için malın elden çıkması lazımmış. Böyle liste icat edenler, muhasebenin M harfinden anlamayanlarmış. İşin içine imalat girdiğinde, fireydi, zaiyattı, stokta kalan maldı gibi sinir bozucu şeyler yüzünden, nasıl maliyet listesi yapılamıyorsa, yüklenen KDV listesi de yapılamazmış falan! Bütün bu laflar doğru gibi görünse de, işin doğrusu, çağın son teknolojisine bila kaydü şart teslim olmaktadır. Nasıl olsa abuk sabuk bir şeyler yazılıp çizilip liste haline getirilip " Al sana yüklenim!" denilecektir. Zaten şimdiye kadar da buna benzer şeyler yapıyordu. Ölçü birimi kodu diye bir şey icat edildi diye bunca bağırp çağırmaya değer mi?

AGO PAŐA'nın HATIRATI

Bu baŐlık Refik Halit Karay'ın bir hikayesinin adıdır. Hikayeye adını veren Ago PaŐa Senegal'den getirilmiş bir papağan olup, en sevdiği iş, ortalıktan el ayak çekildikten sonra yaŐadıĐı konağın HabeŐi vekilharcı ile, günün meseleleri hakkında sohbet etmektir. Ago PaŐa hürriyetin ilan edildiği günlerde yaŐamakta olup, hadısatı yakinen takip etmekte, her türlü marŐ, slogan ve seyyar satıcı seslerini hafızasına naksetmektedir. O günlerde İstanbul bir hay huy içindedir. Her gün kutlama mitingleri yapılmakta, millet hiç durmadan kucaklaŐmakta derken 31 Mart Vak'ası olmakta ve Hareket Ordusu İstanbul'a girmektedir. Ago PaŐa bu arada Hareket Ordusu marŐıyla, sokaktan geçen turŐucunun sesini mezcetmiŐ ve: Kimdir Onlar, Kimdir Onlar/ Hareket Ordusu/ Lahana TurŐusu diye yeni bir slogan uydurmuŐtur. Hatta bu sloganı duyan sahibi, "Vay! muhalif, müstebit, mürteci kuŐ, beni astıracak mısın?" diyerek silahına sarılmış ise de bereket ki Ago PaŐayı vuramamıŐtır.

İŞte Ago PaŐa ile HabeŐi vekilharç, her gece İstanbul'un ve memleketin bu durumunu müzakere ve münakaŐa edip hep aynı sonuca varırlar: "Bu hürriyet her halde iyi bir Şey ama, galiba biz uhdesinden gelemeyeceğiz!"

Ago PaŐa bu günlerde yaŐamıŐ olsaydı ve iş adamları ya da muhasebecilerle sohbet imkanı bulsaydı, her halde Şöyle derdi:

"Bu teknoloji her halde iyi bir Şey ama, galiba biz uhdesinden gelemeyeceğiz!"

(Maliye Postası dergisinin 15 Mayıs 2010 tarihli sayısından alınmıştır.)

KONSİNYE SURETİYLE SATIŞLARDA BELGELEME, KDVVE MUHASEBELEŞTİRME

Mehmet MAÇ YMM

Müge ERENTURK SMMM

1. KONSİNYE SURETİYLE SATIŞ HAKKINDA GENEL AÇIKLAMA:

Konsinye kavramı bir malın mülkiyet devri yapılmaksızın başka bir kişiye satılması amacıyla gönderilmesi olarak tanımlanabilir. Bu şekilde gönderilen mala konsinye mal, satış işlemine de konsinye satış denilmektedir.

Konsinye mal gönderen KONSİNYÖR (consignor),

Kendisine konsinye mal gönderilen ise KONSİNYİ (consignee) olarak isimlendirilmektedir.

Konsinye işleminde konsinyörün malı konsinyeye göndermesi ile malın mülkiyetinin değil, yalnızca zilyetliğinin devri söz konusu olmaktadır. Konsinyi, malı üçüncü bir kişiye sattığı anda, konsinyörden bu malın mülkiyetini devralmış sayılmaktadır.

2. KONSİNYE SURETİYLE İÇ PİYASADA YAPILAN SATIŞLAR:

2.1. Konsinye Sureti İle Satışlarda Belge Düzeni:

VUK' nun 230/5 inci maddesi uyarınca mal hareketinin sevk irsaliyesine bağlanması zorunludur. Bu nedenle malın konsinyeye gönderilmesi sırasında, konsinyör tarafından (taşımayı konsinyi yapıyorsa konsinyi tarafından) sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve malların konsinye suretiyle gönderildiğinin belirtilmesi gerekir.

VUK 'nun 229'uncu maddesinde "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağ göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır" şeklinde tanımlanmıştır. Konsinye suretiyle yapılan satışlarda malın konsinyeye gönderilmesi satış sözleşmesine dayanmamakta ve mülkiyet devri gerçekleşmemektedir. Bu nedenle malın gönderilmesine bağlı olarak fatura kesilmesi söz konusu değildir. Ancak konsinyi tarafından malın alıcıya teslimi anında satış işlemi gerçekleşmiş olacağından konsinyi alıcı adına satış bedeli üzerinden, konsinyör ise daha önce kararlaştırılan bedel üzerinden konsinyi adına fatura düzenleyecektir.

V.U.K'nun 231/5'inci maddesinde "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır." denilmektedir. Buna göre, konsinye olarak satılmak üzere teslim edilen emtia için faturanın, irsaliye tarihinden itibaren değil, konsinyenin malı sattığı tarihten itibaren 7 gün için-de düzenlenmesi gerekmektedir.

Yasal durum böyle olmakla beraber konsinye suretiyle yapılan satışlarda bir ay içinde konsinyi tarafından gerçekleştirilen satışların tümünün tek (aylık) fatura ile (ayın son gününün tarihi kullanılarak) belgelenebilmesini sağlayacak bir yasal düzenlemenin çok isabetli olacağını düşünüyoruz. Ancak mevcut yasal düzenimize göre bu faturalaşma en fazla 7'şer günlük periyotlarla yapılabilmektedir.

2.2. Konsinye Satışlarda Vergiyi Doğuran Olay:

KDV'nin konusu, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerdir. (Md.I) Burada geçen teslim Kanununun 2'nci maddesinde şu şekilde tarif edilmiştir:

"Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyecisi veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir."

KDV Kanununun 10'uncu maddesine göre vergiyi doğuran ana olay "teslim" dir. Yine aynı maddenin (d) bendine göre ise komisyoncular vasıtasıyla veya konsinye suretiyle yapılan satışlarda malın alıcıya teslimi vergiyi doğuran olaydır. Burada alıcıdan kasıt konsinye suretiyle malı zilyetliğinde bulunduran konsinyiden mal alan kişidir. Dolayısıyla, konsinyeye konsinye olarak mal gönderilmesi teslim sayılmamakta, buna karşılık konsinyi tarafından malın alıcıya teslimi anında eş zamanlı olarak, konsinyörün de konsinyeye teslimi gerçekleşmekte, KDV bu zamanda doğmakta, fatura kesilmesine ilişkin yedi günlük süre bu günü izleyen gün başlamaktadır.

Malların konsinyide kalma süresine ilişkin herhangi bir sınırlama yoktur. Konsinyi satış faturasında gösterdiği KDV'yi o döneme ait KDV beyannamesinde beyan edecektir. Malın konsinyi tarafından satışı ile aynı anda kendi alışması da gerçekleştiğinden, konsinyörün bu satışa ait faturayı düzenleyerek katma değer vergisini KDV beyannamesine dahil etmesi

gerekmektedir. Fatura kesmede 7 günlük süre olmakla beraber bu süre KDV uygulaması açısından geçerli değildir. Örneğin, 28 Mart tarihli fatura ile konsinye malı alıcıya teslim etmiş olsun. Bu durumda konsinyörün faturayı en geç 4 Nisan günü kesmesi gerekir. Ancak KDV'yi doğuran olay Mart ayında gerçekleştiğinden fatura Nisan ayında kesilse dahi KDV'sinin Mart ayı beyannamesine dahil edilmesi gerekir. Bu konuda karışıklığın önlenmesi ve fatura muhatabının Mart ayında KDV indirimi yapabilmesi için faturanın Mart tarihli olarak kesilmesi isabetli olur.

3. KONSİNYE İHRACAT:

3.1. Konsinye İhracatın Yapılış Şekli Ve Belgeleme Usulü:

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından çıkarılan KDV - 2009/125 sayılı uygulama tamiminde konsinye ihracatın tanımı ve nasıl yapıldığı şöyle açıklanmıştır:

" 06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "ihracat Yönetmeliği"nin 4/h maddesinde konsinye ihracat; Kesin satışı daha sonra yapılmak üzere yurt dışındaki alıcılara, komisyonculara ihracatçının yurt dışındaki şube veya temsilciliklerine mal gönderilmesi olarak tanımlanmıştır.

Aynı Yönetmeliğin 9. maddesinde konsinye ihracatla ilgili aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir:

(1) Konsinye ihracat başvuruları ilgili İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine yapılır.

(2) Madde ve/veya ülke politikası açısından Müsteşarlıkça getirilebilecek düzenlemeler kapsamındaki mallarla ilgili konsinye ihrac talepleri; Müsteşarlığın görüşü alındıktan sonra, bunun dışında kalan mallara ilişkin talepler ise doğrudan İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince sonuçlandırılır.

(3) İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince konsinye ihracat meşruhatı düşülerek onaylanmış gümrük beyannamelerinin otuz gün içinde gümrük idarelerine sunulması gerekir.

(4) İhracatçılar, konsinye olarak gönderilen malların kesin satışının yapılmasından sonraki otuz gün içinde durumu, kendileri tarafından düzenlenmiş kesin satış faturası veya örneği ve gerekli diğer belgeler ile birlikte izni veren İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine ve aracı bankaya bildirir.

(5) İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği, verdikleri konsinye ihrac izinlerine ait bilgileri, malın kesin satışının kendilerine bildirilmesinden itibaren beş gün içinde aracı bankaya bildirir.

(6) Konsinye olarak gönderilen malın ihrac tarihinden itibaren bir yıl içinde kesin satışının yapılması gerekir. Bu süre, haklı ve zorunlu nedenlere istinaden müracaat edilmesi hâlinde, izni veren İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince iki yıl daha uzatılabilir.

(7) Süresi içinde satışı yapılan malın bedelinin kambiyo mevzuatı, satılmaması hâlinde ise malın gümrük mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi gerekir."

173 no.lu VUK Genel Tebliğinde uluslararası taşımacılıkta kullanılan hamile senedi, konşimento, gibi belgelerin ve gümrük giriş çıkışlarında nakil vasıtalarındaki malların mevcudu tespit edilip mühürlendikten sonra Gümrük İdarelerince verilen resmi belgelerin de sevk irsaliyesi olarak kabul edileceği belirlenmiştir. Satışın ihracat şeklinde gerçekleşmesi durumunda, ihracatçı birliği tarafından konsinye ihracat şerhi düşülerek onaylanan gümrük beyannamesi sevk irsaliyesi olarak kabul edilecektir. Konsinye olarak gerçekleştirilecek ihracat işlemine ilişkin kesin ihracat faturası ihrac

konusu malların konsinyi tarafından alıcıya teslimi ile birlikte düzenlenecek olmasına rağmen malın gönderilmesi aşamasında gümrük işlemleri için geçici bir ihracat faturası düzenlenecektir. Konsinye ihracatta gümrükten geçiş için düzenlenen bu geçici fatura, hasılat kaydına konu olmaz. Hasılat kaydı, kesin satış günü itibari ile kesin ihrac faturasındaki bedel üzerinden yapılır.

3.2. Konsinye İhracatta KDV İstisnası Ve KDV İadesi:

Yukarıda da belirtildiği üzere KDV Kanununun 10/d maddesine göre, konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda vergiyi doğuran olay malın alıcıya teslim edildiği tarihte meydana gelmekte, Kanunun 12'nci maddesine göre ise, bir teslimin ihracat sayılabilmesi için teslimin yurtdışındaki bir müşteriye yapılması ve teslim konusu malın Türkiye gümrük bölgesinden çıkması koşullarının bir arada bulunması gerekmektedir.

Bu iki madde birlikte değerlendirildiğinde, konsinye ihracatta KDV istisnasının, malın yurt dışındaki alıcısına teslim edildiği ayda uygulanacağı yani ihracatın bu tesliminin yapıldığı ay KDV beyannamesinde gösterileceği anlaşılmaktadır.

Maliye Bakanlığı verdiği çeşitli özelelerde, malın konsinye olarak yurt dışı edildiği sırada kesin alıcısı, satılıp satılamayacağı ve bedeli olmadığı için ihracat istisnasının alıcının belirlendiği ayda uygulanacağı yönünde görüş bildirmiştir.

Konsinye ihracat işlemleri ile ilgili KDV-2009/125 sayılı uygulama tamiminde de konsinye ihracatın ihracat ve gümrük mevzuatına uygun şekilde yapılması ve 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde sayılan belgelerin de ibrazı halinde ihracat istisnasından faydalanılması ve yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen vergilerin iadesinin mümkün olduğu açıklanmıştır.

84 Seri No.lu Tebliğe göre ibrazı gereken belgeler gümrük beyannamesi ve ihracat faturası olup, ihracat istisnasından yararlanabilmek için gümrük çıkışı esnasında düzenlenen geçici faturanın değil, konsinye tarafından satışın gerçekleştirildiği dönemde düzenlenen kesin ihracat faturasının ibrazı gereklidir. Bu faturada gümrük beyannamesine atıfta bulunulması gümrük beyannamesi ile satış faturasının irtibatlandırılması açısından faydalı olacaktır.

4. KONSİNYE SATIŞLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ:

Tekdüzen muhasebe sisteminde konsinye mallara ilişkin ayrı bir ana hesap yoktur. Bu nedenle konsinye olarak gönderilen mallar alt hesaplar açılarak takip edilmelidir.

ÖRNEK1:

- A firması (konsinyör)100 adet malı B firmasına (konsinyeye)15 Ocak 2010 tarihinde konsinye olarak göndermiştir.
- B firması malların tamamını 20 Mart 2010 tarihinde 150.000 TL + KDV bedelle satmış ve A firmasına bildirmiştir.
- A firması B firmasına 25 Mart tarihinde 100.000 + KDV tutarında fatura kesmiştir.

- Satışa konu olan malların A firmasına maliyetinin 75.000 TL olduğu varsayımıyla muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır:

A firmasının (konsinyörün) kayıtları

15 Ocak 2010

153	TİCARİ MALLAR	75.000
	01-Konsinye gönderilen mallar	
153	TİCARİ MALLAR	75.000

25 Mart 2010

120	ALICILAR	118.000
	01- Konsiye gönderilen mallar	
600	YURT İÇİ SATIŞLAR	100.000
391	HESAPLANAN KDV	18.000

25 Mart 2010

621	SATILAN MAL MALİYETİ	75.000
153	TİCARİ MALLAR	75.000
	01-Konsinye gönderilen mallar	

B firmasının (konsinyinin) kayıtları

15 OCAK 2010

900	NAZIM HESAPLAR	100 Adet
	01-Konsinye mallar	
900	NAZIM HESAPLAR	100 Adet
	01 A Firması	

20 Mart 2010

102	BANKA	177.000
600	YURT İÇİ SATIŞLAR	150
391	HESAPLANAN KDV	27.000

25 Mart 2010

153	TİCARİ MALLAR	100.000
191	İNDİRİLECEK KDV	18.000
320	SATICILAR	118.000
	01A Firması	

25 Mart 2010

621	SATILAN MAL MALİYETİ	100.000
153	TİCARİ MALLAR	100.000

25 Mart 2010

900	NAZIM HESAPLAR	100 Adet
	01 A Firması	
900	NAZIM HESAPLAR	100 Adet
	01-Konsinye mallar	

(Vergi Sorunları Dergisi'nin Nisan/2010 tarihli sayısından alınmıştır.)

2009 YILINA İLİŞKİN KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNDE YATIRIM İNDİRİMİNDEN YARARLANANLARIN YATIRIM İNDİRİMİ STOPAJI KARŞISINDAKİ DURUMU

Bilindiği gibi, yatırım indirimi uygulamasını 2008 yılı ile sınırlayan, Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nun Geçici 69'uncu maddesi hükmünün Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi üzerine yatırım indirimi yeniden uygulamaya girmiş bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı, iptal kararının 8.1.2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmesi nedeniyle yatırım indiriminin 2010 yılından başlayarak uygulanabileceği görüşündedir. Bu nedenle 2009 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde yatırım indiriminin uygulanabileceği özel bir bölüme yer verilmemiştir. Buna rağmen birçok mükellef 2009 yılı son dönem geçici vergi beyannamesi ile 2009 yılı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde yatırım indiriminden yararlanmıştır.

GVK'nun Geçici 69'uncu maddesinde, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplanan yatırım indirimi tutarlarının yine bu tarihte geçerli mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde indirim konusu yapılabileceği belirtildiğinden, GVK'nun mülga ek 1 ila 6'ncı maddeleri çerçevesinde teşvik belgeli yatırımlar dolayısıyla eski hükümlere göre yatırım indirimi uygulanan kazançlar üzerinden GVK'nun Geçici 61 'inci maddesine istinaden % 19,8 oranında gelir vergisi stopajı yapılması gerekmektedir.¹

Aşağıda 2009 yılına ilişkin olarak yatırım indiriminden yararlanmış bulunan mükelleflerin söz konusu stopaj karşısındaki durumu değişik alternatiflere göre değerlendirilmiştir.

1. İhtirazi Kayıta Bulunmaksızın Yatırım İndiriminden Yararlanan Mükelleflerin Durumu :

2009 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde yatırım indirimi istisnasının uygulanabileceği özel bir satır bulunmamasına rağmen "Diğer indirimler" satırını kullanmak suretiyle yatırım indiriminden yararlanan mükellefler, yararlandıkları indirim stopaja tabi eski rejimden kaynaklanmakta ise, GVK'nun Geçici 69 ve 61'inci maddeleri uyarınca % 19,8 oranında hesapladıkları gelir vergisi stopajını Nisan 2010 dönemine ilişkin muhtasar beyanname ile 23.05.2010 (söz konusu tarih resmi tatil

olduğundan 24.05.2010) tarihine kadar beyan etmek ve 26.05.2010 tarihine kadar ödemek zorundadırlar.

1 Bilindiği gibi, GVK'nun mülga 19'uncu maddesine istinaden yeni hükümlere göre, teşvik belgesi aranmaksızın yatırım indirimi uygulanan kazançlar, istisna uygulamasına bağlı olarak stopaja tabi değildir. Söz konusu kazançların dağıtımı esnasında genel hükümlere göre stopaj yapılmaktadır. Mükelleflerin öncelikle teşvik belgesiz, yani stopaja tabi olmayan yatırım indirimi tutarlarını uygulamaları mümkündür. Başka bir ifade ile indirimde öncelik stopajsız kaynağa verilebilir.

Bu mükellefler hakkında uyguladıkları yatırım indirimi nedeniyle vergi daireleri tarafından cezalı kurumlar vergisi tarh edilmesi söz konusu olabilir. Bu tarhiyatlara karşı dava açılması halinde, davanın kazanılma ihtimali son derece yüksektir. Ancak düşük de olsa, davanın aleyhe sonuçlanması nedeniyle kurumlar vergisinin ödenecek safhaya gelmesi söz konusu olabilir. Bu durumda, yatırım indirimi nedeniyle ödenen stopajın söz konusu kurumlar vergisine mahsubunun talep edilmesi mümkündür. Yatırım indirimi stopajı peşinen ödenmiş olduğu için, davanın kaybedilmesi halinde ödenmesi gereken kurumlar vergisinin bu stopaja isabet eden kısmına gecikme faizi uygulanmamalıdır.

2. İhtirazı Kayıta Bulunup Dava Açan Mükelleflerin Durumu :

2009 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde Maliye Bakanlığı'nın görüşüne uygun olarak yatırım indiriminden yararlanmayan, ancak beyannameyi bu açıdan ihtirazı kayıta verdikten sonra süresinde dava açan mükellefler, bu davanın olumlu sonuçlanması halinde tahakkuk ettirilen kurumlar vergisi terkin edileceğinden, ödemiş oldukları kurumlar vergisini geri alabileceklerdir. Buna karşılık yararlandıkları yatırım indirimi stopaja tabi ise, yatırım indirimi stopajını tahakkuk ettirmeleri gerekir. Söz konusu mükellefler isterlerse terkin edilen kurumlar vergisinin yatırım indirimi stopajına mahsubunu talep edebilirler. Bu aşamada tahakkuk ettirilecek stopajın gecikmiş olduğundan söz edilemez. Çünkü stopaj yargı kararı üzerine tahakkuk etmektedir.

Saygılarımızla.

(Denet Sirkülerinden alınmıştır.)

ANONİM ŞİRKETLER YMM VE SMMM'LERİ ÖZEL DENETÇİ OLARAK ATAYABİLİRLER Mİ?

Soner ALTAŞ
San.ve Tic. Bakanlığı
Müfettişi

I. Giriş :

TTK'nun 348'inci maddesi, anonim şirketlerde özel denetçilik müessesesini düzenlemektedir. Özel denetçi tayini, TTK ile anonim şirket genel kuruluna veya genel kurulca reddedilmesi halinde azlığa, belirli nususların incelenemesi için tanınmış olan bir haktır(1). Bu yönüyle, serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerin de, anonim şirketteki belirli hususları incelemek üzere "özel denetçi" olarak atanması mümkündür. Dolayısıyla, çalışmamızın konu-sunu, YMM ve SMMM'lerin anonim şirketlerdeki belirli hususları incelemek üzere özel denetçi olarak seçilmesi veya atanması hususu oluşturmaktadır.

