

AYIN MAKALESİ

(İZYMMO BŞK. ÜNAL AYDIN'IN EGEPALAS 15.01.2010 TOPLANTI AÇIŞ KONUŞMASIDIR.)

DEĞERLİ KONUKLARIMIZ, DEĞERLİ MESLEKTAŞLARIMIZ HOŞ GELDİNİZ.

DAVETİMİZİ KABUL EDEREK GELEN, BİRAZ SONRA BİZLERE HİTAP EDECEK OLAN İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANIMIZA HEPİNİZ ADINA ŞÜKRANLARIMIZI SUNUYORUM.

Bir arkadaşımız biraz önce unutkanlıktan söz ettiğinde pantolonunun önüne bir göz attım. "Ne oldu" dediğinde, birazdan anlatırım dedim. Artık anlatayım. Bir hekim arkadaşına göre unutkanlık önce isimlerden başlar, sonra simalardan devam edermiş. Sonra fermuarını kapatmayı unutmaya başlanmış kişi, daha sonra da açmayı unutur ve salıverirmiş. Çoğumuz çoğumuzu hem isim olarak ve ham de sima olarak tanıdığımızı göre sorun yok demektir.

Bu tür toplantıların açılışında ekonomik göstergelere kısaca değinen bir konuşma yapılması geleneği bizim tüm meslek örgütümüzde yerleşmiştir. Bu geleneği kısaca sürdürmek istersek şunları ifade etmek sanırım yeterli olacaktır. İç ve dış talepteki düşmeye bağlı olarak kurulu sınıai tesislerimizde kapasite kullanım oranları yeterli düzeyde değil, yeni büyük sınıai yatırımlar beklenen düzeyde değil, dolayısıyla işsizlik oranı umulan düzeyin üzerinde. Son 3-4 yılda Ülke ekonomimizin %30 büyüdüğü, fert başına ortalama milli gelirin arttığı ifade edilse de geniş halk kitleleri bunu hissedemiyor; çünkü gelir dağılımı dengesizliği çarpıcı bir durumda. Gerek yabancı ve gerekse yerli sermayemiz sanayiye bırakmış, ticarete ve ranta yönelmiş.

KOBİ'ler gelir idaresine, bankalara, tedarikçilere yaptıkları borçlardan bunalmış. Ülkemizin global ekonomik krizi iyi yönettiği, Dünya siyasetinde ağırlığının arttığı ifade edilse de sosyal barış ve huzurun ne ölçüde sağlandığı tartışılmaktadır. Gayrisafi Yurtiçi Hasılanın artışının tek başına toplumsal huzur ve bireysel mutluluk anlamına gelmediği bilinmektedir. Asgari ücretlerde ve emekli ücretlerinde sağlanan reel artışların da toplumsal huzur ve bireysel mutluluk artışına yetmediği, çünkü bireylerin tatmin düzeylerinin sürekli yükseldiği bilinmektedir.

Toplam borç trendindeki yükseliş, cari açık ve ödemeler dengesi sorunu, borç geri dönüş süre ve miktarları dikkate alındığında krizin etkilerinin 2011'e kadar süreceğini söyleyenler hayli çok. IMF ile yakın ve muhtemel mutabakatın sıkıntıyı fazla sarsılmadan atlatmaya yardımcı olacağını söyleyenler umarız haklı çıkarlar. Umarız erken seçim ihtimali hesapları çok fazla bozmaz. Umarız enflasyon eğilimi daha fazla beslenme ortamı bulmaz. Umarız kayıt dışı ekonominin kayıt içine alınması yönünde daha etkin tedbirler gecikmez. Umarız ekonominin tümünün denetim altına alınmasında meslektaşlarımızdan daha yaygın ve daha etkin hizmet sağlanması yönünde gelişmeler gecikmez.

18.01.2010 Ankara'da YMMO Başkanlar Kurulu toplantısı gündemine göre 2010 ücret tarifesi uygulaması, tasdik sözleşmesi damga vergisi, milletvekili YMM'lerin çalışanlar listesine kayıt olup olamayacağı, 3628 sayılı Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Yasasının 2-f maddesine göre YMM'lerin mal beyanında bulunması hükmünün iptali davası, "Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmelik" in 4/t maddesinde geçen YMM ibaresinin iptali davası görüşülecek; Gelir İdaresine toplu ziyarette bulunularak sorunlar anlatılacaktır. Bu gündemin yayımından sonra Gelir İdaresinden sözlü olarak gelen bilgiye göre 2010 ücret tarifemiz yayımlanmayacak, 2009 ücret tarifemiz aynen uygulanacakmış. Tarife asgari ücret tarifesi olduğuna göre, meslektaşlarımızın bu tarifenin üstünde sözleşme yapmaları tabi ki mümkündür. Tarife asgari ücret tarifesi olduğuna göre, meslektaşlarımızın bu tarifenin üstünde sözleşme yapmaları tabi ki mümkündür. YMM tasdik sözleşmelerinin iki nüsha olması ve her iki nüsha için damga vergisi ödenmesine dair Gelir İdaresi yazısının yasal dayanağının bulunmadığı yönünde YMMO Başkanlarına ulaştırılan yazılı mütalaa vardır ama konu mesleki sonuçları itibariyle hassas bir konu olduğundan YMMO Başkanlar toplantısında belirecek eğilim size iletilecek, her bir meslektaşımızın bu konuda kendi kararını vermesi sanırım uygun olacaktır.

Manisa, Aydın, Muğla, Denizli' de daha önce yaptığımız toplantıların benzeri 22.01.2010' da Uşak'da tekrarlanarak Vergi Dairesi Başkanı ve bağlı müdürlerine Yönetim Kurulu üyelerimiz tarafından mesleki sorunlar anlatılacaktır.