II. TTK'na Göre Özel Denetçinin Seçimi ve Atanması:

TTK'nun 348'inci maddesinde;

"Umumi heyet bazı muayyen hususların tetkik ve teftişi için lüzumu halinde hususi murakıp seçebilir.

Umumi heyetin toplantı vaktinden itibaren en az altı ay önceden beri esas sermayenin en az onda birine muadil paylara sahip oldukları sabit olan pay sahipleri; son iki yıl içinde şirketin kuruluşuna veya idare muamelelerine müteallik bir suiistimalin vukubulduğunu veya kanun yahut esas mukavele hükümlerine önemli bir surette aykırı hareket edildiğini iddia ettikleri takdirde, bunları veya bilançonun gerçekliğini tahkik için hususi murakıplar tayinini umumi heyetten isteyebilirler. Bu talep reddolunduğu takdirde lüzumlu masrafları peşin ödemek, dava neticesine kadar merhun kalmak üzere sahip oldukları pay senetlerini muteber bir bankaya tevdi etmek şartıyla mahkemeye müracaat hakkını haizdirler.

Bu talebin mahkemece kabul edilebilmesi için iddia olunan hususlar hakkında kafi delil ve emare gösterilmesi lazımdır. Mahkemece talep reddolunduğu veya, tahkikat neticelerine göre iddia varit görülmediği takdirde kötü niyetle hareket ettiği ispat edilen pay sahipleri, şirketin bu yüzden gördüğü zarardan dolayı müteselsilen mesuldürler.

Hususi murakıp tayini talebi mahkemece reddolunur ve murakıpların verecekleri rapora göre bu talebin haklı sebebe dayanmadığı anlaşılırsa, kötü niyetle hareket ettikleri ispat edilen pay sahipleri, şirketin bu yüzden gördüğü zarardan müteselsilen mesuldürler. "

hükmüne yer verilmiştir.

(*) Bu çalışmada belirtilen görüşler yazarına ait olup, çalıştığı kurumu bağlamaz.

(1) Özel denetçi isteme hakkı, kapalı anonim şirketlerde, şirket esas sermayesinin en az onda birini temsil eden payların sahipleri, halka açık anonim ortaklıklarda ise, ödenmiş sermayenin en az yirmide birini temsil eden payların sahipleri kullanabilecektir. (SPK, m.111/f.8).

Madde metninden de anlaşılacağı üzere, özel denetçi seçme yetkisi, kural olarak şirket genel kuruluna tanınmıştır. Dolayısıyla, anonim şirket genel kurulunun, belirli birtakım hususların incelenmesi ve denetlenmesi amacıyla "özel denetçi" seçmesi mümkündür. Özel denetçi seçimine dair genel kurul kararı, mevcut oyların çoğunluğu ile alınır.

Genel kurulca kabul edilmemesi yahut gündemde bulunmaması durumunda ise, genel kurul toplantısından en az altı ay öncesinden beri şirket sermayesinin en az onda birine sahip olan pay sahipleri, özel denetçi atanmasını genel kuruldan isteyebilirler (TTK, m.438/f.2). Bu talebin genel kurulca reddedilmesi durumunda, azlık, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki ticari davalara bakmakla görevli mahkemeye müracaat ederek özel denetçi tayin ettirebilir. Buna karşılık, TTK, özel denetçi talebinin azlıktan gelmiş olması durumunda, denetim istenecek süreye tahdit getirmiştir. Dolayısıyla, azlık tarafından dile getirilen özel denetçi talebinin, son iki yıl içinde şirketin kuruluşuna veya idare işlerine ilişkin bir suistimalin gerçekleştirildiği yahut kanun veya ana sözleşme hükümlerine önemli bir surette aykırı hareket edildiği iddiasını veya bilançonun gerçekliğini tahkik talebini içermesi gerekir. Dolayısıyla, şirketin söz konusu süre içerisinde gerçekleşen işlemleri, kararları, finansal durumu veya yöneticilerin şirkete verdikleri kayıp ve zararlar, özel denetçi talebine konu olabilecektir.

Gene, azlığın, özel denetçi tayini konusunu mahkemeye taşıyabilmesi için, gerekli masrafları peşin olarak ödemesi ve dava sonucuna kadar pay senetlerini bir bankaya teminat olarak tevdi etmesi gerek-

mektedir. **(TTK, m.438/f.2)**. En önemlisi de, mahkemeye müracaat durumunda, azlığın, iddia olunan hususlar hakkında yeterli delil ve emare göstermesi gerekir **(TTK, m.438/f.2)**.

Örneğin; "şirketin giderlerine ilişkin ödemeler ile yasal defterlere işlenen kayıtlar arasında fark olması, şirketin mali durumunun bozulmuş olmasına karşın bilançonun bu durumu yansıtmaması, yönetim kurulu üyesi olan pay sahiplerinin sermaye taahhüt borçlarını ödememelerine karşılık yasal defter kayıtlarında ödeme yapılmış gibi gösterilmesi, şirkete kesilen vergi cezasında yönetim kurulunun kusurunun olması" gibi hususların, bunların varlığını gösterir birtakım delillerle de desteklenmesi durumunda, özel denetçi atanmasına konu olabileceği düşünülmektedir.

III. YMM ve SMMM'lerin Özel Denetçi Olarak Görevlendirilmesi:

Yukarıda yer verilen bilgiler ışığında, serbest muhasebeci mali müşavirlerin ve yeminli mali müşavirlerin, anonim şirketlerin belirli iş ve işlemlerini özellikle, bilanço, muhasebe kayıtları ve vergi mevzuatına ilişkin ihtilafları incelemek üzere görevlendirilmesi mümkündür. Bu görevlendirme, doğrudan anonim şirket genel kurulunca alınacak karar üzerine olabileceği gibi, genel kurulca reddedilmesi durumunda azlığın konuyu yargıya taşıması üzerine mahkeme tarafından da emrolunabilir. Genel kurulca seçilmesi, durumunda, SMMM ve YMM'ler, genel kurul tarafından karara bağlanan hususları inceleyecektir. TTK, bu konuda herhangi bir süre sınırlaması öngörmemiştir. Bu manada, genel kurul, iki yılı geçmiş olan dönemlere ait hususların da özel denetçi tarafından tetkikini karara bağlayabilecektir. YMM ve SMMM'lerin, azlığın talebine binaen, mahkeme tarafından atanmaları durumunda ise, incelemelerine konu hususların son iki yıl içinde gerçekleşmiş olması gözetilecektir.

Bununla birlikte, ister genel kurul tarafından seçilmiş, ister ise mahkeme tarafından atanmış olsun, özel denetçi sıfatıyla, YMM ve SMMM'lerin, sadece, kendilerinin seçilme ve atanmalarına sebep olan hususları incelemekle yetinmesi gerekmektedir. Bunun haricinde bir hususu inceleme yetkileri bulunmamaktadır. Şayet inceleyip raporlarına yazmış iseler, fazladan incelenen bu hususlar dikkate alınmaz, yok sayılırlar.

IV. Özet ve Sonuç :

Türk Ticaret Kanununa göre, anonim şirket genel kurulunun, belirli birtakım hususların incelenmesi ve denetlenmesi amacıyla "özel denetçi" seçmesi mümkündür. Gene, genel kurul tarafından reddedilmesi durumunda, genel kurul toplantısından en az altı ay öncesinden beri şirket sermayesinin en az onda birine sahip olan pay sahipleri, özel denetçi atanmasını genel kuruldan isteyebilirler. Bu talebin genel kurulca reddedilmesi durumunda, azlık, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki ticari davalara bakmakla görevli mahkemeye müracaat ederek özel denetçi tayin ettirebilir. Ancak, azlık tarafından öne sürülen özel denetçi atanması talebinin mahkemece kabul edilebilmesi için, iddia olunan hususlar hakkında yeterli delil ve emare gösterilmesi gerekmektedir. Özel denetçinin doğrudan genel kurul tarafından seçilmesi durumunda ise, delil ve emare gösterilmesi gerekmemektedir.

Bu yönüyle, serbest muhasebeci mali müşavirlerin ve yeminli mali müşavirlerin, anonim şirketlerin özellikle, bilanço, muhasebe kayıtları ve vergi mevzuatına ilişkin belirli iş ve işlemlerini incelemek üzere görevlendirilmesi mümkündür. Bu görevlendirme, doğrudan anonim şirket genel kurulunca alınacak karar üzerine olabileceği gibi, genel kurulca reddedilmesi durumunda azlığın konuyu yargıya taşıması üzerine mahkeme tarafından da emrolunabilir. Özel denetçi olarak atanan YMM ve SMMM'ler, sadece, kendilerinin seçilme ve atanmalarına sebep olan belirli hususları incelemekle yetkilidirler.

(2) TTK'nun 372'nci maddesi gereği, şirket genel kurulu, şirket,sermaye sinin en az dörtte birini temsil eden pay sahiplerinin huzuruyla toplanacaktır, ilk toplantıda bu çoğunluk sağlanamadığı takdirde, pay sahipleri tekrar toplantıya davet edilirler, ikinci toplantıda hazır bulunan pay sahipleri, temsil ettikleri sermayenin miktarı ne olursa olsun, müzakere yapmaya ve karar vermeye yetkilidirler(TTK, m.372). Kararlar ise, mevcut oyların çoğunluğu ile verilir(TTK, m.378).

(Maliye Postası Dergisinin 2010/Mayıs sayısından alınmıştır.)

MALİ VE DİSİPLİN SORUMLULUĞU UYGULAMASI ÜZERİNE DEĞERLENDİRMELER

Ayşe Tuba İNCEÖZ
Stj. Gelirler Kontrolörü

Bilindiği üzere Türkiye Cumhuriyeti'nin sosyal devlet olma niteliği Anayasa'nın 5'inci maddesiyle güvence altına alınmıştır ve bu durum devlete toplumsal hayatta pek çok işlev ve görevler yüklemektedir. Devletin bu işlev ve görevleri yerine getirmek için sahip olduğu en önemli finansal kaynağı vergiler olduğundan vergilerin tüm mükelleflerden ve zamanında toplanabilmesi büyük önem taşımaktadır. Ne var ki bunu bizdeki gibi beyan esasına dayalı bir vergi sisteminde gerçekleştirmek etkin bir vergi denetimi olmadan mümkün değildir. Bir diğer ifadeyle mükelleflerin beyan ettikleri vergilerin doğruluğunun mutlaka etkin bir denetim mekanizmasıyla araştırılması gerekmektedir. Devletin kamu denetçileri aracılığıyla gerçekleştirdiği vergi denetim oranı ise ne yazık ki yüzde 2'nin altında kalmaktadır. İşte bu yüzden 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'yla getirilen Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) kurumu ile vergi idaresinin vergi denetimi konusundaki yükü hafifletilmek istenmiştir. Kanunun gerekçesine bakıldığında ayrıca Türk vergi unsurunun gelişmesinin sağlanması, vergi kanunlarının uygulanmasından doğacak uyuşmazlıkların en aza indirilmesi gibi amaçların da güdüldüğü anlaşılmaktadır. Bu bağlamda 3568 sayılı kanunla yeminli mali müşavirlere önemli ödevler getirilmiş ve bu ödevlerin kapsam ve niteliği daha sonraki düzenlemelerle giderek artırılmıştır.

Müşavirlerce yapılan hizmetin arz ettiği önemin doğal bir sonucu olarak yine ilgili düzenlemelerde YMM'lerle ilgili sorumluluk hükümleri yer almaktadır ki yazının içeriğini de büyük ölçüde bu sorumluluk, bu sorumluluğun yol açtığı tartışmalar ve söz konusu tartışmalara ilişkin değerlendirmeler oluşturacaktır. Fakat sorumluluk konusuna geçmeden önce yeminli mali müşavirlik kurumunun yasal zemininin, kendilerine kanunlarla verilen yetki ve ödevlerin, dolayısıyla sundukları denetim hizmetinin gerek devlet gerekse diğer aktörler bakımından taşıdığı önemin anlaşılmasını sağlamak adına mesleğin yasal çerçevesi, mesleğin konusu, mesleğe yüklenen ödevler ve bu ödevlerin niteliği hakkında bazı - açıklamalarda bulunulacaktır.

II.Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğine İlişkin Yasal Çerçeve ve Mesleğin Konusu

Ülkemizde uzun yıllar yasal bir çerçevede yürütülmemiş olan yeminli mali müşavirlik mesleği 13.06.1989 tarihinde 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle yasal zemine kavuşmuştur. Buna göre yeminli mali müşavirlerin ilk çalışma alanı Kanun'un 2/A-b, 2/A-c ve 2/B bentlerinde belirtilen konulardır. Kısaca 3568 sayılı kanunda YMM'lik mesleğinin kapsamı şu şekilde belirlenmiştir:

- a) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak
- b) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.
- c) 3568 sayılı kanunun 12'nci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmak.

Yukarıda sözü edilen yönetmelik 3568 sayılı kanunun 12'inci maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usuller ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" olup, YMM'lerin görev ve yetkilerini daha ayrıntılı belirlemiştir. Kanun ve yönetmeliğin getirdiği düzenlemeler ışığında YMM'lik meslek mensuplarının üç asli görevi olduğunu söylemek mümkündür. Bunlar uygunluk denetimi, danışmanlık ve tasdik işlemidir.

Bu sayılan işlerden ilk ikisini hem YMM hem de serbest muhasebeci mali müşavirler yapabiliyorken, tasdik işlerini sadece

YMM'ler yapabilmektedir. YMM'leri aynı zamanda vergisel sorumluluk bakımından da diğer meslek mensuplarından ayıran en temel fark söz konusu meslek grubunun tasdik ödevi ile yükümlendirilmiş olmasıdır. Bu nedenle tasdik ödevinin amacı ve niteliği bakımından biraz daha detaylı olarak irdelenmesi gerekmektedir.

III. Tasdik, Tasdikin Amacı ve Mesleğe Kazandırdığı Nitelik

Tasdik, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM'lerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır.

Tasdik işleminde:

- Gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tabloların yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun yararlanımına sunmak, " Gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan istemlerin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak,
- Vergi iadesi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmak amaçlanmıştır. 3568 sayılı kanunun 12'inci maddesine göre YMM'ler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu olmaktadır ve kamu kurum ve kuruluşlarına sundukları tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş belge kabul edilmektedir.

Görüldüğü üzere tasdik kurumunun Vergi Usul Kanunu (VUK) mükerrer 227'nci maddede düzenlenen beyanname imzalama faaliyetinden farklı olduğu açıktır. Beyanname imzalama sürecinden anlaşılan uygunluk denetimi, yeminle mali müşavirlere getirilen yükümlülük beyanname ve mali tabloların doğruluğunun tasdikidir. VUK'un 134'üncü maddesinde vergi incelemesinin amacı da "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak" olarak belirtildiğinden 12'nci maddedeki bu hükümlerin tasdik kurumunu hukuki açıdan vergi incelemesi kurumuna benzettiği görülmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi de bir kararıyla YMM'leri kamu görevlisi saymıştır.(1) İşte bu nedenle YMM'lere ağır vergisel sorumluluklar yüklenmiştir. Bu bağlamda YMM'ler;

-Kullandığı yetkiler bakımında kamu görevlisidirler.

-İfa ettikleri hizmet kamu hizmetidir.

-Bu hizmet kamu yararına dayanmaktadır.

-Bu hizmetin görülmesinde kural olarak arama yapma yetkisi dışında vergi inceleme elemanlarının sahip oldukları yetkileri haizdirler.

Bu faaliyeti icra esnasında meslek mensuplarının gerek cari denetim yaparak (varsa) saptanan hataları zamanında düzeltirebilmeleri ya da idareye raporlamaları, gerekse mükellef ve çalışılan sektöre dair güncel bilgiler ile geniş kadroları kullanabilmeleri, beklenen kamusal faydanın gerçekleşmesi açısından potansiyel fırsatlar da sunmaktadır.

Yazımızın geri kalan bölümlerinde bu sorumluluk ve sonuçlarından bazıları irdelenecektir.

(1) Bkz. AYM. Kararı, 19/3/1987 tarih, E:1986/5, K:1987/7a

IV. Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu

YMM'lerin mali sorumluluğunun mevzuatımızda dağınık bir yapıda düzenlendiği görülmektedir. Doğruluk ve uygunluk denetimi için 3568 sayılı Kanun'da ve Vergi Usul Kanunu'nda ayrı ayrı hükümler bulunmakta olup; ayrıca bu sorumluluğun kapsamını düzenleyen yönetmelik ve tebliğler de çıkartılmıştır.

YMM'lerin doğruluk denetimi yani tasdik ödeviyle ilgili temel düzenleme 3568 sayılı kanun'un 12'nci maddesinin dördüncü fıkrasıdır. Buna göre: "Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müsetesilsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler." Ayrıca, söz konusu 12'nci madde uyarınca 02.01.1990 tarihli ve 20390 sayılı resmi gazetede "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" yayımlanmıştır. Bu yönetmeliğin 20'nci maddesinde ise YMM'lerin sorumluluğu: "Yeminli mali müşavirler inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu'nun tam teselsül hükümleri uygulanır" şeklinde düzenlenmiştir.

Benzer bir düzenleme de "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" in 41'inci maddesinde yapılmıştır. Buna göre YMM'ler kanunlar, yönetmelikler ve tebliğlere göre yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellef ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Vergi idaresinin bu düzenlemedeki amacı alacağını daha rahat tahsil etmek ve meslek mensuplarının yaptığı işte daha dikkatli olmalarını sağlamaktır.

YMM'lerin uygunluk denetimine ilişkin sorumluluğuyla ilgili düzenleme ise 4008 sayılı Kanun ile VUK'a eklenen Mükerrer 277'nci maddede yapılmıştır. Bu madde kapsamında beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları

beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkacak vergi ziyama bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

Mükerrer 227'nci maddede ayrıca Maliye Bakanlığı, vergi beyannamelerinin 3568 sayılı kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından imzalanması mecburiyetini getirmeye; bu zorunluluğu beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya ve vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığı'nca belirlenen koşullara uygun olarak YMM'lerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi koşuluna bağlamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye istinaden çıkarılan farklı genel tebliğler ile de YMM'lerin sorumluluk alanına giren işlemlerin sayısı artırılmıştır.

Bu noktada belirtmek gerekir ki YMM'lerin sorumluluğu ziyaa uğratılan vergi ve bunlarla ilgili cezalarla sınırlı değil mevcuttur.

V. Yeminli Mali Müşavirlerin Disiplin Sorumluluğu

Disiplin yaptırımları idari yaptırımların bir türünü oluşturmaktadır. Tasdik ödeviyle ilgili YMM'lere 3568 sayılı yasada çeşitli disiplin yaptırımları öngörülmektedir. Kanununun 48'inci maddesinde "Disiplin Cezaları" başlığı altında yapılan düzenlemelere göre, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevini yapmayan veya kusurlu olarak yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan YMM'ler hakkında, muhasebecilik ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliği ve ağırlık derecesine göre çeşitli disiplin cezaları verilmektedir. Bunlardan uyarma ve kınama cezaları tıpkı 657 sayılı kanunda kamu görevlileri için öngörülen uygulamaya benzemektedir. Tasdik yetkisiyle ilişkili disiplin cezaları ise "geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma" ve "yeminli sıfatını kaldırma" cezalarıdır.

Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ise ilk defa tasdik yetkilerini gerçeğe aykırı olarak kullandıkları Maliye Bakanlığı'nca tespit edilen ve rapora bağlanan YMM'ler hakkında uygulanır. Bu ihlalin içeriği yasada tam olarak belirlenmemiş olmakla birlikte konuyla ilgili olarak TÜRMOB tarafından, 31.10.2000 tarih ve 24216 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulan "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği"nde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Buna göre YMM'lerce

tasdike ilişkin yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurullarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davranılması veya tasdik yetkisinin kasten gerçeğe aykırı olarak kullanılması, bu disiplin cezası açısından idari ihlali oluşturmaktadır. Dolayısıyla YMM'lerin bu suçu işleyebilmesi için tasdik yetkisini bilerek ve isteyerek yani kasten gerçeğe aykırı kullanması gereklidir.(2) Burada idari ihlali saptama yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir, fakat idari yaptırıma ilgili disiplin kurulu karar verecektir. Aynı şekilde bu disiplin suçunun yaptırımı olan söz konusu cezanın süresi de kanunda belirtilmemiş olup, Disiplin Yönetmeliği'nde düzenlenmiştir. Bu durum yani sürenin kanunda değil de yönetmelikle belirlenmiş olması cezaların yasallığı ilkesine aykırılık teşkil etmesi gerekçesiyle eleştirilmektedir.

Daha önce belirtildiği gibi, tasdik ödeviyle ilgili olarak yasada düzenlenen bir diğer disiplin yaptırımı ise "yeminli sıfatını kaldırma" cezasıdır. 3568 sayılı Kanun'un 48/5'inci maddesi uyarınca bu ceza, tasdik yetkisinin gerçeğe aykırı kullanılması fiilinin tekrür ettiği mahkeme kararıyla da kesinleşmesi halinde, idari ihlali işleyen YMM'ye verilir. Dolayısıyla YMM tasdik yetkisini kullanamayacak ancak 2'nci maddede belirtilen diğer işleri yapacaktır.

VI. Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğu Hakkında Bazı Sorunsal Konularda Değerlendirmeler Vergilerin Yasallığı ve Ceza Sorumluluğu'nun Şahsiliği İlkeleri

Bilindiği üzere Anayasa'nın Vergi Ödevleri başlıklı 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm yalnızca vergi alacağının öğelerinin kanunla konulmasını değil, vergiden doğan ödev ve usul ilişkilerinin de kanunla düzenlenmesini gerektirir. İşte kamu alacağının tahsili için kimi yasal düzenlemeler yapılmış ve yasal sorumluluklar getirilmiştir. Yeminli mali müşavirler için getirilen mütessesil sorumluluk da 3568 sayılı Kanun ile VUK hükümlerinden doğmaktadır. Kanun koyucunun, vergi hukuku alanında yetkisini kullanırken Anayasa'nın temel ilkelerine ve vergi ile ilgili kurallarına bağlı kalmak koşuluyla kamu gelirlerinin doğru, etkin ve verimli biçimde nasıl ve hangi yöntemlerle sağlayacağı hususunda takdir yetkisinin bulunması (3) nedeniyle yasal düzenlemelerle getirilen bu sorumluluğun, vergilerin yasallığı ilkesi ile çelişmesi söz konusu değildir. Zira Anayasa Mahkemesi de kanun koyucu tarafından yürütmeye bırakılan düzenleme alanını, vergilendirme ile ilgili temel kurullar olarak değil,

yasaca belirlenen sorumluluğun uygulanmasına ait teknik düzenlemeler ve ayrıntılar olarak yorumlamış, dolayısıyla vergilerin yasallığı ilkesine aykırı bulmamıştır.(4)

Benzer şekilde süregelen bir tartışma konusu da yeminli mali müşavirlere getirilmiş olan müteselsil sorumluluğun Anayasa'nın 38'inci maddesinde "ceza sorumluluğu şahsidir" şeklinde ifadesini bulan cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık teşkil ettiğidir. Bu konuda Anayasa Mahkemesi'nin bakış açısını anlayabilmek adına, yine benzer şekilde müteselsil sorumluluk düzenleyen bir madde hükmünün Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne açılan iptal davası neticesinde verilen karara bakmakta fayda vardır. VUK'un 11'inci maddesine eklenen "mal satımı ve ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu görevin yerine getirilmesinden "müteselsilen sorumlu" oldukları hükmünü getiren fıkranın, Anayasa'nın

■ 38'inci maddesinin "Ceza sorumluluğu şahsidir" diyen 6'ncı fıkrasına,

■ "Ceza ve ceza yerine geçen tedbirler ancak kanunla konur" diyen 3'üncü fıkrasına,

(2) CANYAŞ, Oytun "Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu", Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ağustos 2006, s.145

(3) Anayasa Mahkemesi'nin 18.07.1994 tarih ve E:1994/46, K:1994/57 sayılı kararı

(4) SÖNMEZ, Erdal- AYZAZ, Garip: Vergi Yargısı; Oluş Yayıncılık, Ankara, Şubat 1999, s.73

■ Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'nindir. Bu yetki devredilemez" diyen 7'nci maddesine

Aykırılığı iddiasıyla bu fıkranın iptali istemiyle açılan davada Anayasa Mahkemesi şu kararı vermiştir:

"...Bu iddiaların özünü oluşturan ana fikir, müteselsil sorumluluğun bir "ceza" olduğu düşüncesidir. Müteselsil sorumluluk bir ceza olarak kabul edilince; hem cezaların şahsiliği ve hem de cezaların kanuniliği ilkesi, bu iki fıkrada öngörülen düzenleme ile ihlal edilmiş olacaktır. Bunun için söz konusu iddianın yerinde olup olmadığını araştırmaya, her şeyden önce kanun koyucunun bu fıkraları getirmekteki amacını tespitle başlamak gerekir....ilk başta hakkaniyet ve genel hukuk ilkelerine aykırı görünmekte ise de, vergi sisteminin verimli, etkin ve adaletli bir biçimde işlemesini sağlamak için bu tür bir "otokontrol" mekanizmasının getirilmesi kanun koyucu tarafından gerekli görülmüştür..."(5)

Bu nedenlerle müteselsil sorumluluğun bir ceza olarak nitelendirilmesi görüşü yerinde değildir. Zira kanun koyucu bir ceza uygulamayı değil vergi tahsilatını güvence altına alacak bir otokontrol mekanizmasını çalıştırmayı amaçlamıştır ve Anayasa Mahkemesi de kanun koyucunun amacının ön plana çıkarılarak yorumlanması görüşünü benimsemiştir.

Sorumluluğun Başlangıcı

YMM'lerin tasdik işlemlerinden kaynaklanan vergi, vergi ziyaı ve cezalardan dolayı müşterek ve müteselsil sorumluluğu nedeniyle hakkında yapılacak takibatın, tarhiyat aşamasında mı yoksa tahsil aşamasında mı başlayacağı konusunda uygulamada tereddütler ortaya çıkmıştır. 3568 sayılı kanunda takibin usulü belirtilmemiş olsa da Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan "18 sıra no.lu SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği'nde konuya ilişkin bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporuyla tespit edilen YMM'ler nezdinde yapılacak takibatın, vergi ve ceza tahakkukunun başlatılacağı; vergi dairelerince yapılacak olan takibatın, tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla tebliğin bu hükmü uygulandığında ziya uğratılan vergi ve cezaların miktarı ve mahiyeti kesinleşmeden YMM'den istenmesi mümkün değildir.

Öte yandan bu durum bazı çevrelerce YMM'lerin savunma hakkını kısıtladığı gerekçesiyle eleştirilmekte ve takibatın tarhiyat aşamasında başlatılması gerektiği görüşü savunulmaktadır. Oysa YMM, verdiği müşavirlik hizmetinden doğacak olan sorumluluğu nedeniyle hiçbir kanunda verginin mükellefi ya da sorumlusu olarak gösterilmemiştir. Bu nedenle verginin kanuniliği ilkesinin bir gereği olarak YMM adına bir tarhiyat yapılması söz konusu olamaz. (6) Nitekim Maliye Bakanlığı 1996/1 sıra no.lu İç Genelge ile sorumluluğa ilişkin takibatın ancak vergi ve cezanın tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacağı, daha önce YMM'ler adına yapılmış bulunan mevcut tarhiyatların terkin edilmesi gerektiğini teşkilata duyurmuştur.

(5) Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.1987 tarih ve E:1996/5, K:1987/7 sayılı kararı

(6) ERKAN, Fikret "Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumlulukları ve Buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi", ANKARA YMM Odası, Ankara, Nisan 2004, s.110

Danıştay'ın konuya ilişkin idarenin duruşunu destekleyen kararları da olmasına rağmen, aksi görüş içeren kararları müstekar hale gelmiştir. Aksi görüş içeren Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 19.12.1994 tarih ve E:1993/5656, K.1994/6112 sayılı ve Üçüncü Dairesinin 30.03.2000 tarih ve E:1999/2771, K.2000/1147 sayılı Kararlarında: "...yeminli mali müşavirler için getirilen sorumluluk...vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğu temin amacına yöneliktir. 3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinin dördüncü fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan "mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen" sorumlu olacakları belirtildiğinden, mükellefle birlikte ve aynı usullere göre takibi gerekeceği anlaşılmaktadır. Yeminli mali müşavir, tasdikin doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi ve bunun cezasından "mükellefle birlikte" sorumlu tutulduğundan, bu sorumluluğunun ancak vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söylemek mümkün değildir. Kanun koyucu bu amaçta olsaydı maddeye "mükellefin varlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi ve cezalar yönünden" sorumluluğa işaret eden bir ibareye yer verirdi" denilmiştir.

Gerçekten de, ancak verginin tarihinden itibaren takip edilmeleri halinde YMM'lere yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma haklarını kullanmaları olanağı sağlanmış olacaktır. Her ne kadar tahsil aşamasında takip edilmeleri halinde de YMM'lerin ödeme emrine karşı dava açma hakları bulunsa da, 6183 sayılı Kanun gereği ödeme emirlerine karşı ileri sürüle-bilecek iddiaların ve dava açma süresinin çok sınırlı olması, meslek mensuplarının savunma haklarının büyük ölçüde ellerinden alınması anlamına gelecektir. Örneğin mükellefin uzlaşmaya gitmesi, dava açmaması ya da açtığı davayı gerektiği gibi izlememesi halinde YMM'nin tarhiyat ile ilişkili şahsi def'ilerini ileri sürebilme olanağı kalmamakta, dolayısıyla müşavir tamamen savunmasız bırakılmaktadır.(7) Bu durum ise Anayasanın 36'ncı maddesinde öngörülen savunma hakkının ihlal edilmesi dolayısıyla hukuk devleti ilkesinin esaslarına aykırılık teşkil edecektir.

(7) YILMAZ, H.Gül "Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumlulukları ve buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi", ANKARA YMM Odası, Ankara, Nisan 2004, s.84

Konuyla ilgili yargı kararlarında bile çatışmanın olması konunun yasa koyucu tarafından değerlendirilmesini gerektiren hukuki bir sorunla karşı

karşıya kalındığını göstermektedir. Sorunun çözümü için 3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesine sorumluluğun başlangıcına ilişkin bir ilave yapılabilir. Ne var ki yakın gelecekte böyle bir düzenlemenin yapılmasının söz konusu olmadığı "Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ Taslağı"nda yapılan düzenlemeden anlaşılmaktadır. Şöyle ki bu tebliğ taslağında da müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporları ile tespit edilen meslek mensupları hakkında yapılacak takibatın, tarh edilen vergi ve kesilen cezanın tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacağı ve tahakkuku kesinleşen vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacağı belirtilmiştir. Bu bağlamda, tebliğ taslağında meslek mensuplarının savunma haklarını iyileştirme yönünde yorumlanabilecek tek husus, tebliğ taslağının V/A bölümünde de belirtildiği üzere denetim elemanlarına, vergi incelemesi sırasında bulunan matrah farkı ile meslek mensubunun sorumluluğu arasındaki ilişkiyi raporunda net bir şekilde ortaya koyma ve bunu yaparken ilgili meslek mensubunun bilgisine de başvurma yükümlülüğü getirilmesidir. Böylece yeminli mali müşavirler inceleme sürecine müdahil olabilecek ve şahsi def'ilerini öne sürebilmek için bir fırsat elde edeceklerdir. Yalnız bu noktada hemen belirtilmelidir ki bu konu daha önce "4 Sıra No.lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Tebliğ" ile de düzenlenmiş olmakla birlikte, denetim elemanına getirilen bilgiye başvurma yükümlülüğünün yeminli mali müşavirler dışındaki meslek mensupları için ve münhasıran beyannamelerin imzalanması ile ilgili olarak vergi ziyayı tespit edilen vergi incelemelerinde geçerli olduğu öne sürülmektedir. Dolayısıyla bu hassasiyeti tüm meslek mensupları için ve her türlü vergi incelemesinde gösterme inisiyatifi denetim elemanına aittir.

Sorumluluğun Ağırlığı ve Tespitindeki Ölçütler

Meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluğuyla ilgili eleştirilen hususlardan biri de bunun çok ağır bir sorumluluk olduğuna yönelik yapılmaktadır. Gerçekten de özellikle YMM'lere 3568 sayılı Kanun'un 12/4'üncü fıkrasıyla yüklenmiş olan sorumluluğun doğruluk denetiminden kaynaklanıyor olması durumu daha da ağırlaştırmaktadır. Zira sorumluluğun kriteri tam olarak konulabilmiş değildir. Örneğin bir vergi incelemesi neticesinde ortaya vergi ziyayı çıktığında mükellefin söz konusu işlemi tasdik eden YMM hakkında müteselsil sorumluluk uygulamasına gidilmektedir. Peki YMM mesleki standartlara uygun şekilde gerekli özeni göstermiş fakat buna rağmen mükellefin bazı kasıtlı ve kolayca anlaşılamayan hile ve hatalarını ortaya çıkaramamışsa ne olacaktır?

Mevcut düzenlemeler bu konuda herhangi bir çözüm sunmamaktadır. Bu nedenle YMM'lerin sorumluluklarının saptanmasında mesleki standartlara uygun şekilde, gerekli mesleki özen gösterilerek denetimin yapıp yapılmadığının tespiti ön plana çıkmalı ve YMM'ler tasdik işlemleri sırasında kasıt ve ihmalleri sonucu bir zarara sebebiyet vermişlerse bundan sorumlu tutulmalıdır.(8) Örneğin vergi uygulamaları ve literatürdeki tartışmaların sınırının gösterilmesi bağlamında, Danıştay 4. Dairesi'nin 29.11.2005 tarih ve E:2005/1293, K:2005/2286 Sayılı Kararı ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 21.03.2008 tarih ve E:2007/319, K: 2008/212 Sayılı Kararı karşılaştırmalı olarak incelendiğinde dahi, tasdik sorumluluğunun çerçevesinin ne kadar farklı biçimde çizilebileceğine dair yeterli fikir vermektedir. Özetle, konuyla ilgili yasal düzenleme yapılmasına gereksinim vardır.

(8) GÜNDOĞDU, Burhan "SM,SMMM ve YMM'lerin Mesleki Sorumlulukları" TÜRMOB Yayınları-273,2005-10 sayılı sirküler rapor, Ankara 2005, s.70

Hemen bu noktada belirtilmelidir ki, YMM'lerin iş yüklerinin sınırlarını belirleyen bir yasal düzenleme olmaması da aslında bahsedilen mesleki standartlara uygun ve mesleki özen ile gerçekleştirilecek bir denetimi imkansız kılmaktadır. Günümüzde mesleki başarılarından veya başka sebeplerden ötürü piyasada ismini duyurmuş ve bu sebeple tasdikini üstlendiği şirketlerin sayısı sürekli olarak artış gösteren YMM'ler bulunmaktadır. 3568 Sayılı Kanun'un YMM'lere yüklediği ödevlerin nitelikleri düşünüldüğünde, bu ödevin layıkıyla yerine getirilebilmesi için belirli bir mesainin ayrılması ve bu mesainin de bizzat imza ve mühür yetkisine sahip YMM'lerce harcanması gerekmektedir. Oysa bazı YMM'lerin sözleşme yapmış olduğu tüm şirketlerin tasdik raporlarını zamanında tamamlama-bilmesi için, söz konusu doğruluk denetimini yanında çalışan diğer meslek mensuplarına yaptırdığı açıktır. Tıpkı bir doktorun kendisine diploması ve uzmanlığı nedeniyle yapma yetkisi verilmiş operasyonlarını, bu niteliklere sahip olmayan kişilere yaptırmaması gibi bu durum da hem yasal hem de etik açıdan çarpık bir duruma işaret etmektedir. Dolayısıyla YMM'lerin sorumluluğunun tespiti konusunda biraz önce sözü edilen mesleki standartlara uygunluk ve mesleki özen kıstaslarına bağlantılı olarak YMM'lerin iş yüklerinin üst sınırı konusunda da bir düzenleme yapılması, müşterek ve müteselsil sorumlulukla ilgili sorunların çözümünde önemli bir adım olacaktır.

VII. Sonuç

13.06.1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı Kanun ile YMM'lik mesleği ya sal statüye kavuşmuş olup YMM'lere gerek uygunluk gerekse doğruluk denetimi ile ilgili önemli ödevler, yetkiler ve bunların doğal sonucu olarak da sorumluluklar getirilmiştir. Uygunluk denetimi bakımından VUK'un mükerrer 227'inci maddesiyle düzenlenen sorumluluk uygulaması, doğruluk denetimi bakımından ise 3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesiyle getirilmiş olup; YMM'lerin, tasdikini üstlendikleri mükellefler nezdinde yapılan vergi incelemesi sırasında, tasdikin doğru olmamasından dolayı ziyaa uğratıldığı tespit edilen vergi ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır. Söz konusu sorumluluk yıllardan beri pek çok yönüyle eleştirilmekte olup bu yazıda, sorumluluğun hukuki normlar silsilesindeki yeri, sorumluluğun başlangıcı, kapsamının ağırlığı ve tespitindeki zorlukları konularındaki tartışmalara değinilmiştir. YMM'lere yüklenmiş olan ve tamamen ülkemize özgü denetim tarzının, zaten niteliği itibarıyla her zaman için tartışmaya açık bir konu olması dolayısıyla, sorumluluk ile ilgili eleştirilerin tamamında haklılık payı bulunmasa da, sorumluluğu düzenlenen mevzuatın karmaşıklığı, sorumluluğa ilişkin bazı kavramların ve kıstasların açıklığa kavuşmamış olması, sorumluluğun başlangıcına yönelik olarak uygulamada idare ve yargının bazen ortak bazense farklı pozisyonlar belirlemiş olması, sorunların göz ardı edilemeyecek boyutta olduğunu açıkça göstermektedir. Dolayısıyla, kanaatimizce böyle önemli bir konuyu düzenleyen dağınık hükümleri bir araya getiren ve sorumluluğun başlangıcını ve belirlenmesindeki ölçütleri daha net bir biçimde ortaya koyabilen "sorumluluk kanunu" şeklinde tek bir düzenleme yapılması tartışmaları azaltmada önemli bir rol oynayacaktır.

(Vergi Sorunları Dergisi'nin Mayıs sayısından alınmıştır)

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

SAYI : B.07.GİB.0.01.29/2925-233-965

KONU :

23.11.2009*110919

İlgi: 02.10.2009 tarihli yazınız.

İlgide kayıtlı yazınızda, firmanızın uluslararası deniz taşımacılığı faaliyeti ile iştirak ettiği, şirket personelinin geminin bulunduğu limanlarda yapmış olduğu iş seyahatleri esnasında yemek, otopark ve benzeri harcamalarından oluşan ve fatura sınırim aşmayan giderlerinin fatura düzenleme sınırını geçmemesi ve fatura temininde yaşanan güçlüklerin de dikkate alındığında, fatura yerine perakende satış vesikası ile belgelendirilmesi hususunun bir kez daha değerlendirilmesi talep edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirileceği hüküm altına alınmış olup, '5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ıncı maddesinde de, "...Safi kurum kazancının tespitinde. Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır." hükmüne yer verilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde, "birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla 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 tesbit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 670 TL'yi (2009 yılı için) geçmesi veya bedeli 670 TL'den az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir." hükmü yer almaktadır.

Konuyla ilgili yayınlanan 204 ve 206 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde, 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 mal ve hizmet alımları için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edilmesinin uygun görüldüğüne ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Söz konusu düzenleme mükelleflerin sadece iş yerinde kullanmak ve tüketmek amacıyla satın aldıkları mal ve hizmetleri kapsamakta olup, şehir içi ve dışındaki iş seyahatlerinde yeme, içme gibi harcamalarının bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu tür harcamaların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için fatura ile tevsiki mecburidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim,

Vergi mükellefinin vergi borcundan dolayı eşinin mal varlığına haciz gelebilir mi?

Doç.Dr.Mehmet YÜCE
Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü

1. GİRİŞ

Kamu alacağı vadesi dolmasına karşın borçlu tarafından ödenmemişse, alacaklı idare cebri takip yoluyla alacağını tahsil etme yetkisine kavuşur. Kamu alacağının zorla tahsiline olanak sağlayan üç takip yolu vardır. Bunlar; haciz yolu ile takip, teminatlı alacakların takibi ve iflas yolu ile takiptir. Haciz, kamu borcunun vadesinde ödenmemesi halinde başvurulabilecek bir cebri icra yolu olup, borçlunun mallarına, alacaklarına ve haklarına tahsil idaresi tarafından el konulmasıdır. Haciz yolu ile takip, kamu borçlusunun menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarına kamu alacaklısı tarafından zorla el konularak, bunların satılarak paraya çevrilmesi yolu ile kamu alacağının tahsiline olanak sağlayan bir cebren tahsil yoludur. 6183 Sayılı Kanun'un 62/1. maddesinde, ödeme emrinin tebliğinden sonra 7 günlük süre içinde borçlarını ödemeyen borçlunun, mal bildiriminde gösterdiği veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkul mallardan, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczedileceği hükme bağlamıştır.

Kamu alacakları devlet açısından vazgeçilmez bir finansman kaynağı olmasından dolayı, bunların tahsil ve takibinde, özel alacaklardan farklı hukuki imtiyazlara ve idari usullere yer verilmiştir. Devlete bu ayrıcalığın tanınması, kamu hukuku ve idare hukukunun temel dayanağını oluşturan "toplumsal çıkarların özel çıkarlardan üstün tutulması" normundan kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla, devlet kamu gücüne ve egemenlik hakkına dayanarak kamu alacaklarının tahsil ve takibinde, genel takip sisteminden ayrı ve daha kolay, seri ve etkin yöntemleri kullanmaktadır. Ancak, devletin kamu hizmetlerinin finansman gereksiniminin karşılanması üstün bir amaç olmakla birlikte, hukuk devleti ilkesi çerçevesinde bireyin bu konuda devlet karşısında korunması da zorunludur,

Yukarıda belirtildiği üzere, yasalarımızda bir taraftan kamu alacağının güvence altına alınıp tahsilini sağlamak üzere tahsil dairesine bir takım imtiyazlar sağlanırken, diğer taraftan da tahsil dairesi bu imtiyazı hukuk devleti ilkesi çerçevesinde kullanma zorunluluğu getirmiştir. Bu bağlamda kamu borçlusunun vergi borcundan dolayı vergileme ilişkisine taraf olmayan eşinin takibe uğrayıp uğramayacağı konusu da yine hukuk

sistemimiz içinde çözümlenecektir. Bu sorunun çözümünde sadece vergi hukukuna ilişkin mevzuatı değil medeni hukuk ile icra ve iflas hukukuna ilişkin mevzuatın da dikkate alınması gerekir. Bu çalışmada kamu borçlusunun vergi borcundan dolayı eşinin mal ve haklarının haczi hususu eşler arasında kabul edilen mal rejimi türü çerçevesinde ele alınacaktır.