Konuşmamın başında unutmaya dair bir tespitte bulunmuştum. Şimdi de kısa bir unutkanlık hikayesi anlatarak konuşmamı bitireyim izninizle. Üç hanım okul arkadaşı yıllar sonra biri birini bulmuş. Bayan B ve Bayan C, Bayan A' yı evinde ziyaret etmek üzere anlaşmışlar. Bayan A, misafirlerine kahve ikram etmeyi unutmamak için bir kağıda büyük harflerle "KAHVE İKRAM EDİLECEK" yazıp mutfak girişindeki buz dolabı kapağına yapıştırmış. B ve C, A' ya geldiğinde hal hatır sorulmuş, A mutfağına gitmiş üç kahve yapıp salona götürmüş, kahveler içilmiş, boşlar mutfağına alınmış, biraz sohbetten sonra A mutfağına gitmiş, yazıyı görmüş, "eyvah" demiş "daha kahve ikram etmedim". Hemen üç kahve yapıp salona götürmüş. Kahveler içilmiş, sohbet edilmiş, B ve C izin isteyip kalkmış. Yolda yürürlerken B, C'ye "Bu A da bir tuhaf olmuş canım, o kadar evine gittik oturduk bir kahve bile ikram etmedi" demiş. C, B'ye dönüp "Yapma, sen nerede – ne zaman gördün A'yı" demiş. Biz de diyoruz ki, rahmetli Cevdet Yalçın ağızıyla "halımıza şükür".

Evet Şimdi sözü değerli konuğumuz, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Başkanı Sayın Sezai Onaral'a bırakıyor, alkışlarınızla kendisini kürsüye davet ediyorum.

AYLIK BÜLTEN DİZİNİ

İÇİNDEKİLER

Odamızdan Haberler	5-8
Odamıza Gelen Yazılar.....	9-43
Maliye Bakanlığı Özelgeleri.....	44-72
Yargı Kararları.....	73-75

Sayı: 94 OCAK-ŞUBAT

Adres:

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

Alsancak/İZMİR

Yazı Danışma ve Okuma Kurulu

Ünal AYDIN (YMM)
(Genel Yayın Sorumlusu)
Hasan Zeki SÜZEN (YMM)
(Genel Yayın Sorumlusu)

Hazırlayan

Ayşe AKAY (Yazı İşleri Sorumlusu)

ODAMIZ BANKA HESAP NUMARALARI

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

ODAMIZDAN HABERLER

+ MESLEĞİMİZİN SORUNLARI SEMİNERİ YAPILDI

İstanbul YMM Odası Başkanı değerli üstadımız Sezai Onaral'ın konuşmacı olarak katıldığı, genel olarak mesleğimizin sorunları semineri Ege Palas Otelinde yapıldı. Mesleğimizin kuruluşundan bu yana olayların içinde bulunan ve aynı zamanda İstanbul YMM Odası Başkanlığı yapmakta olan üstadımıza bir kez daha teşekkür ediyoruz.

+ UŞAK ZİYARETİ

Öteden beri, Aydın, Manisa, Muğla ve Denizli ile devam eden ve söz konusu şehirlerde bulunan YMM'lerle üst düzey Vergi İdaresi görevlilerini bir araya getirmeyi amaçlayan ziyaretlerimiz Uşak'ta devam etti. Önümüzdeki günlerde Vergi Haftası etkinlikleri kapsamında İzmir Vergi Dairesi Başkanı ve ekibiyle bir araya geleceğiz.

+ TİCARET SİCİLİ BİLGİLERİNE ELEKTRONİK ORTAMDA ERİŞME

Odamız ile Ticaret Odası arasında yapılan işbirliği çerçevesinde, ticaret sicilinden bilgi almak isteyen meslektaşlarımız Odamızda bulunan şifre aracılığıyla her türlü bilgiye elektronik ortamda ulaşabilirler. Gösterilen kolaylıktan dolayı Ticaret Odası Başkanı Ekrem Demirtaş ve ekibine teşekkür ediyoruz.

+ ÇEŞİTLİ TOPLANTILAR

Oda Başkanımız her ay YMM Odaları Başkanlar toplantısı ile TÜRMOB Başkanlar toplantısı ile TÜRMOB Başkanlar Kurulu toplantılarına katılmaktadır. 19 Şubat tarihinde İstanbul'da yapılan rekabet ve etik kurulu toplantılarına Mehmet Yaşar Akçay, Turan Öztürk ve Ekrem Kayı katıldılar.

18 Şubat tarihlerinde İzmir'de açılışı yapılan İktisat Sempozyumu toplantısının açılış konuşmalarında Oda Başkanımız Ünal Aydın da bir konuşma yapmıştır. Ayrıca ilk oturumda üyemiz Ekrem Kayı bir tebliğ sunmuştur.

+ FAALİYET RAPORU

Odamızın 2009 yılı faaliyetlerinin yer aldığı faaliyet raporumuz hazırlanarak WEB sayfamıza konmuştur.

+ YARARLI DÖKÜMANLAR

Üyelerimizin yararlanması amacıyla geçtiğimiz günlerde Dönem sonu işlemleri kitapçığı ile 2009 Rapor Dispozisyonu gönderilmiştir. Değınilen dökümanlardan özellikle rapor dispozisyonunun standart açısından yararlı olacağı düşünölmektedir.

+ VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLERİ DEĞİŞTİ

Geçtiğimiz günlerde İzmir/Merkez de bulunan vergi dairesi müdürlerinin tamamına yakını değışmiş bulunmaktadır. Mesleğimizin icrasında katkıları tartışılmaz bulunan Müdür arkadaşlarımıza teşekkür ediyor ve başarılar diliyoruz. Bununla birlikte, bazı Müdür arkadaşlarımız tüm YMM'leri tanımadıklarından bizlerden kimlik ibrazı isteyebilirler. Tebliğden kaynaklanan bu uygulamayı meslektaşlarımızın yadırgamamasını dileriz.

+ VEFAT VE BAŞSAĞLIĞI

Meslektaşımız Turgay Erdem vefat etmiştir. Meslektaşımız Meral Özyurt'un annesi vefat etmiştir. Vefat eden Turgay Erdem'in ailesine ve annesi vefat eden Meral Özyurt'a başsağlığı, sabır ve Allahtan rahmet diliyoruz.

Gelecek sayıda buluşmak dileğiyle.....

ODAMIZ ELEKTRONİK ORTAMDA

**Yönetim Kurulu Üyesi
Mustafa Topal**

Yönetim Kurulumuz yaklaşık bir yıl önce, odamız tarafından yapılan tüm işlemlerin günümüz teknolojisine uygun olarak elektronik ortamda takibinin yapılmasını, mevcut tüm kayıtların da yeni kurulan sisteme aktarılmasını kararlaştırmış ve beni de bu projenin sorumlusu olarak atamıştı.

Bu süre içinde ihtiyaçlarımız tespit edilip, gerekli planlamalar yapıldı ve yazılım çalışmaları başlatıldı. Bugün itibariyle yazılımın büyük bir bölümü tamamlanmış olup, Şubat 2010 sonu ile test çalışmaları başlatılacaktır. Programın üyelerimizin kullanımına açılacağı tarih ise Mart 2010 sonu olarak planlanmıştır.

Tamamlanmakta olan bu proje ile odamızın bugüne kadar olan bilgileri ayrı ortamlarda takip etme zorunluluğu ortadan kalkmış olacaktır.

Projemizin amacı, gerek oda çalışanları, gerek üyeler ve gerekse ilgili kurum ve kuruluşlar arasında bilginin hızlı, güncel ve güvenli olarak paylaşılmasıdır. Aynı zamanda projede yetkileri dahilinde kişi yada kurumların 7/24 istediği bilgiye ulaşması esas alınmıştır.

Bilindiği üzere günümüzde bilgiler kağıt üzerinde kaldıkça paylaşım güçleşmektedir. Bilginin kağıt üzerinde tutulması çağımızda en değerli hazine olan bilgiyi kullanılmaz hale getirdiği gibi, işletmelerdeki kurumlardaki sarf malzemesi giderlerini de çok arttırmakta ve arşiv sorunları yaşanmasına neden olmaktadır.

Proje yeni yıla devir işlemleri yapıldıktan sonra kullanıma sunulacak, devredilen tüm bilgilerin güncel bilgilerle birlikte kullanıma sunulması eski ve yeni bilgilerin üyelerimiz tarafından doğru şekilde düzenli olarak görülmesini sağlayacaktır.

Bir sonraki aşama tüm YMM odalarının birbirine online bağlanmasıdır. Böylece "müthiş bir zaman tasarrufu" oluşacağı şüphesizdir. Tüm odaların ve YMM'lerin birbiriyle haberleşeceği, böyle bir ortak sistem üzerinden işlerini kısa zamanda tamamlayabileceği, odaların toplantı, yayın, kitaplık v.s. bilgilerini paylaşmanın getireceği rahatlık ve konforu düşünmek bile keyifli.

Oda yönetim projesi web tabanlı hazırlanmış olup, kesintisiz 7/24 çalışacak ve üyelerimizin hizmetinde olacaktır. Database altyapı hizmeti Ege üniversitesi Data Center bölümünden sağlanacaktır. Bu suretle sadece İzmir Odası olarak değil, diğer YMM odaları ile birlikte, TURMOB ve Maliye Bakanlığına da online bağlantı imkanımız olacaktır. Gelecek dönemlerde elektronik imzanın ve benzeri daha pek çok teknolojik yeniliğin devreye gireceğini düşünürsek İzmir YMM Odası bugünden altyapısını tamamlamış olacaktır (ki, yakın bir gelecekte rapor teslimlerinin de elektronik ortamda teslim edileceğini umuyoruz).

Bilgisayar mühendisi ve yazılımcısı, Odamız bilgiişlem sorumlusu Serol Mece ile Odamız arasında bu konuda yapılmış sözleşme ve eki teknik şartname ile taahhütname çerçevesinde Yönetim Kurulumuz projenin takipçisi olacak; alınan taahhüt uyarınca 18 ay boyunca projenin çalışır halde korunması, programın güncellenmesi, değişikliklerin ve gelişimlerin aktive edilmesi, ve kullanıcı personelimizin eğitilmesi projenin sözleşme maliyeti kapsamında sağlanacaktır. Projeye diğer Yeminli Mali Müşavir Odalarından katılım talebinde bulunanların bağlantıları sağlanacak; böylece Ülkemizdeki tüm Yeminli Mali Müşavirlerin yararlanabileceği bir elektronik ortam, Odamız koordinasyonunda yaratılmış olacaktır.