2. Eşler arasındaki mal rejimi ve haciz uygulaması

Eşlerin evlenmeden önce ve evlendikten sonra edindikleri malların mülkiyeti durumunun nasıl olacağı, bu malların nasıl yönetileceği, malların gelirinden kimin hangi oranda yararlanacağı, mallar dolayısıyla doğan borçlardan kimin, ne ölçüde sorumlu olacağı, evlilik sona erdiğinde veya yasada gösterilen diğer durumlarda, malların nasıl paylaşılacağı ve bunun gibi sorunlar, eşler arasındaki mal rejimine ilişkin kurullarla düzenlenir. Mal rejimi, malları dolayısıyla, eşler arasında ve dolayısıyla eşler ile üçüncü kişiler arasında ortaya çıkan ilişkileri düzenler.(1) Mal rejimlerinden bazıları yasal, yani doğrudan doğruya kanundan doğan, bazıları ise seçimlik, yani, yapılan bir sözleşmeyle kurulan mal rejimi mahiyetindedir.

2.1 Yasal Mal Rejimi

Eşlerin evlenme sözleşmesi yapmalarından önce veya evliliğin devamı süresince aralarında yapacakları bir mal rejimi sözleşmesiyle ya da evlenme başvurusu sırasında yapacakları mal rejimi sözleşmesiyle veya evlenme başvurusu sırasında yazılı olarak bildirimde bulunmak suretiyle kanunun öngördüğü başka bir mal rejimini seçmemiş olmaları halinde, malların yönetimi bakımından kanundan ötürü tabi olacakları rejime "yasal mal rejimi" denir.(2)

Önceki Medeni Kanun zamanında yasal mal rejimi olarak "Mal Ayrılığı" rejimi geçerli iken, 8 Aralık 2001 günlü ve 24607 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 4721 Sayılı yeni Türk Medeni Kanunu bunu değiştirerek "Edinilmiş Mallara Katılma" rejimi kabul etmiştir.

Hemen belirtelim ki, eşler yasal mal rejimi olarak kabul edilen sistemi kabullenmek zorunda değildirler. Bu konuda yasa sözleşme özgürlüğü ilkesini benimsemiştir. Yani eşler dilerse aralarında yapacakları sözleşme ile seçimlik rejimlerden birini kabul edebilirler. Diğer taraftan yine eşler herhangi bir mal rejimini seçme, onu ortadan kaldırma ve değiştirme hakkına da sahiptirler.

2.1.1. Edinilmiş Mallara Katılma Rejimi (MK. m. 218 ila 241)

Türk Medeni Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 1 Ocak 2002 tarihinden önce evlenmiş olan eşler, bu tarihe kadar hangi mal rejimine tabi iseler, o

rejim devam edecektir. Eşler kanunun yürürlüğe girdiği 1 Ocak 2002 tarihinden başlayarak bir yıl içinde (1 Ocak 2003'e kadar), başka bir mal rejimi seçmedikleri takdirde, kanunun yürürlük tarihinden itibaren yasal mal rejimini yani "edinilmiş mallara katılma rejimini" seçmiş sayılacaklardır.

Edinilmiş mal her eşin bu mal rejiminin devamı süresince karşılığını vererek elde ettiği, evlilik süresince emeği gerektiren kazanımları da kapsayan, malvarlığı değerleridir, Medeni Kanunumuz, "eşlerin çalışma karşılığı elde etmiş oldukları edinimler, sosyal güvenlik ödemeleri, sosyal yardım kurum ve kuruluşlarının veya personele yardım amacı ile kurulan sandık ve benzerlerinin yaptıkları ödemeler, çalışma gücünün kaybı nedeniyle ödenen tazminatlar, kişisel malların gelirleri ve edinilmiş malların yerine geçen değerleri"(MK,, m. 219) edinilmiş mal olarak sayarken, "eşlerden birinin yalnız kişisel kullanımına yarayan eşya, mal rejiminin başlangıcında eşlerden birine ait bulunan veya bir eşin sonradan miras yoluyla ya da herhangi bir şekilde karşılıksız kazanma yoluyla elde ettiği malvarlığı değerleri, manevî tazminat alacakları, kişisel mallar yerine geçen değerleri" de kişisel mallar olarak saymaktadır.

Eşlerden her biri, diğerinin rızasını almadan, yasal sınırlar içerisinde kişisel malları ile edinilmiş mallarını yönetme, bunlardan yararlanma ve bunlar üzerinde tasarrufta bulunma

hakkına sahiptir (MK, m. 223). Yani eşlerden her biri hem edinilmiş malını hem de kişisel malını yönetecek ve yasal sınırlar içerisinde bunların üzerinde de serbestçe tasarrufta bulunabilecektir. Edinilmiş mallara katılma rejiminde eşlerin evlilik birliğinden önce edinilmiş veya sonra edinilecek mallarının, önceki kanun döneminde olduğu gibi kendi adlarına tapuda tescilli yapılır. Eşlerden her biri kendi borçlarından bütün malvarlığıyla sorumludur (MK, m. 224). Edinilmiş malla ilgili bir borç olsa dahi yine bu sorumluluk vardır, Gerçi "artık değer" olursa bundan diğer eş de pay alacak ama yine bu borçtan eş kendisi sorumludur. Buradaki sorumluluk kişisel yani bütün malları ile sorumluluktur.

Edinilmiş mallara katılma rejiminin sona ermesi halinde, eşlerden her biri, diğerinin mal varlığında evlilik süresince meydana gelen ve artık değer olarak nitelendirilen artış üzerinde hak sahibi olmaktadır, Katılma alacağı olarak adlandırılan bu hak aynî değil şahsi bir haktır, bir alacak hakkıdır. (3)

Edinilmiş mal rejimi benimsemiş eşlerde bir eşin vergi borcundan dolayı diğer eşin mal ya da haklarına haciz konulabilir mi? Bilindiği gibi, edinilmiş mallara katılma rejimi, eşlerin edinilmiş malları ile eşlerden her birinin kişisel mallarını kapsar. Burada öncelikle belirtelim ki bir eşin vergi

borcundan dolayı diğer eşin Medeni Kanun'un 220. maddesinde sayılan kişisel mal ve hakları üzerine haciz konulamaz. Ancak burada edinilmiş malların durumu konusunda duraksamalar yaşanmaktadır. Zira edinilmiş mallardan her iki eşin de payı bulunmaktadır. Bu nedenle söz konusu mallara külli halinde haciz uygulanamaz, Bu durumda kamu borçlusunun kişisel mal ve hakları vergi borcunu karşılayamıyorsa, edinilmiş mallar içindeki payı tespit edilerek bunlara haciz uygulanabilecek mi? Yani, tahsil dairesi edinilmiş mallarının tasfiyesini isteyebilecek mi?

1-Aydın Zevkliler, Ayşe Hvitçu ve Damla Gürpınar, Medeni Hukuk (Temel Bilgiler) Turhan Kitabevi, Ankara 2008, s.308-309.

2- Turgut Akıntürk, Medeni Hukuk, 13. Bası, İstanbul:Beta Yayınları,2008, s.255.

4- M.Ahmet Kılıçoğlu, Medeni Kanun'umuzun Aile-Miras-Eşya Hukukuna Getirdiği Yenilikler, Ankara 2003, s.180.

Bilindiği üzere, tasfiye evresinde eşlerden biri, diğer eşten bulunan mallarını geri alır (MK. m. 226). Bu rejimde eşlerin edinilmiş malları kendi aralarında paylaşılmadığı, yani eşlere aynı hak tanınmayıp sadece "artık değer" üzerinde alacak hakkı tanındığı içindir ki, her eş kendi zilyetliğinde bulunan ve fakat diğer eşin mülkiyetinde bulunan malları o eşe geri vermekle yükümlüdür.(4)

Dolayısıyla burada önemli olan artık değerın hesaplanmasıdır. MK m. 231'e göre artık değer, "Artık değer, eklenmeden ve denkleştirmeden elde edilen miktarlar da dahil olmak üzere her eşin edinilmiş mallarının toplam değerinden bu mallara ilişkin borçlar çıkarıldıktan sonra kalan miktardır". Artık değer ortaya çıkarıldıktan sonra eşler belli oranda (genelde 1/2) katılırlar ki, buna "katılma alacağı" denir. Böylece burada kamu borçlusunun hacze konu olacak malları kişisel malları ile katılma alacağının toplamından oluşacaktır. Bu durumda kamu borçlusunun borcundan dolayı eşinin kişisel malları ile katılma alacağına haczin tatbiki mümkün olmayacağı açıktır.

Ancak burada katılma alacağı vergi idaresi tarafından değil yargı organı tarafından tespiti yapılması gerekir. Nitekim bir Yargıtay kararında, "haciz konulan taşınmazın MK'nun 218 ve sonraki maddelerinde düzenlenen ve edinilmiş mallara katılma rejimi kapsamında bulunup bulunmadığı, ya da eşlerin kendi kişisel malları ile diğer eşin borçlarından dolayı MK'nun 269. maddesi gereğince sorumlu olabileceği miktarın saptanması hususları ancak genel mahkemenin vereceği bir kararla belirlenebilecektir." (Yargıtay 12.HD, E: 2005/19618, K: 2005/23874, T: 02.12.2005) denilmektedir. Dolayısıyla, edinilmiş mallara katılma rejimine tabi

mükelleflere kişisel malları dışında kalan edinilmiş mallara haczin tatbiki için öncelikle mahkeme kararıyla bu kişilerin katılma alacağının tespiti yapılması daha sonra bu katılma alacağına haczin uygulaması gerekir. Yani, bu durumda eşlerin payının tespiti için vergi idaresinin mahkemeye başvurması gerekir. Oysa 6183 Sayılı Yasa'da bu duruma ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle kanaatimizce bu mallara haciz tatbiki mümkün değildir.

2.2 Seçimlik Mal Rejimi

Kanun koyucu, eşlerin arasındaki mali ilişkileri diledikleri gibi düzenlenmelerine imkân vermek üzere yasal mal rejimi yanında "mal ayrılığı", "paylaşmalı mal ayrılığı" ve "mal ortaklığı" rejimi olmak üzere üç mal rejimi türünü daha kabul etmiştir, işte, eşlerin evlenmeden önce veya evlendikten sonra mal rejimi sözleşmesi yapmak suretiyle veya evlenme başvurusu sırasında yapacakları yazılı açıklamayla kendi istek ve iradeleriyle seçecekleri ve tabi olacakları mal rejimine "seçimlik mal rejimi" denir.(5)

4-Akıntürk,age,s.260.

5-Akıntürk age.,s.256.

2.2.1. Mal Ayrılığı Rejimi (MK. m. 242,243)

Yürürlükten kalkan Türk Kanunu Medenisi'nde "Mal ayrılığı, Mal birliği ve Mal ortaklığı" olmak üzere üç tür mal rejimi kabul edilmiş idi. Medeni Kanunumuz İsviçre Medeni Kanunu'ndan iktibas olunurken, İsviçre'de mal birliği rejimi yasal rejim kabul edilmişken, hukukçularımız bu mal rejimini sözleşmeli mal rejimleri arasına almış ve o tarihte sosyal bünyemize en uygun olduğu düşünülen mal ayrılığı rejimini yasal rejim olarak kabul edilmesini sağlamışlardır. Ancak yeni Medeni Kanunumuz "Mal Ayrılığı" rejimi yasal mal rejimi olmaktan çıkartarak seçimlik mal rejimi arasında göstermiştir.

Mal ayrılığı rejiminde her bir eş kendi malları ve gelirleri üzerinde tek başına yönetim, kullanma ve tasarruf hakkına sahiptir.

Evliliğin bitiminde eşler münhasır olarak kendilerine ait olan malları alırlar. Dolayısıyla bu rejimi benimsemiş olan eşlerden her biri kendi borcundan dolayı kendi malvarlığı sorumludur. Mal ayrılığı rejimi seçmiş eşlerden birinin vergi borcu için gerinin mal varlığına haciz konulabilir mi? VUK'a göre, "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzeldir" (VUK, m.8). Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ailesi beyanı yürürlükten kaldırıldığı için, aile

mensupları borçlarından şahsi olarak mesul sayılacaklardır. Bu durumda, her vergi borçlusu kendi borcunun ödenmesinden sorumluluğu, Bunun istisnası "vergi sorumluluğu halleri olup, sorumluluk halleri ve kapsamı başta VUK olmak üzere ilgili vergi kanunlarında belirlenmiştir.

Dolayısıyla, mükellefin vergi borcu deniyle yukarıda sayılan gereklerden dolayı bizzat mükellefin kendi mal varlığına haciz konulabilir. Bu nedenle, vergi borcu ile ilgili vergi kanunlarında belirtilen sorumluluk hali bulunmayan eşine haczin tatbiki kabil değildir. Nitekim bu durum yarıkararları ile de teyit edilmiştir. Eşinin vergi borçlarından dolayı adına kayıtlı olan gayrimenkulu üzerine uygulanan haciz işleminin iptali istemiyle Afyon Vergi Mahkemesi'nde açılan dava haciz işleminin iptaliyle sonuçlanmıştır. Vergi idaresi tarafından temyiz edilen bu karar, vergi idaresi talebinin aksine Danıştay tarafından temyiz istemi oybirliği ile reddedilmiştir (Dnş 4. D, E: 1733, K: 2369, T: 13, 10. 2003). Afyon Vergi Mahkemesi 23.7.2003 günlü ve E:2003/32, 2003/213 sayılı kararı şöyle:

"Olayda davacının tapuda kendi ima kayıtlı bulunan gayrimenkulu erine eşinin vergi borçları nedeniyle idarece haciz uygulanarak tapu kaydına şerh düşülmüş ise de, haciz işlemi kütüğe şerh verilen gayrimenkulün davacı adına kayıtlı olması ve gayrimenkulün mülkiyeti konusunda ihtilaf bulunmaması nedeniyle tapuda kayıtlı olan söz konusu gayrimenkul için tapu iptali gibi herhangi bir dava açılmadan 01.01,2002 tarihinde Medeni Kanunda yapılan değişiklikten önceki edinilmiş malların eşler arasında katılma rejimine tabi olacağı varsayımından hareketle davacıya ait taşınmaz üzerine eşinin vergi borcundan dolayı haciz uygulanamayacağı gerekçesiyle haciz işleminin iptaline karar vermiştir."

Ancak eşler aile konutunda birlikte oturuyor ve konuktaki eşyalara ilişkin eşin adına düzenlenmiş bir vesika yoksa haczedilebilir ev eşyası üzerine haciz konulabilir. Nitekim bir Yargıtay kararında "Borçlu davacının kardeşi olup, haciz birlikte oturdukları evde yapılmıştır. Bu durumda, İİK'nun 97/a maddesinde öngörülen mülkiyet karinesi borçlu dolayısıyla alacaklı yararınadır. Ancak, bu yasal karinenin aksinin güçlü delillerle kanıtlanması mümkündür."(21, Hukuk Dairesi 2003/2798 E., 2003/3469 K.) denilmektedir.

Burada bir hususun altını çizmekte fayda vardır. Eğer eşe ait malın mülkiyeti konusunda bir ihtilaf varsa, başka bir ifadeyle, kamu borcunun ödenmesini engellemek amacıyla eşler arasında yapılan tasarruf söz konusu ise bu işlem hakkında öncelikle iptal davası açılır. Bu dava vergi idaresinin talebi doğrultusunda gerçekleşirse o zaman haciz işlemine başvurulabilir. Bilindiği üzere kamu alacaklarının korunması amacıyla açılan iptal davası, borçlunun, alacaklıların zararına olarak yaptığı bazı

tasarruflarını hükümsüz hale getirmek amacıyla açılan bir davadır. Bu dava kamu alacaklısı tarafından, kamu borçlusu ile tasarruflardan yararlanan kişi arasında geçerli olan (sahte olmayan) işlemlere karşı açılır, iptal davası sonucunda borçlunun iptale tabi bir tasarrufla elinde çıkardığı mal, bu tasarruf sonunda mal sahibi durumunda olan şahsın mamelekinde kalmaya devam etmekte ancak alacaklı o malı sanki borçluya aitmiş gibi haczettirme ve paraya çevirme hakkına sahip olmaktadır.(6)

AATUHK, kamu alacağını güvence altına alırken, şüphe uyandıran durumlarda veya kötü niyete açık olan hallerde, borçlunun yapmış olduğu bazı tasarrufları geçersiz saymıştır.

AATUHK'nın 27-30. maddelerinde düzenlenen ve iptal davasına konu olabilecek işlemler üç grupta toplanmıştır, ilk gruba "ivazsız tasarruflar", ikinci gruba "hükümsüz sayılan diğer tasarruflar" ve üçüncü gruba da ilk iki grup dışında kalan genel nitelikli işlemler girmektedir, ilk iki gruba giren tasarruflarla ilgili AATUHK'nın 27-29. maddelerinde özel hükümlere yer verildiği için uygulamada bu hükümler çerçevesinde çözüm aranması gerekir. Bunlar dışında kalan işlemler ise 30. maddede öngörülen koşullara uygunluğu ölçüsünde çözümlenmesi gerekir. (7)

2.2.2. Paylaşmalı Mal Ayrılığı Rejimi (MK. M. 244 - 255)

Paylaşmalı mal ayrılığı, eşler arasın-da bu yönde bir sözleşmenin imzalanmasından sonra edinilmiş olup, ailenin ortak kullanım ve yararlanmasına özgülenmiş mallar ile ailenin ekonomik geleceğini güvence altına almaya yönelik yatırımlar ve bunların yerine geçen değerlerin, mal rejiminin sona ermesi halinde, eşler arasında eşit olarak paylaşılmasını esas alan bir mal rejimidir (MK., m. 250). Bu mal rejiminde eşlerden her biri, yasal sınırlar içerisinde kendi malvarlığı üzerinde yönetim, yararlanma ve tasarruf haklarını korur (MK., m. 244), Eşlerden her biri, kendi borçlarından bütün malvarlığı ile sorumludur (MK., m. 246). Mal rejimi, ölüm veya başka bir mal rejiminin kabulü ile sona erer, Paylaşma konusunda eşlerin anlaşamaması veya evliliğin boşanma veya iptal ile sona ermesi halinde paylaşım eşlerin aralarındaki mal rejimi sözleşmesi dikkate alınarak mahkeme tarafından yapılır (MK., m. 247).

6-Binnur Çelik, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Ankara: İma Yayınları, 2000, s.90.

7-Adnan Gerçek, Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği, Bursa: Ekin Yayınları, 2003, s. 177.

Paylaşmalı mal ayrılığı rejimi durumunda eşlerden her biri kendi borcundan dolayı tüm malvarlığı ile sorumlu olduğundan vergi borçlarından dolayı sadece kendi mal ve haklarına haciz tatbik edilebilir. Borcunun kişisellik prensibi gereğince mal ayrılığı ilkesinde olduğu gibi eşinin mal varlığına yönelik haczin tatbiki mümkün değildir. Aileye özgülenen mallar ile katkıdan doğan haklar haczin tatbik olup olunmayacağı konusunda açık bir hüküm bulunmamaktadır, Öncelikle aileye özgülenen mallara bir bütün olarak haczin uygulanması mümkün değildir. Çünkü bu mallarda söz konusu vergi borcundan dolayı her–hangi bir sorumluluğu olmayan eşin de payı vardır, Bu durumda eşlerin payının tespiti için vergi idaresinin mahkemeye başvurması gerekir, 6183 Sayılı Yasa'da bu duruma ilişkin herhangi bir hüküm bulunmadığından kanaatimiz, bu mallara haczin tatbiki mümkün olmayacağı şeklindedir.

2.2.3. Mal Ortaklığı Rejimi (MK. m. 256-281)

Mal ortaklığı, ortaklığa giren malların mülkiyetine eşlerin elbirliği ile (iştirak halinde) sahip oldukları bir mal rejimidir. Genel mal ortaklığı ve sınırlı mal ortaklığı şeklinde ikiye ayrılır, Genel mal ortaklığında, eşlerin kanun gereğince kişisel mal sayılanlar dışındaki malları ile gelirleri ortaklık mallarını oluşturur (MK.257). Sınırlı mal ortaklığı da kendi içerisinde ikiye ayrılır:

- Edinilmiş mallarda ortaklık: Eşler mal rejimi sözleşmesiyle sadece evlilik birliği süresince edinilmiş mallarda ortaklık kabul etmişlerse, bu edinilmiş mallarda sınırlı mal ortaklığıdır.

- Diğer mal ortaklıkları: Eşlerin mal rejimi sözleşmesiyle belirli mal varlığı türlerini, özellikle taşınmaz malları ortaklık dışında tutmalarıdır,

Mal ortaklığına konu mallara eşler bölünmemiş bir bütün olarak sahip olurlar. Bu itibarla eşlerden her birine ait taşınmaz mal elbirliği şeklinde (iştirak halinde) eşlerin her ikisi adına tapuda tescil edilir. Bu tescilden sonra artık elbirliği mülkiyeti (iştirak halinde mülkiyet) hükümleri işleyeceğinden "Hiçbir eş, ortaklık payı üzerinde tek başına tasarruf hakkına sahip değildir" (MK., m. 257).

Mal ortaklığı rejiminde üçüncü kişilere karşı sorumluluğu iki şekilde ele almak gerekir. Birincisi, eşlerden her biri, ortaklık borçlardan dolayı hem kişisel malları hem de ortaklık mallarıyla sorumludur(MK., m. 259). ikincisi ise, bütün borçlardan dolayı her eş kendi kişisel mallarıyla ve ortaklık mallarının değerinin yarısı kadarıyla sorumlu tutulur. Dolayısıyla vergi borçlarından dolayı sadece borçlu bulunan eşin kişisel mal varlığı ve ortak mallarının değerinin yarısı üzerine haciz konulabilir. Diğer eşin kişisel mal varlığı ve ortak mallarının değerinin yarısına haciz tatbik edilemez.

3. Vergi cezalarının tahsilinde haciz uygulaması

Anayasa'nın "Suç ve cezalara ilişkin esaslar" başlıklı 38/7 maddesinde "ceza sorumluluğu şahsîdir" denilerek ceza hukukunun temel kurallarından biri olan "cezaların kişiselliği" ilkesine, "idari ceza adli ceza" ya da "para cezası-hürriyeti bağlayıcı ceza" ayrımı yapılmadan yer verilmiştir. Bu ilkeyle suçu kim işlemişse cezanın yalnız ona hükmedilip uygulanması, başkalarının cezalandırılmaması amaçlanmıştır. Dolayısıyla, kişiler, ancak kendi eyleminden sorumlu tutulup, suç işlemekle ya da işlenmesine katılmadıkça hiç kimseye cezai sorumluluk yükletilemez. Zira ceza kesmenin amacı, suçu işleyen kişiyi işlediği hukuka aykırı fiilinden dolayı cezalandırmak ve bu suretle onun bir daha hukuka aykırı fiil işlemesini engellemektir. Bu nedenle cezanın caydırıcı olabilmesi için cezayı sadece ceza konusu fiili işleyen ya da eylemi irtikâp eden kişiye tatbiki gerekir.

Bu çerçevede mükellefe verilen ve vadesinde tahsil edilmeyen vergi cezası dolayısıyla cebri icra yoluna gidilirken, bu ceza ile ilgisi bulunmayan ve vergi kanunları gereğince herhangi bir sorumluluk hali söz konusu olmayan eşinin mal varlığına haczin tatbiki söz konusu olamaz. Konya Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu bir muktezaya göre bu duruma görüşümüzü teyit etmektedir, Söz konu muktezada şöyle denilmektedir;

"ilgi yazınızda, Dairenizvergi kimlik numarasında kayıtlı mükellef ' un tahakkuk etmiş vergi borçlarını ödemediği, adına tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı mal beyanında bulunmadığı, yapılan araştırmalarında üzerine kayıtlı herhangi bir mal varlığının bulunmadığı bu nedenle eşinin adına kayıtlı Plakalı araca haciz konulduğu belirtilerek, yapılan işlemin yasal olup olmadığı konusunda bilgi istemektesiniz.

Bilindiği üzere; Anayasamızın 38'inci maddesinde "Ceza Sorumluluğu Şahsidir" hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm ile şahısların işledikleri idari veya adli suçlara istinaden gerek adli gerekse idari merciler tarafından verilen cezaların yalnızca o kişiye yönelik olarak infaz edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, 5327 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun "Ceza Sorumluluğunun Şahsiliği" başlıklı 20'nci maddesinin 1'inci fıkrasında da; "Ceza sorumluluğu şahsîdir, kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz."

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinde ise, "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişidir" hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 93'üncü maddesinde yer alan aile reisi beyanı, 4369 Sayılı Kanun'un 82'nci maddesinin 3 numaralı fıkrasının (e) bendi ile 29,07.1998 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığından, aile mensupları borçlarından şahsi olarak mesul sayılacaklardır.

8- Baki Kuru, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz, icra ve iflas Hukuku, 1). Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 1998, s. 224

Yukarıda belirtilen hükümlere göre; her vergi borçlusu kendi borcunun ödenmesinden sorumludur. Bunun istisnası vergi sorumluluğu halleri olup sorumluluk, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin ikinci fıkrasında açıklanmıştır." (Konya Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, Sayı: B.07.1.GİB.4.42.17.02/ THS-2-3679/.

4. Hacze karşı istihkak iddiaları ve istihkak davası

Yukarıda görüldüğü üzere hangi tür mal rejimi benimsenmiş olursa olsun kamu borçlusunun vergi borcundan dolayı eşinin mal varlığına ve mal rejim türüne göre diğer bazı özellikli mallara haciz tatbik edilemez. Ancak malın mülkiyeti çekişmeli olduğu durumlarda haciz memuru malın mülkiyetinin borçluya ait olduğunu varsayarak haciz koyabilir. Bu durumda söz konusu işleme maruz kalan eş istihkak iddiasında bulunabilir. Eğer bu iddia kabul görmezse adli yargıda istihkak davası açabilir.

Bilindiği üzere borçlunun malları haczedilirken, haciz memuru borçluya ait olduğu görüşü ile gerek borçlunun elinde, gerekse üçüncü kişilerin zilyetliğinde bulunan menkul ve gayrimenkul mallara da haciz koymuş olabilir. Başka bir ifadeyle, haciz sırasında borçluya ait olduğu çekişmeli mallarla karşılaşılabilir. Bu çekişmeli mallara istihkak iddia edilen mallar, bu malların hacizden kurtulması için başvurulana yola ise istihkak davası denir. (8) istihkak davası, icra hukukuna ilişkin bir şikâyet olmayıp, teknik anlamda bir davadır, Bu dava, hem üçüncü kişileri korumak hem de kötü niyetli borçlu ve üçüncü kişilerin alacaklının hakkını almasına engel olmasını önlemek amacıyla açılmaktadır. Davacı bu dava ile istihkaka iddia edilen hakkın mevcut olup olmadığının tespitini istemektedir ki, bu yönüyle istihkak davası bir tür tespit davasıdır. Malın kendisine ait olduğu iddiasıyla açılan istihkak davası üçüncü kişi açısından bir müspet tespit davası iken, malın üçüncü kişiye ait olmadığı iddiasıyla açılan istihkak davası alacaklı idare açısından bir menfi tespit davasıdır .(9)

istihkak iddiası, haciz sırasında hazır bulunan borçlu veya üçüncü kişinin beyanı üzerine haciz tutanağına yazılmak suretiyle yapılır ki, buna "sözlü istihkak iddiası" denir. Borçlu ya da üçüncü kişilerin haciz sırasında bulunmamaları halinde haciz yapıldığı tarihten itibaren 7 gün içinde tahsil dairesine yazılı olarak başvuruda bulunarak istihkak iddiasında bulunabilirler ki, bu da yazılı istihkak iddiası denir, istihkak iddiasında bulunanlara karşı tahsil dairesi, 7 gün içinde iddiayı reddetmediği takdirde istihkak iddiasını kabul etmiş sayılır, istihkak iddiası tahsil dairesince kabul edilmezse, uyuşmazlığın çözümü için dava değerine göre Asliye Hukuk veya Sulh Hukuk Mahkemesi'ne dava açılacaktır (AA-TUHK, m.66).

Bazı durumlarda da tahsil idaresi tarafından istihkak davası açılabilir. 6183 Sayılı Yasa'nın 67. maddesine göre haczedilen mal, borçlunun elinde olmayıp da, o mal üzerinde mülkiyet veya rehin hakkı iddia eden üçüncü bir şahıs elinde ise keyfiyet, haczi yapan memur tarafından haciz zaptına geçirilir. Malın borçluya ait olduğu iddiasında bulunan tahsil dairesi keyfiyeti alacaklı amme idaresine bildirir, Alacaklı amme idaresi bildirme tarihinden itibaren 15 gün içinde dava açmadığı takdirde istihkak iddiası kabul edilmiş sayılır.

4.1. İstihkaka Külfeti Davasında İspat

Uygulamada kimi durumda kamu borçlusu vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini örtecek şekilde özel hukuk kurumlarından istifade ederek iktisadi olayın görünüşünü farklı şekilde gösterebilir. Mesela, kendisi işlettiği halde işyerinin mükellefiyeti eşinin ya da bir başkası adına tesis ettirebilir. Böylece, gerçekte kendine ait görünürde ise bir başkasına ait ekonomik varlığını koruyarak alacaklarına karşı kendine bir güvence yaratmaktadır. Bu nedenle istihkak davalarında sadece iddia yetmemekte, bu iddianın ispat külfeti de bulunmaktadır, Gerek yasada gerekse yüksek yargı içtihatlarında ispat unsuru bir takım objektif ögelere bağlanmıştır, istihkak davalarının çok kez, kötü niyetli borçlular tarafından alacaklılarına zarar amacı ile açıldığını dikkate alan kanun koyucu "alacaklıları himaye etmek" düşüncesiyle bir taraftan "özel ispat hükümleri" (İİK. mad. 97/a) kabul ederken, diğer taraftan "istihkak davalarına umumi hükümler dairesinde bakılacağını" (İİK. mad. 97) ve "istihkak davalarında tarafların gösterecekleri bütün delillerin serbestçe takdir olunacağını" (İİK. mad, 97/XVII, c. 2) "istihkak iddiasında bulunan üçüncü kişi ile borçlunun - istihkak iddiası hakkında birleşmelerinin (yani, üçüncü kişinin istihkak iddiasını borçlunun kabul etmesinin) alacaklıya bir etkisi olmayacağını" (İİK. mad. 97/ XII, c. 1) ayrıca belirtmiştir.(10)

4.2. İstihkaka Davasında Mülkiyet Karinesi

Mülkiyet karinesi, üçüncü kişi elinde bulunan ve bu halde hacze konu olan bir taşınır malın, üçüncü kişinin mülkiyetinde olduğunun kabulünü ve fakat sorunun İİK. 99. maddedeki istihkaka ilişkin prosedür çerçevesinde çözümlenmesine ilişkin bir kurumdur, "istihkak Davalarında Mülkiyet Karinesi" başlığı taşıyan İİK m. 97/a göre, bir taşınır malı elinde bulunduran kimse onun maliki sayılır, Borçlu ile üçüncü şahısların taşınır malı birlikte ellerinde bulundurmaları halinde dahi mal borçlu elinde addolunur. Bu karinenin aksini ispat külfeti iddia eden kişiye düşer.

Borçlunun elindeyken haczedilen mallar hakkında açılan istihkak davalarında, iki temel noktaya bakılmaktadır. Birincisi, davacı "malı ne suretle iktisap ettiğini ve (hacizli) malın borçlunun elinde bulunmasını gerektiren hukukî ve fiili sebep ve olayları göstermek ve bunları ispat etmekle yükümlüdür" (İİK m. 97/a). Bu durumda; davacı haczedilmiş olan malı ne suretle iktisap etmiş olduğunu yani; hangi hukuki sebebe dayanarak mal üzerinde ileri sürdüğü hakkı kazanmış olduğunu ispatlaması gerekir. Bunun yanında "bu hukukî sebebin tazammum ettiği (gerektirdiği) ivazları ne yolda iktisap ettiğini" de yani; davacı üçüncü kişinin, kendisine ait olduğunu (kendisi tarafından satın alındığını) ileri sürdüğü "dava konusu şey ya da şeyleri satın alma gücüne sahip olduğunu" da ispat etmesi gerekir. (11)

9- Gerçek, age, s. 139.

10- talih Uyar, istihkak Davalarında Kanıtlar (Karineler), İstanbul Barosu Dergisi, Cilt: 80, Sayı: 2 (Yıl:

11 - Bkz. Saim Üstündağ, icra Hukukunun Esasları, İstanbul, 2004, s: 220.

12- Aktaran Uyar, agm, s, 492.

Yargıtay kararında "Borçlunun hacizli taşınırıları daha önce "borçlu"dan ya da "üçüncü kişi'den satın aldığı ileri süren kimsenin gelir ve kazancının bulunmaması, ev kadını olması, bir işte çalışmaması vb. nedenlerle bunları alabilecek ekonomik güçte olduğunu kanıtlayamaması halinde, İİK. 97/a'da öngörülen ve borçlu yararına olan mülkiyet karinesinin aksini kanıtlamamış sayılacağı ve mülkiyetin alıcıya geçmemiş olacağını" (Bkz. Yargıtay, 21, HD, 18.10.2004 T. 8941/8532; 27.9.2004 T. 6828/7627; 7.10.2003 T. 6359/7672) (12) bildirerek bu hususa dikkat çekmektedir. Yargıtay bir diğer kararında "Borçlu davacının kardeşi olup, haciz birlikte oturdukları evde yapılmıştır. Bu durumda, İİK'nun 97/a maddesinde öngörülen mülkiyet karinesi borçlu dolayısıyla alacaklı yararınadır. Ancak, bu ya-sal karinenin aksinin güçlü delillerle kanıtlanması

mümkündür. Davacı 3. kişi, 1.3.2002 tarihinde haczedilen eşyalardan 1 adet televizyon ve buzdolabı için 11.9.1996 tarihli fatura ibraz etmiştir. Davacı tarafça ibraz edilen bu faturanın gerçek olduğu saptandığı takdirde, içeriğindeki eşyalar yönünden yasal karinenin aksinin kanıtlandığının kabulü gerekir, Bu nedenle, fatura dip koçanlarının faturayı düzenleyen firmalardan getirtilmesi, faturayı düzenleyen firma yetkililerinin tanık sıfatıyla çağrılıp dinlenmesi, gerektiğinde faturaların firmaların ticari defterlerinde, malların da envanterlerinde kayıtlı olup olmadığı konusunda bilirkişi incelemesi yaptırılarak faturalı eşyalar yönünden oluşacak sonuca göre karar verilmesi gerekirken eksik inceleme ve yanlış değerlendirme sonucu yazılı şekilde karar verilmesi usul ve yasaya aykırı olup, bozmayı gerektirir."(21. Hukuk Dairesi 2003/2798 E., 2003/3469 K.) şeklinde hüküm vermiştir.

ikincisi ise, "haczedilmiş olan malın niçin borçlunun elinde bulunduğunu" yani "bu malın borçlunun elinde bulunmasını gerektiren hukuki ve fiili sebep ve olayları" kanıtlaması gerekir. Bu konu Yargıtay kararlarında da müstakar bir hal almıştır. Yargıtay'ın bir kararında "Her ne kadar, menkulleri borçludan satın aldığı, ancak koyacak yeri olmadığı için borçlu elinde bıraktığını ileri sürmüştü ise de bu iddia inandırıcı olmaktan uzaktır. Taşınır mallarda mülkiyetin nakli için zilyetliğin devri şarttır" (21. Hukuk Dairesi 2003/5716 E., 2003/7279 K.) denilmektedir.

Diğer taraftan yüksek mahkeme içtihadında istihkak davasında bulunan kişilerin davalarının ispatı bağlamında ileri sürdükleri "vergi kaydının" tek başına delil olarak yeterli görülmediği hususu belirtilmektedir. Yüksek mahkeme, "mülkiyet karinesi" ve "mülkiyet karinesinin çürütülmesi" konusuyla ilgili olarak verdiği kararlarda yukarıda belirtilen iki noktayı göz önünde bulundurduğu ve bununla birlikte diğer bazı karinelere de yararlandığı görülmektedir. Mesela, Yargıtay 21 H.D. bir kararında "Davacı 3.kişi ile borçlu baba oğuldur. Haciz 13.11.2002 tarihinde davacı 3.şahıs adına vergiye kayıtlı olan işyerinde yapılmıştır. Ancak haciz mahallinde kurulu olan telefon borçlu adına kayıtlıdır, Borçluda haciz sırasında işyerinin oğluna ait olduğunu ancak her zaman bu yere gelip gittiğini belirtmiştir. Haciz uygulanan kuruyemişçi dükkânının resmi kaydının alacaklılardan mal kaçırmak amacıyla davacı 3.kişi üzerine yapıldığı ancak işyerinin eylemli olarak borçlu tarafından çalıştırıldığı tanık anlatımlarıyla da açıkça ortadadır. Adi nitelikteki kira sözleşmesi HUMK'nun 299/1.maddesi hükmü uyarınca alacaklının haklarını etkilemez. Başka güçlü delillerle desteklenmeyen vergi kaydı tek başına işyerinin ve hacizli malların davacıya ait olduğunu göstermez" (Yargıtay, 21. HD, 2003/8850 E., 2003/10115 K.) demektedir.

Diğer bir Yargıtay kararlarında ise "Vergi levhası (kaydı) davacı-borçlunun eşi ev kadını adına düzenlenmiş olsa dahi, ev kadını tarafından fiilen yapılamayacak marangoz atölyesi işletmek, soba ve karyola imalat ve satışı, demir ticareti gibi- nitelikteki işlerde, vergi levhasının (kaydının) tek başına- işyerinin o kişiye ait olduğunu kanıtlamaya yeterli olmayacağını" hususu vurgulanmaktadır (Bkz. Yargıtay, 15. HD. 7.10.1991 T. 4015/4572),

5. Sonuç

Vergi Usul Kanunumuza göre, "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişidir." Diğer taraftan aile reisi beyanı, yürürlükten kaldırıldığından, aile mensupları borçlarından şahsi olarak sorumludurlar. Dolayısıyla, her vergi borçlusu kendi borcunun ödenmesinden sorumludur. Bunun istisnası vergi sorumluluğu halleridir. Bu durum vergi mevzuatımızda ayrıntılı bir şekilde hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle, genel kural, mükellefin vergi borcundan dolayı vergi borcu ile ilgili vergi kanunlarında belirtilen sorumluluk hali bulunmayan eşine haczin tatbiki kabil değildir. Ancak, eşe ait malın mülkiyeti konusunda bir ihtilaf varsa, başka bir ifadeyle, AATUHK'nın 27-30. maddelerinde düzenlenen ve iptal davasına konu olabilecek işlemler yapılmışsa, söz konusu ise bu işlemler hakkında tahsil dairesince adli yargıda iptal davası açılabilir.

Diğer taraftan, eşler arasında mülkiyeti çekişmeli olan mallar ile borçlu elinde bulunan menkul mallara haciz memuru, malın mülkiyetinin borçluya ait olduğunu varsayarak haciz koyabilir. Bu durumda söz konusu işleme maruz kalan eş istihkak iddiasında bulunabilir. Bu iddia vergi dairesi tarafından kabul görmezse adli yargıda istihkak davası açabilir, istihkaka davasında eşin malın mülkiyetinin kendisine ait olduğunu güçlü delillerle kanıtlaması gerekir. Aksi takdirde haciz işlemi olağan seyri içinde devam edecektir. Borçlunun elindeyken haczedilen mallar hakkında açılan istihkak davalarında yargı organları iki konu üzerinde hassasiyetle durmaktadırlar. Birincisi, davacı malı ne suretle iktisap ettiğini ve malın borçlunun elinde bulunmasını gerektiren hukukî ve fiili sebep ve olayları göstermek ve bunları ispat etmekle yükümlüdür, ikincisi ise, davacı, haczedilmiş olan malın borçlunun elinde bulunmasını gerektiren hukuki ve fiili sebep ve olayları kanıtlaması gerekir.

(Bilanço dergisi Ocak/2010 sayısından alınmıştır)

DOST BİRİKTİRMEK

Berna Sağlam Naipoğlu

Hep söylerim cezane törenleri hayatımızın sağlamasıdır diye. Hayat boyunca nasıl bir insan olduğumuzu gösterir. Kalabalık, göz yaşları, vefat eden kişi ile anıların dile gelmesi onun sevilen bir kişi olduğunun kanıtıdır. Dost biriktirmek sözünü de bu yüzden çok severim. Ne olduğu, ne kadar parası olduğu değil, ne kadar dostu olduğu insanın en büyük kazancıdır.

Vefat gibi son noktaya gelmeden yaşam içinde de birçok kez dost biriktirebilmişmiyiz cevabını alma şansımız olur. Bir ihtiyacımız olduğunda, bir bitiş veya başlangıçta, başımıza gelen özel bir durumda gerçek dostlar hemen ortaya çıkar. Yeryüzündeki melekler gibi etrafımızı sarar, bizi sevgiyle kuşatırlar. Ağırıklarımız hafifler. Dertlerimiz azalır. Sorunlarımız çözülür. Yalnız olmadığımızı anlayıveririz. Dost biriktirmek parayla sağlanamayacak bir zenginliktir. Büyük bir tasarruftur.

Özellikle bu son zamanlarda bu konuyu daha net hisseder ve düşünür oldum. Gerçek dostları; kalabalıklar, tanışıklıklar içinden ayırabilme şansına sahip olduğum anlarla karşı karşıya buldum bazen kendimi. Henüz genç bir yaşta "dost biriktirebilmiş" olmanın ne büyük bir ayrıcalık olduğunu görebilme şansına ermeye başladım.

Bu konuda güzel bir yazı buldum. Dostluk nedir? diye başlıyor:

Herhalde bir gösteriş, birine, aynı cinse, kadınsan erkeğe erkeksen kadına karşı kendini beğendirme çabası, bir moda, bir gelgeç ruh hali değil. Sempati, ilgi, bağlılık, yüceltme, taçlandırma, sorumluluk duyma, yürekte algılama, bakışlarla anlaşma, ses tonuyla destek verme, kesintisiz ilişki, kaybolmaz, yitmez, yoktan var olmaz bir duygu. Bunların hepsi bir araya gelip, zaman içinde gıdım gıdım birikerek dostluğun çimentosunu oluşturuyor. Gazetelerde okuyoruz. TV'lerde seyrediyoruz. Sağda solda konuşmalarda adı geçiyor. Güzel yemek yeme dostu, edebiyat dostu, Türk Sanat Müziği dostu, çocukların dostu, halkın dostu. Dostluklar nasıl oluşuyor? Unuttuk.