ODAMIZA GELEN YAZILAR

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN SORUNLARI

Sezai ONARAL

İstanbul YMMO Başkanı

Türkiye Cumhuriyeti Devletinin kuruluşundan sonra bir yandan modern devlet oluşumuna ilişkin kamusal faaliyetlerin çeşitlendirilerek artırılmasına yönelik düzenlemelere gidilirken, öte yandan da bu hizmetlerin parasal kaynaklarının yaratılması için değişik ve karmaşık vergi sistemleri getirilmiştir. Zamanla uluslararası düzeydeki ticaret, gelişmiş ekonomiye sahip devletlerin politikalarına bağlı olarak daha sıkı ilişkiler yaratırken, bizim gibi gelişmekte olan ülkelerin iç dinamiklerinden kaynaklanan ihtiyaçlara karşılık vermek üzere ekonomiyi düzenleyici bir dizi yasa yürürlüğe sokulmuştur. Dünyadaki bu gelişmelerin ülkemizde ki yansımalarının sonucu olarak, ekonominin çeşitli dallarında kamu kurumları yanında özel sektörde de yeni şirket ve firmaların kurulup geliştiklerini görüyoruz. Bilahare daha yakın tarihlerde uluslararası sermayenin doğrudan veya yerli sermaye ile birlikte oluşturdukları şirketler de ülke ekonomisine önemli ölçüde katkıda bulunmaya başlamışlardır.

Ulusal ve uluslararası ekonomideki bu gidişat ve yeni yeni yürürlüğe konulan düzenleyici yasaların oluşturduğu ortam ve bunun yarattığı dinamiklerin takibi ve geleceğe dönük öngörülerin belirlenmesi ciddi bir eğitim yanımda uzunca sayılabilecek deneyime dayalı uzmanlaşmış bir mesleğe duyulan ihtiyacı ortaya çıkarmış ve 1930'lu yıllardan bu yana birazda kasıtlı olarak geciktirilen meslek yasamız nihayet 1989 Haziran'ında yeterli ölçüde tartışılmadan yürürlüğe konulmuştur. Yasanın kabul edilmeden önce yeterince tartışılmamış olması yanında yürürlüğe girdikten sonraki ilk uygulama dönemi sayılabilecek geçmiş 20 yıllık periyotta yaşanan aksaklıklara karşın modern ekonomilere sahip ülkelerin çok önceden oluşturdukları bir mesleğin ülkemizde kurulmasını sağlamış olması çok önemlidir.

Bizler ilk mensupları olarak tarihi öneme haiz bir misyon yüklenmiş bulunmaktayız. Mesleğin evvel ve ahirini bilen kişiler olarak ilerideki gelişmelere ayak uydurabilecek ve uluslararası genel kabul görmüş muhasebe ve denetim standartlarının kabul ve uygulamasına yönelik

çalışmalara bilinçli katkılar sağlayabilecek konumda bulunmaktayız. Bugün için meslek mensuplarımız içinde geriye dönük dönemde vergi mevzuatı kapsamında kamu denetçisi ve mali müşavir sıfatlarıyla muhasebe faaliyetlerini bilfiil yürütenler bulunmaktadır. Yasanın ilk uygulama dönemindeki adaptasyonda bu tecrübeli mensuplarımızın katkı payları çok fazladır.

3568 Sayılı Yasa incelendiğinde başta Yeminli Mali Müşavirler olmak üzere tüm meslek mensuplarına önemli işlevler verilmiştir. Yasa ile yeni oluşturulmakta olan önemli bir mesleğin-ki bu meslek eğer devlet ile yakın münasebetler içinde ise- kuruluşunda bulunan mensuplarına çok önemli sorumluluklar düşmektedir.

Yasanın amacını belirleyen maddede işletmelerde faaliyetin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyetin denetleme ve değerlendirme suretiyle gerçek durumu firma sahipleri, ilgili kişi ve kurumlar ile resmi makamlara yansız bir şekilde sunulmasını sağlamak tanımlaması, mesleğin faaliyetleri içine hem organizasyon hem uygulama ve hem de kamu adına denetim fonksiyonu vermek gibi diğer mesleklerde görülmeyen bir işlevi yansıtmaktadır.

Bu kadar geniş bir faaliyet alanı içinde hizmet tanımlaması yapan yasanın ilk bakışta bir paradoks gibi görünen ve dünyada bir başka örneği olmayan şekilde denetleme yetkisi de vermesi, mesleğin ne ölçüde özen ve sorumluluk gerektirdiğini de ortaya koymaktadır.

Özellikle iki ayrı meslek grubunun aynı yasa içinde düzenlenmesinin yarattığı aksaklıklar bu güne kadar maalesef giderilememiştir. Bizce yasada yapılacak en önemli revizyon Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin müstakil bir yasa içinde yeniden tanımlanarak düzenlenmesidir. Yasada iki ayrı meslek gurubu oluşturulmasına rağmen yanlış bir sistematikle bunların tanımlamaları aynı madde içinde yapıldığından, konuya yabancı kişilerce her iki grupta aynı meslektenmiş gibi algılanmaktadır. Görev yetki ve sorumlulukları önemli farklılıklar göstermesine rağmen aynı bölüm içinde birbirini takip eden maddelerde de sıralanması tereddütler yaratmaktadır.

Oysa iki ayrı meslek farklı bölümlerde düzenlenerek tanımlansa idi, bunları birbirinden ayıran özellikler daha belirgin ve net olurdu. Böylece bizatihi YMM'ler tarafından verilmesi gereken hizmetlerin SMM'ler tarafından da yürütülebileceği savlarına imkân tanınmazdı. Maalesef, üstelik yasalar başta olmak üzere uygulamalarda da 3568 Sayılı Yasa'ya

atıflar yapılarak her iki meslek grubu aynı yetki ve sorumluluklar da imiş gibi gösterilmektedir. Bunun sonucu olarak mesleki alanda yasada öngörülmeleyen bir uygulama ile SMM'ler YMM mesleği içine giren konularda da örtülü olarak faaliyet göstermekle, giderek mevzuatta öngörülmeleyen bir şekilde gizli ortaklıklar oluşturulmakta ve mesleğimizin alanı daraltılmaktadır.