Bu hızlı kent hayatı dostluk duygusunu aklımızdan aldı. Yüreğimizden çaldı. Düşünür Sokrates'e öğrencileri sormuş:

Dostluk nedir?

Sokrates onlara şu yanıtı vermiş;

"Çocukluğumdan beri arzuladığım bir şey vardır. Kimi insan atları olsun ister, kimi insan köpekleri... Kimisi altını, kimisi de şanı şerefi; bense bir dostum olsun isterim..."

İnsan, biriktiren yaratık... şan şöhret biriktiriyor...
Süper zenginse Boğaz'da villa biriktiriyor. Tablo biriktiriyor.
Repoda para, kasalarda naftalin kokulu döviz, antika biriktiriyor.
Genç ise plak, kaset, CD biriktiriyor.
Bazıları da Kuledibi'nde Çukurcuma'ya, Üsküdar'da Eskiçiler Çarşısı'na,
Unkapanı'ndan Horhor'a gidip; antika lambalar, cam şişeler, eski koltuklar,
teşbihler, tombaklar biriktiriyor.
Alimse kitap biriktiriyor. Cahilse kin biriktiriyor.
Dost biriktirmeyi içimizde kaç kişi deniyor?
Evet kabul ediyorum, insan birçok kişiyle beraber mükemmel dost olamaz,
tıpkı aynı zamanda birçok kişiye âşık olamayacağı gibi
Fakat cinnete düştük. Dost biriktirmeyi unuttuk."
Dost tasarruf hesabınızın hergün daha da kabarması dileğiyle....

(13/04/2007 Tarihli Dünya Gazetesinden alınmıştır.)

NOT: Bu yazı bültenimizde ikinci defa yayınlanmaktadır.

Kavafis'in hatırlattığı zamandan.

Feridun ANDAÇ

Kavafis, bir çağ şairidir benim gözümde. Çağırak, duyuran, hissettiren bir ses...içli yalnızlığın ağusunu sözcükler diyarından derleyip getiren...

Uzak kıyılardan açılıp gitmenin anlatan bir ses... . Kendini kapattığı bir dünyada, başka, ama ötede, deniz eskisi bir zamandan söz edip durmasını; "bir daha bulunamayacak" dünyanın dili olarak yorumlayabiliriz. ;

Eskiyen ve dönüşen çağ, bize gitmeyi öğretir hayatımızın her döneminde. Kavafis de, bunun sözcüklerle çağrısına döndürür bizi sıklıkla. Hatırlayan belleğin labirentlerinde gezindirir, saklımızda olanları zamanın yelinden çekip aldırır. Bir zamanlar, ezberimdeydi onun şu şiiri:

"Aldırmadan, acımadan, utanmadan kocaman, yüksek duvarlar ördüler dört yanıma.

işte oturuyorum şimdi umutsuz bu yazgı kemiriyor beynimi, başka şey yok aklımda; yapacak neler vardı dışarda. Ah, duvarları örerken nasıl görmedim onları? Ne sesini duydum örücülerin, ne gürültüsünü.

Çıt çıkarmadan kapamışlar bana dünya kapılarını."

("Duvarlar", Çev.: Barış Pirhasan)

Kapanan bir çağın savruntusundaydı günlerimiz. Eğer bir anlamı olacaksa hayatımızın, yaşamak gerek diyerek duvarların ardında kalmıştık. Farkında olanlarla olmayanlar bir aradaydık. Nuh'un gemisinde gibiydik... Alıp başımı gitmişim, Andırın diye bir kasabaya.

Uyandıığımız Eylül sabahında, kendimizi dağ'da bulmuştuk. Çalınan marşlara, söylenen kahramanlık türkülerine aşına olan muhtar, namı değer adıyla da "Senatör"; "Yeğinenin çocuklar, yol göründü; biraz daha kalırsak gelip götürürler, diyerek; köyün imamı da dahil, bizleri alıp götürmüştü "kır gezintisine. Üç gece sonra döndüğümüzde ise, günümüzü karartacak dedikodularla gene duvarların ardına kapanmıştık.

Bir elimde Kavafis, diğerinde Lorca'nın "Çingene Türküleri" vardı. "Anılamayacak bir yerdeyiz, öyleyse kapanalım geceye" deyip; karlı kışlı bir mevsime dönmüştük yüzümüzü. Çingar zamanından uzaktık sözümona, ama gelen sözler, edilen dedikodular o mevsimi karartmıştı bize. Gene de, şu dizelerin tutkunu olmak yaşama umutla bağlanmaktı bana:

"Yeşil, sana vurgunum yeşil.
Yeşil esinti. Yeşil dallar.
Bir teknedir gider denizde.
Bir atlıdır yol alır dağda.
Düş kuruyor balkonunda kız,
gölge vurmuş beline kadar.
Gözleri var soğuk gümüşten,
Yeşil bir ten, yeşil saçlarla.
Yeşil, sana vurgunum yeşil.
Tüm nesnelere kıza bakar ya
Çingene ay altında şimdi,
O hiçbir şey görmüyor daha."
("Uyurgezer Türkü", Lorca; Çev.: Sait Maden)

Şimdi, "Başkalarının Hayatı" filmini izlerken, 9 Kasım 1989'un öncesine uzanıyorum. "Yıkılan Berlin Duvarı mıydı yalnızca," diye soruyorum kaçınıcı kez kendime! Bir yere not ediyorum filmde şu sözü: "Küçük şeylerde büyük şeyler bulun."

Dönüp bir kez daha Bach'ın "Brandenburg Konçertosu"nu bu filmde sonra dinliyorum "Yas Kederin Dilinde" adını vereceğim bir metni yazmanın zamanı şimdi... Kendi duvarlarımı yıkarak yol alıyorum. Yeni bir dünyanın şarkısını söylemek için hayata dair umut beslemek, iyi günleri yaşama düşlerini kurmak çok da uzağımızda olmasa gerek sevgili okurum... Ve belki de bir söze bağlanarak yaşamak, umut etmek gelecek günlerin iyiliğini... Yüzünüzü dönüp, sevdiğiniz birine şunu deme yürekliliğini gösteren bir bakışı kuşanarak yaşamak:

"Öyle çok baktım ki güzelliğe onunla dopdolmuş hayalim."

(05 Nisan 2010 Tarihli Dünya Gazetesinden alınmıştır)

Marslının Kaçışı

Zülal KALKANDELEN

Geçenlerde elime eski bir dergi geçti. The International Herald Tribune'un Aralık 2009'da yayımladığı yılsonu dergisi. Siyaset, edebiyat, sanat, ekonomi, medya ve bilim dünyasının başarılı isimleri, 2010'a ışık tutacak düşünceleri yazmış. Özellikle tarihçi Prof. Paul Kennedy'nin makalesi ilgimi çekti. Kennedy, "Bugün Marslılarla karşılaşsak, onlara bu dünyada insanlığın neden bu kadar bölünmüş olduğunu anlatamayız. Onlar da muhtemelen beğenmez, çeker giderlerdi böyle çatışmalı bir gezegenden" şeklinde bir görüş belirtmiş.

Gerçekten de 21. yüzyılın dünyası, ardı arkası gelmeyen savaşlarla sarsılıyor. Ülkeler arasında nükleer savaş tehdidi sürerken, aynı anda füzeler havalanıyor, bombalar patlıyor...

Daha önce de bir yazımda belirttiğim gibi, dünyanın ağası var. Küresel emperyalizmin kurallarını o koyuyor, oyunun planlarını o belirliyor...

İnsanın insanla savaşı, ormandaki vahşi hayvanların mücadelesini aratmıyor. Uygur dünyanın en akıllı canlı türü, aklını barış için değil, daha vurucu yeni teknolojiler geliştirmek için kullanıyor. Eski çağlardaki gibi artık bilek gücüyle değil, üstün teknolojiyle daha da öldürücü olabiliyor.

* * *

Bütün bunlar ne adına, ne için yapılıyor? Elbette temel neden; dünyada tükenmeye başlayan kaynakların paylaşılması sorunu... Kömür ve çelik, nasıl 2. Dünya Savaşı'nda savaş sanayisinin temeli olduysa, bugün de Ortadoğu'daki savaşlar petrol üzerinde dönüyor...

Bir diğer neden, din ve etnik köken farklılıkları. Bir inanca bağlı olan ya da belli bir kökenden gelenlerin diğerlerine tahammül edememesi, insanoğlunun en ilkel yönü...

Ya aynı dinden olanların kavgasına ne demeli? İşte o mezhep kavgasıdır ki, onu anlamak daha da zor. Mantık sınırlarını zorlayan bir dizi cehalet silsilesini yaşadı insanlık. Bugün de Irak'ta olanları ibretle izlerken, Aydınlanma Çağı'nı yakalayamamış topraklardaki ilkelliğe tanık oluyoruz. Birde cinsiyet farkı var tabii... Erkeğin kadını köleleştirme mücadelesi 2000'lerde hâlâ son bulmadı. Gün geçmiyor ki, dünyanın bir yerinde bir kadın fiziksel ve ruhsal şiddete maruz kalmasın, tecavüze uğrayıp katledilmesin... insanın kendi türü ile olan savaşı yetmiyormuş gibi, diğer

canlılara karşı uyguladığı vahşetin de sonu gelmiyor. Hayvanlara yapılan zulmün listesini yapsam buraya sığmaz...

Doğa katliamını da unutmayalım. Meksika Körfezi'ne yayılan tonlarca petrolün yarattığı faciayı dehşetle izliyor, küresel ısınmanın yok ettiği canlı türlerini, bitkileri konuşuyoruz. Üzerinde yaşadığımız gezegen can çekişirken, kimin daha çok petrole sahip olacağını kavgasını veriyoruz...

**** ***

Şimdi gelin bütün bu saçmalıkları dünyalı olmayan birisine, örneğin bir Marslıya anlatmaya çalışın. Şu soruları sorarsa ne diyeceksiniz? Neden böyle güzel bir gezegeni cehenneme, döndürmeye çalışıyorsunuz? Neden bunca vahşet? Neden bunca kaynağa sahip dünyada insanlar açlıktan ölüyor? Neden aklınızı kullanmıyor ve farklılıklara saygı duyup, barış içinde yaşamıyorsunuz?

Uzun uzun yanıt vermeye kalkarsanız; taa ilkçağlara gitmeniz ve sonunda da kapitalizme uzanmanız gerekir. Ama kısaca şöyle de diyebilirsiniz Marslıya: Hepsinin nedeni, insanoğlunun dizginlenemeyen hırsı ve açgözlülüğüdür. Herkese yetecek kaynak varken, birileri hep daha fazlasını, bazen de hepsini istemiştir. Sonuçta küresel kapitalizm palazlanırken kitleler ezilmiş; Aydınlanma'nın uğramadığı yerlerde demokrasi ve özgürlük yeşerememiştir.

Bütün bunları duyan Marslı dünyada kalıp da ne yapsın? Herhalde hemen geri dönüp kendi gezegenini insanlara bırakmamak için önlemler alır.....

(13.06.2010 Tarihli Cumhuriyet Gazetesi)

Sonsuz bir karanlığın içinden doğdum.
Işığı gördüm, korktum.
Ağladım.
Zamanla ışıhta yaşamayı öğrendim.
Karanlığı gördüm, korktum.
Gün geldi sonsuz karanlığa uğurladım sevdiklerimi...
Ağladım.
Yaşamayı öğrendim.
Doğumun, hayatın bitmeye başladığı an olduğunu;
aradaki bölümün, ölümden çalınan zamanlar olduğunu
öğrendim.

Zamanı öğrendim.
Yarıştım onunla...
Zamanla yarışılmayacağını,
zamanla barışılacağını, zamanla öğrendim...
İnsanı öğrendim.
Sonra insanların içinde iyiler ve kötüler olduğunu...
Sonra da her insanın içinde
iyilik ve kötülük bulunduğunu öğrendim.
Sevmeyi öğrendim.
Sonra güvenmeyi...
Sonra da güvenin sevgiden daha kalıcı olduğunu,
sevginin güvenin sağlam zemini üzerine kurulduğunu
öğrendim.
İnsan tenini öğrendim.
Sonra tenin altında bir ruh bulunduğunu...
Sonra da ruhun aslında tenin üstünde olduğunu öğrendim.
Evreni öğrendim.
Sonra evreni aydınlatmanın yollarını öğrendim.
Sonunda evreni aydınlatabilmek için önce çevreni aydınlatabilmek
Gerektiğini öğrendim.
Ekmeği öğrendim.
Sonra barış için ekmeğin bolca üretilmesi gerektiğini.
Sonra da ekmeği hakça üleşmenin, bolca üretmek kadar
önemli olduğunu öğrendim
Okumayı öğrendim.
Kendime yazıyı öğrettim sonra...
Ve bir süre sonra yazı, kendimi öğretti bana...
Gitmeyi öğrendim.

Sonra dayanamayıp dönmeyi...
Daha da sonra kendime rağmen gitmeyi...
Dünyaya tek başına meydan okumayı öğrendim genç yasta...
Sonra kalabalıklarla birlikte yürümek gerektiği fikrine vardım.
Sonra da asil yürüyüşün kalabalıklara karşı olması gerektiğine vardım.
Düşünmeyi öğrendim.
Sonra kalıplar içinde düşünmeyi öğrendim.
Sonra sağlıklı düşünmenin kalıpları yıkarak düşünmek olduğunu öğrendim.

Namusun önemini öğrendim evde...
Sonra yoksundan namus beklemenin namussuzluk olduğunu;
gerçek namusun, günah elinin altındayken, günaha el sürmemek olduğunu öğrendim.
Gerçeği öğrendim bir gün....
Ve gerçeğin acı olduğunu...
Sonra dozunda acının, yemeğe olduğu kadar hayata da "lezzet" kattığını öğrendim.
Her canlının ölümü tadacağını,
ama sadece bazılarının hayatı tadacağını öğrendim.

Ben dostlarımı ne kalbimle nede aklımla severim.
Olur ya ...
Kalp durur ...
Akıl unuttur ...
Ben dostlarımı ruhumla severim.
O ne durur, ne de unuttur

MEVLANA

MALİYE BAKANLIĞI ÖZELGELERİ

Tarih : 29.08.2007

Sayı : B.07.1.GİB.0.03.51/5129

Konu : Dernek veya vakıflar tarafından kiralanmış olan gayrimenkullerde vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı hk.

İlgili Kanun ve Madde: KVK-15

T.C. MALİYE BAKANLIĞI Gelir idaresi Başkanlığı

İlgi : 29/06/2007 tarih ve 2007 sayılı yazınız.

İlgide kayıtlı yazınızdan,..... Kulübü Derneği faaliyet binasının kira stopajlarını ödemediği ve bağlı bulunduğu Vergi Dairesi tarafından önceki dönem stopaj ödemeleri ve cezaları da dahil olmak üzere stopaj ödemelerinin yapılması gerektiğinin tarafınıza bildirildiği fakat derneğinizin yardımlaşmayı amaç edinmiş bir kurum olduğu ve ticari bir işletme olmadığı için bu stopaj ve cezalarının mevzuata uygun olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşünün sorulduğu anlaşılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında; "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur..." oldukları; (5/a) bendinde 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden, gelir vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Yukarıdaki kanun hükmü uyarınca, derneğiniz tarafından kiralanmış gayrimenkulün yukarıda sayılan kişi ve kuruluşlara ait olması durumunda sayılan kişi ve kuruluşlarca gelir vergisi kesintisi yapılacağı tabiidir. Söz konusu gayrimenkulün basit usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefine ait olması halinde ise gelir vergisi kesintisi yapılmayacaktır.

03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 15.3.2.3. bölümünde konuya ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

"Kurumlar Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerine (kooperatifler hariç) ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu kurumların elde ettikleri kira gelirleri ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

Dernek veya vakıflara ait taşınmazların bir iktisadi işletme oluşturacak şekilde kiralanması halinde, oluşacak iktisadi işletme kurumlar vergisi mükellefi olduğundan elde edilen kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır."

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, derneğinizin kiralamış olduğu gayrimenkul kurumlar vergisi mükelleflerine (kooperatifler hariç) ait ise gelir vergisi kesintisi yapılmayacak, söz konusu gayrimenkul dernek veya vakfa ait ise gelir vergisi kesintisine tabi olacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Başkan a.

Tarih: 25/06/2007

Sayı: B.07.1.GİB.0.03.51/ 5109

Konu: Vakıf tarafından kurulacak vakıf üniversitesine yapılacak mali yardımların Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi matrahından indirilmesi hk. İlgili Kanun ve Madde :

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

İlgi: 25.04.2007 tarihli yazınız.

İlgide kayıtlı yazınızın incelenmesinden vakfınız tarafından kurulacak vakıf üniversitesine yapılacak mali yardımların tamamının Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi matrahından indirilmesi konusunda Başkanlığımız görüşünün sorulduğu anlaşılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin (4) numaralı bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin 1/(c) bendinde, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve kamu yararına çalışan dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin (o yıla ait kurum kazancının) %5'ini (gelir vergisi mükellefleri için kalkınmada öncelikli yörelerde %10'unu aşmamak üzere, makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde mükelleflerce beyannamede bildirilecek gelirlerden indirilebileceği hükmüne yer verilmiştir.

1 seri nolu Kurumlar Vergisi Tebliği 10.3.2.2.1 bölümünde okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi yapımı veya bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımların (harcamaların) herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın kurum kazancından indirilebilmesi, bu bağış ve yardımların genel bütçeli idarelere, özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere yapılması halinde mümkün olacağı belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinde, bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değerinin indirime esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 56/(b) maddesinde ise, " Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılacak nakdî bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilir." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, 09.12.1974 tarih ve 7/9267 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınan vakfınıza üniversite inşası kapsamında yapılan nakdi ve aynı bağışlar, bağışın yapıldığı yıla ait gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesaplanması sırasında gerçek kişi gelirlerinin veya kurum kazancının %5'i ile sınırlı olmak üzere indirim konusu yapılabilir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Başkan a.

SAYI: GİB.04.99.16.01/2-Muk.530 06/07/2009-23012

Konu: Bedelsiz teslimlerin katma değer vergisine tabi olup olmadığı ve maliyet bedeli üzerinden gider kaydedilip kaydedilmeyeceği

İlgide kayıtlı dilekçenizde, kimya sanayi başta olmak üzere, insan, hayvan ve bitki sağlığının korunması, geliştirilmesi, tedavi ve bakımlarının yapılmasına yönelik her türlü kimyasal maddenin üretimi ve ticareti faaliyeti ile iştigal eden şirketinizce, doktorlara, hemşirelere, medikal mağazalara, muhtelif ilaç firmalarına; cihaz kullanımının yaygınlaştırılması suretiyle markanın güçlendirilmesi, tek kullanımlık şeker ölçüm çubuklarının satışının artırılması amacıyla bedelsiz teslim edilen kan şekeri ölçüm cihazlarının katma değer vergisine tabi olup olmadığı ve söz konusu cihazların maliyet bedelinin gider kaydedilip edilemeyeceği hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde; safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40'ncı maddesinde yer alan giderler indirilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 40'ncü maddesinde safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, aynı maddenin 1'inci bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği belirtilmiştir.

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında sayılan kanunen kabul edilmeyen giderler ile kanunlarda tadadi şekilde belirlenen giderler dışında kalan ticari organizasyona bağlı olarak yapılan giderlerdir ve bu giderlere işletme giderleri de denebilir.

Bir harcamanın, genel gider adı altında masraf yazılabilmesi için, harcamanın yapılmış olması ve harcama ile iş arasında açık, güçlü bir, illiyet bağının mevcut olması, harcamanın işin önemi ölçüsünde yapılmış bulunması gerekir.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 50 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin A/1 bölümünde promosyon ürünleri ile ilgili olarak; "Ticari hayatta, ticareti yapılan mallara olan talebin artırılması amacıyla, bir takım pazarlama teknikleri geliştirilmekte, satışı yapılan malın yanında başka bir malın ayrıca bir bedel alınmaksızın verilmesi de sıkça karşılaşılan bir

pazarlama tekniği olarak ortaya çıkmaktadır. Bir malın tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devri olarak tanımlanan teslim hükümleri çerçevesinde ticari bir işletmenin yaptığı bedelsiz teslimler de katma değer vergisine konu olmaktadır.

Ancak, firmaların iktisadi faaliyetini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir malın yanında başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemlerde, promosyon ürünü açısından bir bedelsiz teslim söz konusu olmamaktadır. Zira, firmanın genişleyen faaliyetiyle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer artmaktadır. Nitekim piyasadan satın alınan veya ithal edilen malların promosyon ürünü olarak müşterilere verilmesi, mükellef açısından pazarlama gideri niteliğini taşımakta ve bu malların alış bedelleri Gelir Vergisi Kanununun 40'ncı maddesinin 1 numaralı bendine göre gider olarak kaydedilebilmektedir.

Dolayısıyla, firmanın yarattığı katma değer içerisinde vergilenen promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında katma değer vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamakta ve bu ürünler için yüklenen katma değer vergisinin ise prensip olarak indirim konusu yapılması gerekmektedir." açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, şirketiniz tarafından cihaz kullanımının yaygınlaştırılması suretiyle markanın güçlendirilmesi ve tek kullanımlık kan şekeri ölçüm çubuklarının satışının artırılması amacıyla doktorlara, hemşirelere, ecza depolarına, medikal mağazalara ve ilaç firmalarına promosyon faaliyeti çerçevesinde bedelsiz teslim edilen kan şekeri ölçüm cihazlarının alış bedellerinin pazarlama gideri olarak genel hükümler çerçevesinde Gelir Vergisi Kanununun 40'ncı maddesinin 1'nci bendi kapsamında gider olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, söz konusu cihazların, geçici promosyon faaliyeti çerçevesinde doktorlara, hemşirelere, ecza depolarına, medikal mağazalara ve katma değer vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı

SAYI: B.07.1.GİB.4.16.16-02-300-06- /1859

KONU : GÇB düzenlenmeden kargo ile yurtdışı edilen malların ihracat teslimi olarak değerlendirilemeyeceği hk.

.....**SANAYİ VE TİCARET LTD.ŞTİ.**

.....**Bölgesi Cadde**

İlgi :.....tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, oto ve beyaz eşya üretiminde kullanılan elektrik kabloları demetlerinin üretim ve satışı faaliyetinizden ötürü İlimiz..... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün vergi kimlik numarasında işlem gördüğünüz, yurt dışında bulunan müşterilerinize çok acil talepleri üzerine küçük miktar ve tutardaki malları Uluslar arası Kargo Taşımacılık Şirketleri (..... Ve.....) vasıtasıyla yurtdışı ettiğiniz ve gönderilen mallar için KDV hesaplamadan (ihracat istisnası kapsamında satış gösterilerek) satış faturalarının düzenlendiği, KDV iadesi talep edilmediği, gümrük beyannamesinin olmadığı ve mallarının taşımacılık şirketi tarafından düzenlenen konşimento ile gönderildiğinden bahisle; bu tür teslimlerin ihracat teslimi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ile değerlendirilmesi durumunda gümrük çıkış beyannamesi aranılmasının gerekip gerekmeyeceği konularında görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-a maddesiyle, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslar arası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri vergiden istisna edilmiştir.

Aynı Kanunun 12/1'inci maddesinde, "Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:

a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalıdır.

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından

işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez." hükümleri yer almaktadır.

23.11.2001 tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde ihracatın tevsikinin gümrük beyannamesi ile yapılacağı belirtilmiştir. Öte yandan, Gümrük Yönetmeliği'nin 588. maddesinde, "Gerek kesin olarak gerek geçici ihracat işlemlerine tabi tutularak yurt dışına posta yolu ile gönderilecek ticari ve gayri ticari nitelikteki eşya posta idaresi tarafından kabul edilir. Bu eşya gümrük idaresinin gözetim ve denetimi altındadır.

Yurt dışına posta yoluyla gönderilecek ticari nitelikteki eşya ihracat rejimi kapsamında gümrük beyannamesi ile beyan olunur ve bu rejim çerçevesinde işlemleri tamamlanır." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu işlemlerde gümrük beyannamesi yerine herhangi bir belgenin tevsik edici belge olarak kabul edilmesi mümkün bulunmadığından, kargo şirketi tarafından düzenlenen konşimento ihracatı tevsik edici belge olarak kabul edilemez. Buna göre; firmanız tarafından yurt dışındaki müşterilere kargo yoluyla gönderilen mallarının gümrük çıkış beyannamesi düzenlenmeksizin konşimento ile çıkışlarının yapıldığı anlaşıldığından yukarıdaki açıklamalar kapsamında yapılan teslimin ihracat teslimi olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla yurt dışında bulunan müşterilerinizin çok acil taleplerinin karşılanması amacıyla küçük miktar ve tutarlı da olsa uluslararası kargo taşımacılık şirketleri aracılığı ile gönderilen mallar için düzenlenen satış faturalarında Katma Değer Vergisi hesaplanması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

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

Sayı:KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.29.25-38508
26.11.2009*12215

Konu : Faturası düzenlenerek vergisi beyan edilen ancak, fiilen teslimi izleyen yıllarda gerçekleşen 150 m2'nin altındaki konutlarla ilgili yüklenilen vergilerin hangi dönemde iade talep edileceği hk.

UYGULAMA TAMİMİ
NO: KDV-2009/153

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 29/2. maddesinde; Bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamının, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki farkın sonraki dönemlere devrolunacağı ve iade edilmeyeceği, şu kadar ki, 28. madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan verginin bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödeneceği, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edileceği, Bakanlar Kurulunun, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen KDV ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığının, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu,

10/a maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması, 10/b maddesinde ise malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği,

Hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, KDV Kanununun 28. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 30.12.2007 tarih, 2007/13033 sayılı Kararname Eki Karar ile KDV oranları (I) sayılı listedeki mal ve hizmet teslimleri için % 1, (II) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için % 8, listelerde yer almayan diğer vergiye tabi işlemler için % 18 olarak belirlenmiştir.

Söz konusu Kararname eki (I) sayılı listenin 11. sırasında; "Net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri" yer almaktadır.

Öte yandan, indirimli orana tabi işlemlerle ilgili olarak iade ve mahsup uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 74, 76, 85, 99, 101, 105, 106 ve 107 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 41 No.lu KDV Sirkülerinde belirlenmiştir.

Bakanlık Makamı'nın 22.05.1998 tarih ve 19201 sayılı yazısında;

"Gayrimenkul teslimlerinde vergiyi doğuran olay; gayrimenkulün tasarruf hakkının devredildiği tarihte meydana gelmektedir. Bu gibi durumlarda vergiyi doğuran olayın, tapuda devir işleminden önce de meydana gelebileceği tabiidir." denilmektedir.

Yine, Bakanlık Makamı'ndan alınan 13.11.2000 tarih ve 52869 sayılı yazıda ise;

İşlemden önce fatura düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelmekte ancak iade hakkını doğuran işlem vuku bulmamaktadır. Bu nedenle konutların tesliminden önce fatura düzenlenmesi halinde, bu teslimler üzerinden % 1 vergi hesaplanarak beyan edilmesi, iade talebinin ise konutların teslim edildiği yıl içinde yapılması gerekmektedir, iade tutarına, önceki yıllarda yüklenen ve iade hakkı doğuran teslimin yapıldığı yıla kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler de dahildir.

Öte yandan, KDV yüklenimlerinin yıllar içinde devam edip konut inşaatının tamamlandıktan sonra satışın gerçekleştiği durumlarda ise teslimin gerçekleştiği yıl içinde iade talebinde bulunulabileceği tabidir." denilmektedir.

Diğer taraftan, avans henüz satılmamış bir mal veya henüz ifa edilmemiş bir taahhüt ya da yapılmamış bir hizmetle ilgili olan, bu itibarla henüz hak edilmiş bir istihkak niteliği kazanmamış bulunan işlerde doğacak alacağa mahsuben malı satın alan veya hizmeti ifa ettiren tarafından yapılan ödemedir.

Bu nedenle, alıcılar tarafından inşaat bitmeden önce satıcı firmaya bir bedel (avans) ödenmesi halinde bu bedel bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmediğinden KDV tabi olmayacaktır. Ancak, inşaat bitmeden yapılan avans ödemelerine ilişkin fatura düzenlenmesi halinde

vergiyi doğuran olay meydana geleceğinden, söz konusu faturada gösterilen tutarla sınırlı olmak üzere KDV hesaplanması gerekeceği tabiidir.

Buna göre, konutların tesliminden önce fatura düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelmekte ancak iade hakkını doğuran işlem vuku bulmamaktadır. Bu nedenle 150m2'nin altındaki konutların tesliminden önce fatura düzenlenmesi halinde, bu teslimler üzerinden % 1 oranında vergi hesaplanarak beyan edilmesi, iade talebinin ise konutların teslim edildiği yıl içinde aylık olarak mahsuben veya izleyen yılda yıllık olarak nakden ya da mahsuben yapılması gerekmektedir, iade tutarına, önceki yıllarda yüklenilen ve iade hakkı doğuran teslimin yapıldığı yıla kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler de dahil edilecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

YARGI KARARLARI

**T.C.
İZMİR
3. ASLİYE HUKUK MAHKEMESİ**

ESAS NO :
KARAR NO:.....

GEREKÇELİ KARAR

HAKİM: NİHAT AYYILMAZ 21878
KATİP: ALİ RIZA DEMİR 116825

DAVACI
VEKİLİ:

DAVALI: YMM
VEKİLİ:

DAVA: Tazminat
DAVA TARİHİ:30/10/2008
KARAR TARİHİ:06/10/2009

Mahkememizde görülmekte bulunan Tazminat davasının yapılan açık yargılamasının sonunda,

GEREĞİ DÜŞÜNÜLDÜ İSTEM :

Davacı vekili, 28/10/2008 tarihli dava dilekçesi ile; Davalının, yeminli mali mücavir olarak davacıya hizmet verdiğini, davalının denetim ve tasdik sorumluluğundaki 2005 dönemi kayıtlarında usulsüzlük olduğu yönünde ihbarda bulunduğunu, vergi denetmenlerince davacıya 19.316,90-TL vergi cezası kesildiğini, belirlenen miktar üzerinden uzlaşma komisyonuna gidildiğini ve 9.500,00-TL.de uzlaşma sağlandığını, 30/10/2007 tarihinde faizi ile birlikte 14.135,00-TL.nin davacının vergi alacağına mahsuben ödendiğini, söz konusu zararın davalının hizmet kusuru nedeniyle doğduğunu, dayalının denetim/tasdik görevini gereği gibi ifa etmemesi nedeniyle davacının zarara uğradığını belirterek tüm bu nedenlerle fazlaya ilişkin hakları saklı kalmak kaydıyla 14.135.00-TL tazminatın dava tarihinden itibaren işleyecek yasal faiziyle davalıdan alınmasını istemiştir.

YANIT: Davalı vekili savunmasında; Müvekkilinin, davacının ileri sürdüğü, kusurları işlemediğini/ davacıyı ihbar etmediğini, söz konusu ceza işleminden sonra dahi davacının müvekkile ödeme yaptığını, işbu davanın, muhasebe hizmetinden dolayı müvekkile yapılması gereken ödemenin yapılmadığından bahisle davacı aleyhine başlatılan icra takibine dayalı kötü niyetle açıldığını belirterek davanın reddini talep etmiştir.

KANITLAR VE TARTIŞIMI :

YMM Odası Disiplin Kurulunca davalı hakkında açılan soruşturma sonucu evrakının dosyada mevcut olduğu, davalı hakkında disiplin kovuşturması açılmasına gerek olmadığı görülmüştür.

Vergi Dairesi kayıtlarının, şirket muhasebe kayıtlarının, banka hesap ekstrelerinin ayrı ayrı temin edilerek dosyaya sunulmuş oldukları anlaşılmıştır.

Taraf delillerinin temininden sonra alınan 21/07/2009 tarihli bilirkişi kurulu raporunda; Davalının muhasebe hizmetinde herhangi bir kusurunun bulunmadığı, "müteselsil sorumluluğun şartlarının da oluşmadığının bildirildiği görülmüştür.

Dava, Davalının, davacının mali müşavirlik hizmetini görmekte iken, kusurlu eylemleri davacının vergi cezasına çarptırıldığından bahisle açılan tazminat davası olup, dosya kapsamı, alınan yargı denetimine açık, hüküm kurmaya yeterli bilirkişi kurulu raporu ve yine dosyada mevcut YMM Odası Yönetim Kurulu kararı doğrultusunda davalıya atfedilebilecek bir kusurun bulunmadığı anlaşıldığından, bu hususta mahkememize vicdani kanaat dahi geldiğinden takdiren aşağıdaki hüküm kurulmuştur.

HÜKÜM:

1-Dosya kapsamı ve alman yargı denetimine açık, hüküm kurmaya yeterli bilirkişi kumlu raporu doğrultusunda davalının davacıya verdiği, muhasebe hizmetinde herhangi bir kusurunun olmadığı, davacı zararı ile davalının eylemi arasında illiyet bağı olduğu kanıtlanamadığından;

Koşulları oluşmayan davanın REDDİNE,

2-Alınması gereken 15,60-TL red harcının düşümünden sonra kalan fazla harcın istem halinde yatırana iadesine,

3-Davacının yaptığı yargılama giderlerinin üzerinde bırakılmasına,

4-Davalının yaptığı gidere rastlanılmadığından bu hususta ayrıca hüküm kurulmasına yer olmadığına,

5-AAUT gereği takdir edilen 1.696,00-TL vekalet ücretinin davacıdan alınıp davalıya verilmesine,

Dair tebliğden itibaren 15 gün içerisinde Yargıtay yolu açık olmak üzere verilen karar taraf vekillerinin yüzlerine karacakça okunup anlatıldı.06/10/2009

BİLİRKİŞİ RAPORU

3.ASLİYE HUKUK MAHKEMESİ SAYIN HAKİMLİĞİ'NE İZMİR

DOSYA NO:.....

DAVACI VEKİLİ:.....

DAVALI:

VEKİLİ:.....

KONUSU : 14.135,00.-TL. Tazminat davasıdır.

1-DAVANIN KONUSU:

Davalı, 2005 döneminde davacının YMM'si olarak hizmet vermiş ve Aralık 2005 dönemi için KDV iadesi raporu yakarak davacı adına KDV iadesi almıştır.

Daha sonra davacının firması.....Vergi Denetmeni.....tarafından vergi incelemesine alınmış ve yazılan.....günlü.....sayılı Vergi inceleme raporuyla davacı adına V.U.K.nun 30'uncu maddeye göre 9.658,45.-TL. bir kat vergi ziyaı cezalı re'sen vergi tarh edilmesi istenmiştir.

Yine aynı raporun, IV-Sonuç bölümünde ve 31.05.2007 günlü 90 sayılı YMM SORUMLULUK RAPORUNDA YMM.....'ün tarh edilecek vergi ve cezalardan 3568 Sayılı Yasanın 12'inci maddesine göre müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğunu belirtilmiş ve kendisi hakkında İzmir YMMO da disiplin hükümleri yönünden işlem yapılması istenmiştir.

Dava dosyasında mevcut İzmir YMMO Yönetim Kurulunun Günlü sayılı kararıyla;'ün KDV iade raporunda bir hata bulunmadığı gerekçesiyle Disiplin Yönetmenliğinin 20'ine maddesine göre işlem yapılmamasına karar verilmiştir.

Bu arada davalı vekili..... Vergi Dairesi Başkanlığı Denetim Grup Müdürlüğünde tarhiyat öncesi uzlaşmaya girmiş, vergi incelemesine göre tarhi istenen vergi ve cezalar için; 500.00.-TL.si ceza olmak üzere 9.500,00.-TL, ye uzlaşmıştır (gecikme zammı ayrıca hesaplanır.) bu rakamı da mahsuben vergi dairesine ödemiştir.

Davalı 28.10.2008 tarihli dilekçeye gecikme zammı dahil uzlaşma sonucu mahsuben ödediği 14.135,00.-TL.sı için 3568 sayılı kanunun 12'inci maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk hükümlerine

göre.....'e "hizmet kusuru" nedeniyle uğradığı zararı tazmin davası açmıştır.

Daha sonra her 2 tarafın talebiyle Sayın Mahkemenin 16.04.2009 günlü 2008/43 kararıyla bizler bilirkişi olarak atanmış olup görüşlerimiz aşağıda belirtilmiştir.

2-BİLİRKİŞİDEN İSTENEN:

Sayın Mahkeme 16.04.2009 tarihli kararıyla her 2 taraftan; bilirkişiden cevaplandırılmasını istediği hususları 10 gün içerisinde bildirmelerini istenmiştir. Davalı taraf 24.04.2009 dnlü dilekçesinde aşağıdaki sorulan yöneltmiştir.

Davacı tarafa 10 günlük sürenin geçmesinden sonra 15.07.2009 tarihli dilekçe ile cevaplanmasını istediği konulan 4 konu olarak belirtmiştir.

3-TARAF SORULARI VE AÇIKLAMA:

Davalı taraf, 27.04,2009 günlü dilekçeyle cevaplanmasını istediği 11 soruyu heyetimize yöneltmiştir.

1-YMM Tasdik Raporunun mevzuat hükümlerine uygun düzenlenip, düzenlenmediği; YMM'lerin KDV iade raporlarında uyacakları esaslar 3568 Kanununa bağlı olarak çıkarılan 20-29 sayılı tebliğlerde belirtilmiştir. Bu hususları araştırmak ise vergi dairesinin görevidir. Vergi Dairesi de iadeyi yaptığına göre YMM raporu.mevzuat hükümlerine uygun kabul edilmelidir.

2-Yapılan incelemede Vergi Denetmeni tarafından yazılan raporda maliyet ve randıman incelemesi yapıp yapılmadığı sorulmaktadır,Vergi İnceleme Raporuna mesnet teşkil eden rapora ekli 2 taraf tarafından imzalanan tesbit tutanağıdır.Bu teshiller yapılırken ayrıca bir maliyet ve randıman incelemesi yapıldığı raporda gözükmemektedir.

3-3568 Sayılı Kanım ve ilgili Yönetmelik ve tebliğler uyarınca YMM'ler KDV iade raporu düzenlerken Vergi Kanun ve tebliğlerinin öngördüğü tüm incelemeleri yapmak, mükelleflerde istenilen bilgileri vermek zorundadırlar. Maliyet ve randıman hesaplamaları da yapılması gereken incelemelerden olup, mükellef YMM'ce uygun görülen maliyet tablosunun doğruluğunu bu belgede teyid etmiştir.

4-YMM eğer kusurlu ise; aşağıda yazacağımız BK. 50'inci maddesinde düzenlenen "tam teselsül" müessesine göre sorumlu tutulabilir.

5-3568 Sayılı Yasanın 12'inci maddesine göre YMM ödenmeyen vergi ve cezalardan devlete karşı, mükellef tarafından ödenen vergi ve cezalardan ise mükellefe karşı BK.nu tam teselsül sınırlan içinde sorumludur.

6-Mükellef 9.648,45.-TL.ık malzemeyi "indirilecek KDV:'olarak indirme hakkına sahip olup,ödemeyi de mahsuben yapmıştır. Ancak ödediği 4.635,00.-TL. gecikme zammından dolayı kaybı vardır.

7-Bu soru değerlendirme bölümünde etraflıca açıklanacaktır.

8-İlk bölümde de belirttiğimiz gibi İzmir YMMO Yönetim Kurulu YMM'nin sorumlu olmadığına kanaat getirerek disiplin cezası vermemiştir.

9-Bu konu hukuki yorum yapmayı gerektirmektedir. Hukuki yorum muhterem mahkemenin yetkisi dahilinde olduğundan heyetimizce cevaplanmasının uygun olmadığı kanaatine varılmıştır.

10-Bu maddede cevaplanması istenen konu da bilirkişilerin görevi ve yetkisi dışındadır. Bilirkişinin görevi, maddi vakıaların tespitidir, davalı talebi bilirkişi heyetinin görevini aşmaktadır.

11-Bu maddede cevaplandırılması istenen husus, nihai kararın açıklanması niteliğindedir. Sayın Mahkemenin takdir edeceği bir husustur. Zira taraf işlemlerinin ve fiillerinin taktiri mahkemeye aittir.

Ayrıca davacı taraf da;15.07.2009 günlü dilekçesiyle heyetimize 4 şovu sormuştur. Bu sorular hakkındaki görüşlerimizde aşağıda belirtilmiştir.

1-Davacı hakkındaki inceleme'nin nasıl başlatıldığı: Bilindiği gibi mükellefler vergi dairesinin teftişi sırasında veya ihbar, şikayet veyahut yetkili amirin haklı sebeplere dayanan emirleri ile incelemeye alınabilmektedirler. Vergi Denetmeden ise İzmir Vergi Dairesi Başkanlığına bağlı çalışmaktadırlar.

Vergi Denetmeni,.....tarafından hazırlanan raporda incelemenin Vergi Denetmenleri Bürosu Başkanlığının tarih vesayılı yazısı gereğince yapıldığı belirtilmektedir. Bu konuda heyetimizce tespit edilmiş bir husus bulunmadığı gibi iddia ve savunmanın sübutuna ilişkin delilleri toplamak bilirkişi heyetinin görevlen, arasında bulunmamaktadır.

Ancak kanımızca bu konunun araştırılması V.U.K.nu 4'üncü madde de düzenlenen "vergi mahremiyeti" kapsamına girdiğinden, vergi incelemesine başlama nedeninin tensip buyurulduğu takdirde; Sayın Mahkemece İzmir Vergi Dairesi Başkanlığından sorulması gerektiği kanaatine varılmıştır.

2-Bu kotlu açıklanmıştır.

3-Bu konuda davalı taralin sorularında açıklanmış olup,tüm teselsül ile ilgili kısmı aşağıda açıklanacaktır.

4-Zarar ise 4.635,00.-TL. gecikme zammından ibarettir.

4-DEĞERLENDİRME:

YMM ler 3568 Sayılı Yasanın 12'inci maddesine göre yaptıkları tasdikin doğruluğundan devlete ve mükelleflerine karşı sorumludurlar.

3568 Sayılı Yasanın 12 inci maddesine göre; YMM ler yaptıkları tasdikin doğruluğundan, doğru olmaması halinde ise ziyaya uğratılan vergi ve kesilecek eczalardan mükellefle birlikte müştereken sorumlu olacaklardır.