Yeminli Mali Müşavir olabilmek için yıllarını vermiş ve büyük emek ve fedakârlıklar yaparak mesleğe intisap eden meslektaşlarımız bu suretle mağdur edilmektedirler. Öte yandan denetim faaliyetleri nedeni ile haklarında takip yapılan meslektaşlarımız büyük sıkıntılar yaşamaktadırlar. İyi inceleme ve değerlendirme yapılmadan olur olmaz nedenlere dayalı raporlarla haklarında disiplin takibi istenmekte ve bu yüzden mesleki kariyerleri zedelenmektedir.

Yeri gelmişken Yasanın 12.maddesinde düzenlenen ve mesleğin konusunu belirleyen 4.maddenin B.bendinde ifade edilen sorumlulukla ilgili sıkıntılardan bahsetmek gerekiyor. 12.maddedeki tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk yeminli mali müşavirlik mesleğinin adeta karakterini belirlemektedir. Bu hususu dikkate almazsak mesleğin bariz farkından bahsetmemiş oluruz.

Uygulamadaki rahatsızlık, maddenin 4.fıkrasındaki "yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilin sorumlu olurlar" ifadesinden kaynaklanmaktadır. Bazıları bu sorumluluğu mutlak ve kusursuz sorumluluk olarak algılayarak Yeminli Mali Müşaviri mükellefle birlikte ve aynı derecede yükümlü kabul etmektedirler. Nitekim açılan davalarda Bakanlık takipleri de bu anlamda ifade edilmekte ve hatta ceza mahkemelerinde meslektaşlarımızın mükellef yanında yargılandıklarına şahit olmaktayız. Buna ilaveten mükellefler de ödedikleri ceza ve gecikme zamlarını rucuen Yeminli Mali Müşavirlerden isteyebilmektedir.

Buradaki sorun madde hükmünün iyi kaleme alınmaması ve bu sorumluluğun hukuki tavsifinin yapılmamış olmasındadır. Ortada bir kamu zararı varsa bunun Borçlar Kanunundaki haksız fil hükümlerine göre değerlendirilerek Yeminli Mali Müşavirin ispat edildiği takdirde kusuru oranında sorumlu olması, aksi halde hiçbir suretle takip edilmemesi gerekir.

Bu konulara girmeden mükellefle aynı tarafta ve ölçüde sorumlu görülmesi yasanın ruhuna aykırıdır. Bu konu üzerinde çok duruyor ve meslek lehine değişiklik için takibimizi devam ettiriyoruz.

Yukarıda ortaya konulan tabloda Yeminli Mali Müşavirlik mesleği alttan ve üstten gelen baskılarla bunalmış bir manzara görüntülenmektedir. Anayasanın 135. maddesinde düzenlenen Kamu Kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tanımlanırken, bir mesleğe mensup olanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlere uygun gelişmesini sağlamak, mensuplarının birbirleri ve halkla olan münasebetlerinde dürüstlüğü ve güveni temin etmek üzere kurulan ve organları kendi üyeleri tarafından yargı denetimi altında gizli oyla seçilen kamu tüzel kişileri olarak betimlenmektedir. Takip eden 5. fıkrada meslek kuruluşları üzerinde Devletin idari ve mali denetimine ilişkin kurallar getirileceğine vurgu yapılmaktadır.

Bu tanımlamayla meslek kuruluşları bağımsız demokratik bir oluşumdur ve sadece seçimleri yargı organı nezaretinde yapılmaktadır. Öte yandan devletin idari ve mali denetimleri de saklı tutulmuştur. Oysa 3568 Sayılı Yasaya baktığımızda birçok maddede de Maliye Bakanlığı etkinliği görülmektedir. Örnek vermek gerekirse, mesleki sınav komisyonları Bakanlık ağırlıklıdır ve asgari ücret tarifeleri ve bazı disiplin kararları Bakanlık onayına tabidir.

Şimdiye kadar örneğine rastlanmamakla birlikte, tasdik yetkisinin gerçeğe aykırı olarak kullandığı Bakanlıkça tespit edilen ve rapora bağlanan YMM'ler hakkında, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası verilmesi öngörülmektedir. Böylece Disiplin Kurulları inceleme elemanı raporu doğrultusunda karar vermeye yönlendirilmektedir. Hatırlanacağı üzere birkaç yıl önce Bakanlıkça ayrıca düzenlenen bir listede yer alan YMM'ler tarafından hazırlanan raporlar aynı gerekçe ile uygulamaya konulmamıştır. Bu yüzden birçok meslektaşımız mağdur olmuştur.

Diğer taraftan Birlik Genel Kurulu tarafından düzenlenen yönetmelikler Bakanlık uygun görüşüyle Resmi Gazete'de yayınlanabilmektedir. Avukatlık Kanunu'ndaki şekliyle Birliğe direnme hakkı tanınmamıştır. Bunlara ilave edilebilecek başka hususlarda bulunabilir. Ancak bizce en çarpıcı örnek Yasanın 29. maddesinde düzenlenen Birliğin görevleriyle ilgili olarak "Maliye Bakanlığı'nca verilecek görevleri yerine getirmek" ifadesidir.

Bu düzenleme ile Birlik üzerinde Bakanlığın ne denli etkili olduğu daha iyi anlaşılmaktadır. Oysa yukarıda bahsedildiği üzere Anayasa'nın 135. maddesinde Devlete sadece idari ve mali denetim hakkı verilmiştir, görev tevdi yoktur. Olmaması da asıldır. Aksi takdirde meslek odaları devletin yönlendirilmeleriyle baskı unsuru olarak kullanılabilir ki, bu da demokrasiye aykırıdır.

Mesleğimizin yasal düzenlemelerdeki durumu ve aksaklıklarının giderilmesi çabasıyla birlikte bizlere de ciddi görevler düşmektedir.

Üye adetleri birbiriyle mukayese edilemeyecek kadar farklılık gösteren YMİVI ve SMM Odaları mensupları arasından aynı oranlarda seçilen delegelerden oluşan Birlik Genel Kurulundaki aritmetik karşısında, Yeminli Mali Müşavirlerin sorunlarını tartışmak ve çözüm yollarını tatbikata koymak adeta imkansız gibidir. Birlik Yönetim Kurulunda da sorunlarımıza yeterince cevap bulamıyoruz. Yapısal bir zafiyetimiz var. Nitekim hatırlanacağı gibi bir süre önce yeterli şartları taşıdıkları için zamanında sınavlara kabul edilerek başarılı olanlara verilen YMM ruhsatları, Maliye Bakanlığınca açılan davalar sonucu iptal edilen mensuplarımızın yaşadığı trajedi bizlerde onarılmaz yaralar açmıştır. Bu arkadaşların kendilerinden kaynaklanan hiçbir kusurları olmadığı halde o tarihlerdeki Birlik Yönetiminin yeterli ilgiyi göstermemeleri nedeniyle, büyük mağduriyetler yaşamış, bir kısmı yıllarca YMM olarak verdikleri başarılı hizmetlere karşılık hiç hak etmedikleri bir şekilde mesleklerini kaybetmişlerdir. Kazanılmış hakları Yasada bilahare yapılan değişikliklerde de yeterince savunulamadığından bir kısmının meslekle bağları tamamen koparılmıştır.

24.07.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5786 Sayılı Yasayla yapılan değişiklikler, Yeminli Mali Müşavirlerin sorunlarını doğrudan iyileştiren nitelikten uzak, daha ziyade Birlik ve Oda organı seçimlerinin yeniden düzenlenmesi amacını taşımaktadır. Ne var ki getirilen seçim sistemi istikrarlı bir yönetim kadrosunun kurulmasına imkân vermeyen uygulaması karmaşa yaratacak niteliktedir. Hazır imkan doğmuşken YMM Odaları tarafından önerilen teklifler değerlendirilerek Yasaya dâhil edilseydi, hem kurumsal hem de mesleki açıdan ülke yararına da sonuç verecek hükümler uygulamaya konulabilirdi. Maalesef bu fırsat kaçırılmıştır.

Mesleğin gelişmelere paralel olarak donatılması ve her türlü bağımlılıktan kurtarılarak yetkin faaliyetlerde bulunması için mensuplarımızın mesleki kariyerlerini modem kriterlere göre geliştirmeleri zorunludur. Ancak bu suretle ulusal ve uluslararası düzeyde saygınlık kazanılabilir. Meslekte bilgi ve beceri yanında güvenilir olmak da çok önemlidir. Devlet erkini temsil eden mührü kullanan meslektaşın hak ettiği saygınlığı kazanabilmesi, kendisine tevdi edilen yetkileri etik kurallara uygun ve layıkı veçhiyle yerine getirilmesi ile mümkündür. Böylece hem devlete ve hem de kamuoyunda saygın yerini alarak itibarını muhafaza edebilir.

Odalar olarak bizde mesleki çizgiyi yükseltici eğitim çalışmalarımızı yoğun bir şekilde devam ettirerek, uluslararası gelişmeleri yakından takip etmek durumundayız.

Son zamanlarda 84 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin uygulanmasından kaynaklanan ve medyada KOD'lanma olarak tanımlanan bazı mükelleflerin sakıncalılar listesinde yer almasının yarattığı rahatsızlığa ilişkin değerlendirmelere rastlıyoruz. Aslında bu husus yıllar öncesine dayanan bir uygulamanın, Global krizin ülkemize de yansımından kaynaklanan eski bir sorunu gün ışığına çıkarmasından ibarettir. Olay mesleğimizi çok yakından ilgilendirmekte, hatta çözüm yollarından en önemlisinde de Yeminli Mali Müşavirlerin bir aktör olarak yer almasını da gerekli kılmaktadır.

Bize göre, Odalarımızın devreye sokularak deneyimli ve uzman meslektaşlarımız aracılığıyla dürüst mükelleflerle kamu yararı dengesinin kurulmasını sağlayacak objektif ölçülerin yer alacağı formüller yaratılması sağlanmalıdır. Bu konunun, halen Maliye Bakanlığı'ndaki çalışmalarda ileri teknoloji de kullanılarak çözümlenmeye çalışıldığı duyularını alıyoruz. Gerekli görülmesi halinde, çözüm yolunda üzerimize düşen hizmetleri YMM Odaları olarak vermeye hazırız.

MAHALLE BAKKALI

Dr. Mustafa Yuluğ
Yeminli Mali Müşavir

Geçenlerde mahalle bakkallığı 'müessesesi' epey bir yüksek değerlendirme konusu yapıldı. 'Marketleşin' mesajı verildi bakkallara.

Kapitalist büyümenin küçükleri yok ederek sürekli yeni büyük kuruluşlar yaratma trendi içinde olduğunu gösteren çok yayın var. Benim vurgulayacağım başka konular.

Bürokrasi yaşamım boyunca, siyasal partilerin, genellikle sağlam araştırmalarla beslenmeyen iktidarlar yarattığını gözlemledim. Örneğin, seksen öncesi bir parti 'işçileri yönetime katma' lafını da vurgulayarak iktidar oldu. Ama bu iş nasıl olacak...Görüldü ki ticaret ve sanayi kesimini ilgilendiren bütün mevzuatın değişmesi gerek. Bu arada kamu teşebbüsü yönetim kurullarına işçi temsilcisi sokan ülkemizin, yönetime çalışanları katma alanında ilk girişimleri yapmış olduğunu da hep birlikte öğrendik. Diyeceğim şu...Bakın bakalım mahalle bakkallığı (ve öteki küçük kuruluşların) neye ve nasıl dönüştürüleceği hakkında partilerimizin, üniversitelerimizin, yönetimimizin ışık tutucu, sağlam, kapsamlı araştırmaları ve programları var mı...