3568 Sayılı Yasanın 12 inci maddesinin gerekçesinde "tasdikin doğru olmaması hususu" tasdik edilen tabloların ve buna dayanak teşkil eden defter ve belgelerde mevzuata aykırı bir durum olmasına bağlanmıştır.

YMM'nin kusurla olduğu hallerde; sorumluluğu BK.nun 50'inci maddesindeki "Tam teselsül" hükümlerine göre belirlenecektir.

BK 50'inci maddeye göre ise "birden ziyade kimse bir zarara sebep olursa.....birbirleri aleyhine rücu hakları olup olmadığına.....hakim karar verir" denmektedir.

Bu madde de aranan temel şart ise BK 141 'inci maddesinde düzenlenen haksız fiilin oluşmasıdır. Buna göre; "kasıt, ihmal, tedbirsizlik v.s. surette diğer kimseye zarar verilmesi söz konusudur."Burada da temel unsur rücu edilecek kimsenin de kusurlu bulunmasıdır.

Yargıtay 4.Hukuk Dairesinin 1978/8214 E.,1979/2031 K.Sayılı 16.02.1979 günlü kararında belirttiği gibi;

Müteselsil borçlulardan birinin alacaklı ile akdetmiş olduğu sulh akdinden diğer borçluları haberdar etmesi gerekmektedir.

YineBK 143'üncü maddeye göre, müteselsilen borçlulardan..... biri bütün borçlular için müşterek olan def ileri dermeyan etmediği takdirde diğer borçlulara karşı mesul olmaktadır.

4369 Sayılı Kanunun 18'inci maddesinde değiştirilen EK; 1 'inci maddesinde düzenlenen "Uzlaşma" müessesinin gerekçesinde....."Vergi idaresi ile mükellef arasındaki sorunların yargı prosedürüne gidilmeden her 2 tarafın rızasıyla çözülebilmesi için uzlaşma müessesesi oluşturulmuştur....." denilmektedir. Yani mükellef burada kendisine ikmal'en veya re'sen salınan vergilere karşı itiraz hakkından vazgeçip. Vergi veya cezada bir indirim karşılığında idareyle Sulh olmaktadır.

Bu durumda davacı vergi denetmeninin raporuna karşı kendisine V.U.K.nu ve idari Yargılama Usulü Kanunu ile tanınan itiraz haklarını kullanmayıp, müteselsilen borçlu olduğu YMM sinden ayrı hareket ederek, idareyle uzlaşmış yani sulh yoluna gitmiş olmaktadır. Bu da kanımızca tam teselsül şartlarını ihlal edilmesidir .Nitekim ekteki;

- 3.Daire 1999/2772 E. 2000/1145 K.
4.Daire 2004/2404 E. 2005/207 K.
7.Daire 2002/2790 E. 2003/3685 K.

Danıştay kararlarında da belirtildiği gibi; "..... sorumluluğun müteselsildi olması karşısında YMM rin asıl borçlu mükellefe ait bütün iddia ve savunmaları idareye karşı ileri sürmek hak ve yetkisi olmalıdır. YMM nin bu olanağı kullanabilmesi, söz konusu sorumluluğu nedeniyle verginin tarh ve tahakkuku anından itibaren takibi halinde" mümkün olacağından;

YMM sinden ayrı olarak yasal itiraz hakkını kullanmadan idareyle uzlaşan davalının rücu hakkının ortadan kalktığı düşünülmektedir.

SONUÇ:

Sayın Mahkemenin kararı ve tarafların soruları ile sınırlı kalmak kaydıyla yapılan bilirkişi incelemesi sonucunda;Yukarıda ayrıntılarıyla açıklandığı gibi; 3568 Sayılı Kanunun 12'inci maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluğun uygulanabilmesi için, kusur ve BK 50-141-143'inci madde de aranan şartların oluşması gerektiği;

1-YMM raporunu eleştiren Vergi Denetmeni raporunda salınması istenen vergi ve cezalar V.U.K.nu 19 ve takip eden maddeleri uyarınca tarh ve tahakkuk aşamasından geçmeden, tarhiyat öncesi uzlaşma ile müteselsil sorumlulardan biri tarafından kabul edilip yargı yoluna gidilmediğinden. Vergi Dairesi incelemesi ile kabul edilip, KDV iadesi yapılan YMM raporunun kusurlu kabul edilemeyeceği;

2-Davalı tarafından YMM den yazılı kabul alınmadan uzlaşma yoluna gidildiğinden tam

teselsül şartları ihlal edildiğinden, YMM.....'ün 3568 Sayılı Yasanın 12'inci maddesi uyarınca müteselsil sorumluluğun şartlarının kalkmış olduğu kanaatine varılmıştır.

Takdir Yüce Mahkemenize aittir. 21.07.2009

T.C.
DANIŞTAY
Vergi Dava Daireleri Kurulu

Esas No: 2007/490

Karar No: 2008/730

Özeti : 1-Satışlarının belli bir kısmının, toptan olduğunun, Şirket yetkilisi tarafından ihtirazı kayıt konulmadan imzalanan tutanakta saptanması nedeniyle, kayıtlı hasılatın tamamının perakende satış hasılatı olduğunu kanıtlama yükünün davacıya düŐtüĐü,

2-Davacıdan kanıt sunulması istenmeksizin hüküm kurulmasının hukuka uygun bulunmadığı hakkında.

İstemın Özeti : 1999 yılında hasılatının bir kısmını kayıt ve beyan dışı bırakması nedeniyle davacı adına Ocak-Aralık 1999 dönemleri için salman vergi zıyayı cezalı katma değer vergisi dava konusu yapılmıştır.

Davayı inceleyen Denizli Vergi Mahkemesi, 19.7.2002 günlü ve E:2001/665, K: 2002/447 sayılı kararıyla; ticari faaliyeti kapsamında posta çeki hesabına yatırılan ve çekilen paralarla ilgili olarak yasal defterlere hiçbir kayıt yapmadığı ve bir kısım emtianın belgesiz satılması suretiyle hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığı saptanan davacı adına 1999 yılındaki toplam satış tutarından toptan satışlara ait olduğu belirtilen hasılat düşölerek bulunan perakende satış tutarı posta çeki hesabıyla karşılaştırılarak bulunan hasılat farkı üzerinden re'sen cezalı tarhiyat yapıldığı, oysa 1999 yılındaki tüm satışların nihai tüketiciye yapılmış perakende satışlar olduğu, toptan satışın bulunmadığı yolundaki davacı iddialarının inceleme elemanınca dikkate alınmadığı, daktilo yazısıyla düzenlenen 27.7.2001 tarihli inceleme tutanağında, 1999 yılı satışlarının bir miktarının toptan bir miktarının da perakende olduğu yazılı iken, el yazısıyla düzenlenmiş 23.3.2001 tarihli tutanakta, tüm satışların perakende olduğu ve 1999 yılında toptan satış bulunmadığının yazılı olduğu, bu çelişkinin izahı bakımından Mahkemelerince verilen ara kararma cevaben idarece gönderilen belgeler arasında, davacının toptan satışının bulunduğunu kanıtlayan hukuken kabul edilebilir bir delil bulunmadığından, 1999 yılı satış hasılatının toptan ve perakende olarak ayırma tabi tutulmasında isabet görölmediği gibi posta çeki hesabına 1998 ve 1999 yılında yatırılan tutarlar ayrıŐtırılmadan davacının belgesiz satış yaptığına ilişkin bir tespit de bulunmaksızın yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk görölmediği gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir.

Vergi idaresinin temyiz istemini inceleyen Danıştay Yedinci Dairesi, 3.11.2004 günlü ve E:2002/4390, K:2004/2747 sayılı kararıyla; vergi mükellefi bakımından normal ve mutad durumun, mükellefiyetle ilgili olarak tüm hasılat ve giderlerin Vergi Usul Kanununda ve bu Kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yapılan idari düzenlemelerde öngörülen belgelerle tevsiki ve ayrıca tutulması zorunlu defter ve belgelerin, aynı Kanunun 253'üncü maddesinde öngörülen beş yıllık süre içinde istendiğinde vergi idaresinin incelemesine sunulmak üzere muhafaza edilmesi olduğu, Mahkeme tarafından tarhiyat, toptan satış tutarının davacıyla birlikte nasıl tespit edildiğinin davalı idarece ortaya konulmadığı, dolayısıyla davacının tüm satışlarının perakende olduğu sonucuna ulaşılması ve posta çeki hesabına 1998 ve 1999 yıllarında yatırılan tutarların ayrıştırılması ve belgesiz satış yapıldığına ilişkin bir tespit yapılmaması nedeniyle kaldırılmış ise de, davacı tarafından gerek inceleme elemanına verilen ifadede, gerekse dava dilekçesinde, posta çeki hesabına 1999 yılında yatırılan ve çekilen paralar içinde, önceki ve sonraki yıllara ait satışlardan kaynaklanan taksitlerin olduğunun ileri sürülmediği, herhangi bir belge ve kanıt da ibraz edilmediği, buna karşılık 1999 yılı satışlarının belli bir kısmının toptan olduğu bizzat şirket yetkilisi tarafından herhangi bir ihtirazı kayıt konulmadan imzalanan 27.7.2001 tarihli inceleme tutanağının 8'inci maddesinde yer alan tespitle davalı idare tarafından ispatlandığı, Mahkeme tarafından dayanak alman 23.3.2001 günlü el yazısı ile düzenlenen tutanağın ise, davacının beyanının imza altına alınmasından ibaret olduğu, defter ve belgelerin incelenmesi sonucu elde edilen verilere ve maddi tespitlere ilişkin bulunmadığından, ilgili yıl satışlarının tamamının perakende olduğu iddiasının kanıtlanmış sayılması için yeterli görülemeyeceği, ayrıca normal ve mutad olan durumun, posta çeki hesabıyla yapılan tahsilatların, perakende satışlara ilişkin olduğunun kabulü olması nedeniyle toptan satışlara ait tahsilatların da bu hesap aracılığıyla tahsil edildiğini kanıtlama yükü davacı şirkete ait olduğu halde bunun yapılmadığı, öte yandan, 1999 yılında tahsil edilen 1998 yılındaki satışlara ait taksit tutarlarının posta çeki hesabına 1999 yılında yatırılan ve davacı tarafından 1999 yılında çekilen tutardan ayrıştırılmamasının da bu konuda herhangi bir kayıt ve belge ibraz edilmediğinden dava konusu tarhiyatı hukuka aykırı kılmayacağı, dolayısıyla, posta çeki hesabından çekilen tutarın, 1999 yılında gerçekleştirilen perakende satışlara ilişkin hasılat olduğu sonucuna ulaşılmasında ve bu tutar ile beyan edilmiş satış hasılatının kıyaslanması sonucu bulunan matrah farkı üzerinden yapılan tarhiyatın kaldırılması yolundaki kararda isabet bulunmadığı gerekçesiyle kararı bozmuştur.

Bozma kararına uymayan Denizli Vergi Mahkemesi, 13.4.2007 günlü ve E:2007/12, K.2007/82 sayılı kararıyla, tarhiyatın ilk kararda yazılı hukuksal nedenlerle kaldırılması yolundaki kararında ısrar etmiştir.

İsrar kararını temyiz eden vergi idaresi; vergi inceleme raporu eki tutanakta davacının, toptan ve perakende satış tutarlarının, katma değer vergisi oranları itibarıyla ibraz ettiği yasal defter ve belgeler üzerinden kanuni temsilcisi ile birlikte tespit edildiğini, dayanıklı tüketim malları ticareti yapan davacının perakende satışlarının %1 oranında katma değer vergisine tabi olmadığı halde vergilendirme döneminde %1 oranına tabi hasılatlar bildirildiği, bu orana tabi satışların toptan satış olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemiştir.

Savunmanın Özeti: Savunma verilmemiştir.

Danıştay Tetkik Hâkimi ... Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar ısrar kararının bozulmasını sağlayacak durumda görülmediğinden istemin reddi gerektiği düşünülmektedir.

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

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

TÜRK MİLLETİ ADINA

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

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 134'üncü maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu; 3'üncü maddesinin (B) bendinde de, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin, yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği; ancak, bu olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak, kullanılmayacağı; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfetinin bunu iddia

edene ait bulunduğu düzenlenmiştir. Aynı Kanunun 227'nd maddesinde; aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların belgelendirilmesi zorunluluğu getirilmiş ve 256'ncı maddesinde, geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257'nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanların, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların istemi üzerine ibraz ve inceleme için sunmak zorunda oldukları kurala bağlanmıştır.

Vergi mükellefleri bakımından, normal ve mutad olan durum, mükellefiyetle ilgili olarak yapılan tüm tahsilat ve giderlerin, Vergi Usul Kanununda ve bu Kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yapılan idari düzenlemelerde öngörülen belgelerle belgelendirilmesi ve tutulması zorunlu defter ve belgelerin, Kanunun 253'üncü maddesinde öngörülen beş yıl içinde istendiğinde vergi idaresinin incelemesine sunulmak üzere muhafaza edilmesidir.

Tekstil, elektrikli elektriksiz ev aletleri ve dayanıklı tüketim malları aktif pazarlamacılığı ve ticareti yapan davacı şirketin, adına kayıtlı numaralı posta çeki hesabının ve yasal defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporu ve bu raporun ekini oluşturmak üzere kanuni temsilcisinin çekince koymaksızın imzaladığı 27.7.2001 tarihli tutanakta; şirket tarafından beyan edilen 1999 yılındaki toplam satış hasılatının ayrı katma değer vergisi oranları itibarıyla ne kadarının perakende ne kadarının toptan satış hasılatı olduğu, posta çeki hesabına yatırılan ve davacı şirket tarafından çekilen hasılatın tamamının perakende satışlardan kaynaklandığı ve bu tutarlarda herhangi bir yanlışlığın olmadığı, gerçek bedelin altında düzenlenen mal alış faturaları sebebiyle posta çeki hesabındaki hasılatın tamamı için fatura düzenleyemedikleri ve belgelendirmediği giderinin olmadığı hususlarının tespit edilmesi üzerine, defter ve belgelerinde kayıtlı satış hasılatından, toptan satış hasılatı indirilerek bulunan kayıtlı perakende satış hasılatının, posta çeki hesabındaki perakende satış hasılatıyla karşılaştırıldığı, karşılaştırma sonucu davacı adına posta çeki hesabından yapılan ve kayıtlı hasılatı aşan tahsilatın, kayıt ve beyan dışı bırakılan hasılat olduğunun kabulü suretiyle bu fark üzerinden re'sen cezalı katma değer vergisi salındığı anlaşılmaktadır.

Vergilendirme; 1999 yılındaki satışların niteliği hakkında düzenlenmiş 23.3.2001 tarihli tutanakla, 27.7.2001 tarihli tutanakta yer alan çelişkinin giderilmesi için verilen ara kararın cevaben idarenin gönderdiği belgeler arasında, davacının toptan satışının bulunduğunu kanıtlayan hukuken kabul edilebilir bir delil bulunmaması, hâsılâtın toptan ve perakende olarak ayrıma tabi tutulması ve posta çeki hesabına yatırılan tutarlardan, önceki vergilendirme döneminde yapılan satışlara ait tutarın ayrıştırılmaması nedeniyle kaldırılmıştır.

1999 yılındaki satışların belli bir kısmının toptan olduğu; bizzat şirket yetkilisi tarafından posta çeki hesap ekstreleri ve yasal defter kayıtları üzerinden inceleme elemanı ile birlikte yapılan tespitleri içeriği ve herhangi bir itirazı kayıt konulmadan imzalanan 27.7.2001 tarihli inceleme tutanağında saptanmıştır. Bu tutanağın 8' inci maddesinde yer alan ve kayıtlı satış hâsılâtının, 14.275.247.000. lirasının %1,6.100.000.000 lirasının % 15,4.381.000.000 lirasının %17 oranında vergiye tabi toptan satışlar, 20.146.444.879. lirasının %15, 41.034.545.000 lirasının % 23 katma değer vergisi oranına tabi toptan ticari mal satışları olduğu davalı idare tarafından ispatlanmıştır. Bu durumda, kayıtlı hâsılâtın tamamının perakende satış hâsılâtı olduğunun, bu tespitlerin yapıldığı ve bedellerinin bu işlemlerin yapıldığı kimseler tarafından posta çeki hesabına yatırıldığına davacı tarafından belgelendirilerek kanıtlanması gerekmektedir. Faaliyet ve posta çeki hesabının işleyişi hakkında ifadesine başvurulduğunda davacı kurum yetkilisinin anlatımını içermek üzere düzenlenen 23.3.2001 tarihli tutanak, diğer kanıtlar bulunmaksızın sözü edilen iddiaya tek başına yeterli kanıt kabul edilemez.

Davacı tarafından; gerek inceleme elemanına verilen ve el yazısıyla düzenlenen 23.3.2001 tarihli ifade tutanağında, gerekse 27.7.2001 tarihli vergi inceleme raporuna ek tutanakta, posta çeki hesabına 1999 yılında yatırılan ve çekilen paralar içinde, önceki ve sonraki yıllara ait satışlardan kaynaklanan taksit ödemelerinin olduğu yönünde bir iddiaya yer verilmediği, sadece ve genel olarak böyle bir durumun olabileceğini ileri sürmüş ve bu konuda herhangi bir kanıt ibraz etmemiş, mahkeme tarafından da kanıt istenmemiştir. Vergilendirmeye karşı açılan davaya ait dilekçede ileri sürülen bu iddianın kanıtlarının sunulması istenmeksizin ve sunulduğu takdirde değerlendirilmeksizin, soyut iddiaya dayanılarak hüküm kurulması hukuka uygun düşmemiştir.

Vergi ziyai cezası hakkında, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 4369 sayılı Kanun ile değiştirilen 344'üncü maddesinin, cezanın hesaplanmasıyla ilgili ikinci fıkrasında yer alan düzenleme, Anayasa Mahkemesinin 20.10.2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6.1.2005 gün ve E:2001/3, K:2005/4 sayılı kararıyla iptal edildiğinden, söz konusu iptal kararının gerekçesi ve bu karardan sonra Danıştay'ın istikrar bulmuş içtihatları göz önüne alınarak karar verilmesi gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile Denizli Vergi Mahkemesinin 13.4.2007 günlü ve E:2007/12, K:2007/82 sayılı ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda hüküm altına alınacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 21.11.2008 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

KARŞI OY

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

T.C.

DANIŞTAY

ÜÇÜNCÜ DAİRE

Esas No : 2007/957

Karar No : 2009/2956

Özet: Verdiği avanslar nedeniyle alacaklı olduğu şirket hakkında icra takibi başlatan, ancak bir yandan da aynı şirkete avans vermeye devam eden ve ciddi bir icra takibi yapmayan şirketin, bu avanslar için şüpheli alacak karşılığı ayırıp gider yazamayacağı hk.

İstemin Özeti: Verdiği avanslar nedeniyle alacaklı olduğu şirket hakkında icra takibi başlatan davacının söz konusu alacağı için ayırdığı karşılığın gider yazılması gerektiği ihtirazi kaydıyla verdiği 2005 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden istemi kabul edilmeyerek adına tahakkuk ettirilen kurumlar vergisine karşı açılan davayı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 323'üncü maddesinde, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idamesiyle ilgili olmak kaydıyla, dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakların şüpheli alacak sayılacağı, şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre karşılık ayrılabilceği düzenlemesine yer verildiği, Yasanın 3'üncü maddesi ile de vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğunun kurala bağlandığı, 384.235,55 YTL alacağı içinsayılı takip dosyası ile.....2005 tarihinde başlattığı icra takibi üzerine düzenlenen ödeme emrinin.....2005 tarihinde borçlu şirkete tebliğinden sonra, sayılıtakip dosyası ile aynı şirketten 120.898,01 YTL alacağı için..... 2005 tarihinde icra takibi başlatan davacının bu takibi üzerine düzenlenen ödeme emrinin, muhatabın adreste tanınmaması nedeniyle daha sonra da adresin kapalı olması nedeniyle tebliğ edilemediğinin anlaşıldığı, mahkemelerince verilen ara kararı ile getirtilen takip dosyalarının incelenmesinden, hakkında.....2005 tarihinde icra takibi başlatılan şirkete2005,..... 2005,.....2005 tarihlerinde avans verilmesine devam edildiği gibi iktisadi, ticari, teknik icaplara uymayan iddialarla sayılı ikinci takibin başlatıldığı ancak, mahkemelerince karar verilme tarihine kadar alacağın cebren tahsiline ilişkin ciddi bir işlem yapılmadığı anlaşıldığından, ihtirazi kaydı kabul edilmeyen davacı adına tahakkuk ettirilen kurumlar vergisinde yasaya aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle reddeden İzmir 2. Vergi Mahkemesinin 13.12.2006 gün ve E:2006/449, K:2006/1167 sayılı

kararının; borçlu şirket hakkında yapılan mal varlığı araştırmasına ilişkin belgeler sunulmak suretiyle şüpheli hale gelen alacak için karşılık ayrılması gerektiği ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti: Savunma verilmemiştir.

Tetkik Hakimi'nin Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

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

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

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince işin gereği görüşülüp düşünüldü:

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, davacıdan 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (3) sayılı Tarife uyarınca, 32,30 TL maktu harç alınmasına, 12.10.2009 gününde oybirliğiyle karar verildi.

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 Dönemler Dâhil)
— İndirimli 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 İadesi	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 İstisnaları	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: 20.221.190TL
İndirimli oranda alınamayacak KDV tutarı		13.300 ._TL