Pek üzerinde durulmayan noktalardan biri, mahalle ve köy bakkallığının bir tür sosyal güvenlik kuruluşu olmasıdır. Bu da veresiye sistemi yoluyla gerçekleşir. Düşük ve zaman zaman sıfır gelirli gruplar veresiye tedarik yoluyla aklıktan ölmemiş olurlar. Özellikle varoşlarda borçların bir bölümü, kiracıların yer değiştirmesi nedeniyle geri dönmez. Bu bölüm fiyatları yükselterek karşılanır. Böylece, peşin para bastıran 'yüksek' gelirlilerden aşağıya doğru bir transfer yapılmış olur. ABD'deki ilk öğrenciliğim sırasında, büyük mağazalardan yüzde 5 gibi hırsızlık yapıldığını ve yöneticilerin hırsız olmayanları rahatsız eden güvenlik önlemlerini artırma yerine, çalıntı karşılığını fiyatlara eklemeyi yeğlediklerini, bir yayında okumuştum.

Mahalle ve köy bakkalının bir başka üstünlüğü de tüketiciye çok yakın oluşundan doğar. İleride, halka birinci önceliği veren yönetimler oluştuğunda, özellikle çocukların tam beslenmesine yönelik araştırmalarla en elverişli besin türleri belirlenip üretilecek.

Bunlar çok ucuz ve hatta parasız olarak sunulacak. Bir beslenme uzmanı arkadaşımız tarhana çorbası ile yoğurdun çocukların beslenmesi açısından yeterli olduğunu söylerdi. Mahalle ve köy bakkallığına bu tür ucuz, parasız ürünlerin yoksul halka iletilmesinde işlevsellik kazandırılmaz mı...

Bir zahmet üniversitelerimizin ekonomi, sosyoloji bölümleri falan bakkallık üzerinde kapsamlı bir araştırmaya girişseler acaba nasıl olur...

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA HAPİS YOLU GÖZÜKÜYOR

Dr. Mustafa ALPASLAN
SMMM

Eda KAYA
Denetçi

213 sayılı VUK'na göre, vergi kaçakçılığı suçlarında bazı durumlarda hapis cezası paraya çevrilemeyeceği gibi bu suçlar nedeniyle cezaevine gitmekten başka yol bulunmamaktadır. Başka bir ifade ile, 213 sayılı VUK'nun 359. maddesinin (b) fıkrasındaki suçlar için öngörülen en alt sınır 3 yıl olduğundan bu suçlar ve buna ilişkin hapis cezaları ertelenmemektedir.

Buna göre, yasa'nın 359. maddesinde, "kaçakçılık suçu" sayılan fiiller, aşağıdaki gibi özetlenebilir:

I-KAÇAKÇILIK SUÇU SAYILAN FİİLLER NELERDİR?

- a) Defter ve kayıtlarda, hesap ve muhasebe hilesi yapanlar,
- b) Gerçek olmayan kişiler adına hesap açanlar,
- c) Çift defter kullanıp, asıl deftere yazılması gereken işlemleri, vergi kaybı doğuracak şekilde başka deftere, belgeye ya da kayıt ortamına kaydedenler,
- d) Defter ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler,
- e) Kapsamı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,
- f) Defter ve belgeleri yok edenler,
- g) Sahte belge düzenleyenler ya da kullananlar.(1)

(1) Bu konuda ayrıca Bkz. Şükrü KIZILOĞLU, "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi", (Yayımlanmamış Doçentlik Tezi) Ankara 1995.

II- HAPİS VE PARA CEZASI NELERDİR

Kaçakçılık suçu işleyenlere, hem hapis hem de para cezası uygulanıyor.

1- Hapis Cezası

- a) 1-5 no.lu bentlerde yazılı fiilleri işleyenlere 18 aydan 3 yıla,
- b) 6 ve 7 no.lu bentlerde yazılı fiilleri işleyenlere 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası uygulanıyor.

2- Vergi ve Vergi Cezası

Kaçakçılık suçu halinde, hem vergi hem de verginin 3 katı vergi ziyai cezası kesiliyor (VUKmd. 344).

Kaçakçılık suçu işleyen bir kişi, vergi ve cezalarla ilgili olarak "uzlaşma" talep edemez. Bu husus, Vergi Usul Kanunu'nun "uzlaşma" ile ilgili ek madde-1'de parantez içi hüküm olarak açıkça belirtilmiştir.

Başka bir anlatımla, kaçakçılık suçu nedeniyle hesaplanan vergi ve ceza, uzlaşmadan yani pazarlıklı indirimden yararlandırılmaz.(2)

III- KAÇAKÇILIK SUÇLARINDA HAPİS CEZALARININ PARAYA DÖNÜŞTÜRÜLMESİ HALLERİ

1) 3 TEMMUZ 2009 ÖNCESİ DEVRİ

Yukarıda sıralanan fiillerden, 6 ve 7 no.lu bentlerde yer alanlar, 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezasını gerektirdiği için, bu fiiller nedeniyle hükmolunan hapis cezaları, paraya çevrilemediği gibi ertelenmesi de söz konusu olmuyor.

Ancak, 1-5 no.lu bentlerde yer alan fiillerde durum farklıydı. Hapis cezası 1 yıldan 3 yıla kadar olduğu için, 1 yıla kadar olan hapis cezaları paraya çevrilebiliyordu. İki yıla kadar olan hapis cezaları da ertelenebiliyordu.

2) 3 TEMMUZ 2009'DAN İTİBAREN YAPILAN DÜZENLEMELER

5904 sayılı Kanun'un 23. maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (a) fıkrasında yer alan "**bir yıldan**" ibaresi, "**on sekiz aydan**" şeklinde değiştirildi.(3)

Yapılan düzenleme ile örneğin muhasebe hilesi yapanlara, çift defter kullananlara, defter ve belgelerini tahrif edenlere, verilen süreye rağmen defter ve belgelerini ibraz etmeyenlere, kapsamı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenlere ya da kullananlara "**1 yıldan 3 yıla**" kadar uygulanan hapis cezası, "**18 aydan 3 yıla**" olarak değiştirildi. Böylelikle, bir yıla kadar olan **hapis cezalarının paraya çevrilmesi, asgari hapis cezası 18 aya yükseltmek suretiyle önlendi.**(4)

Buna göre örneğin, ücret bordrosunda ödediği ücreti düşük gösteren bir mükellef "**muhtevası itibariyle yanıltıcı belge düzenlemiş**" sayılacak ve bu fiil nedeniyle 18 aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunabilecek.

(2) Bu konuda geniş bilgi ve ayrıntılı açıklama için Bkz. Şükrü KIZILOT - Zuhâl KIZILOT, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, 15. Baskı, Ağustos 2009

(3) Bkz. 03.07.2009 tarih ve 27277z sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(4) Şükrü KIZILOĞ, "Vergi Kaçıran Herkes Hapse Girecek", Hürriyet, 23.06.2009, s.11

III-ÇOCUK VE YAŞLILARIN DURUMU NEDİR?

TCK'nun 51. maddesinin 1 nolu bendindeki hükme göre, faile verilen hapis cezası üst sınırı, fiili işlediği sırada; 18 yaşını doldurmamış olan çocuklar ve 65 yaşını bitirmiş yaşlılar için 3 yıl olarak belirlenmiştir.

Bu durumda fiili işlediği sırada 18 yaşını doldurmamış olan çocuklar ile 65 yaşını bitirmiş yaşlılara hükmolunan hapis cezası 3 yıl ve daha aşağı süreli olursa bu cezalar diğer şartların varlığı halinde ertelenebilir.

Şu halde, 213 sayılı VUK'nun 359. maddede (a,b ve c fıkralarında) sayılan bütün vergi kaçakçılık fiillerinin işlenmiş olması sebebiyle verilen hapis cezası, 3 yıl ve daha az süreli olursa, fiili işleyen çocuk veya yaşlı kişinin hapis cezası diğer şartların da varlığı halinde ertelenebilir.(5)

IV-SONUÇ

213 sayılı VUK'nunda düzenlenen vergi kaçakçılık suçları nedeniyle hükmolunan hapis cezalarının TCK'da düzenlenen erteleme hükmü gereği bazı cezaların (2 yıla kadar) ertelenmesi mümkün olmakla beraber 2 yılı geçen cezalar ertelenmemektedir. VUK 359. maddesinin (a) ve (c) fıkralarında belirtilen vergi kaçakçılık suçları nedeniyle mahkemece verilen 2 yıl ve daha az müddetli hapis cezaları erteleme kapsamındadır. Buna karşılık söz konusu maddenin (b) fıkrasındaki vergi kaçakçılık suçları için kanunun öngördüğü hapis cezası alt sınırı 3 yıl olduğundan ve erteleme için hapis cezası süresinin en fazla 2 yıl olması zaruretinden dolayı bu fıkradaki suçlara verilen hapis cezaları erteleme kapsamına girmeyecektir.

Bunun yanı sıra, vergi kaçakçılığı fiilini işlediği sırada 18 yaşını doldurmamış olan çocuklar ile 65 yaşını bitirmiş yaşlılara hükmolunan hapis cezası 3 yıl ve daha aşağı süreli olursa bu ceza, diğer şartların da varlığı halinde TCK'nun 51. maddesi uyarınca ertelenebilecektir.

5 GÜNAY Fehmi, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Öngörülen Hapis Cezalarının Türk Ceza Kanununda Düzenlenen Ertelleme Müessesesi Karşısındaki Durumu", Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2009, Yıl:32, Sayı:252, s. 103-108

Anonim Şirketler Nasıl İlmühaber Çıkabilirler?

Soner ALTAŞ

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Müfettişi

1. Giriş

Bir önceki çalışmalarımızda, kapalı ve halka açık anonim ortaklıklar tarafından hisse senedi çıkarılması hususu karşılaştırmalı olarak ele alınmış ve uygulamacılara yardımcı olabilmesi bakımından kapalı anonim şirketler tarafından çıkarılabilecek olan hisse senedi örnekletme yer verilmiştir. Bu çalışmamızda ise, yine kapalı anonim ortaklıklar tarafından hisse senetlerinin yerini tutmak üzere çıkarılabilecek olan ilmühaberler üzerinde durulacaktır. Bir önceki çalışmamızda olduğu üzere, bu çalışmamızda da, uygulamaya dönük olarak, kapalı anonim şirketlerce çıkarılabilecek ilmühaber örneklerine yer verilecektir.

II. İlmühaberler

A- İlmühaberinin Tanımı ve Çıkarılması

İlmühaberini, anonim şirketler tarafından hisse senedi bastırılıncaya kadar, hisse senetlerinin yerini tutmak üzere çıkarılan menkul kıymetler olarak tanımlamak mümkündür. Bu yönüyle, zaman zaman ilmühaberler için "geçici ilmühaber" tabiri kullanıldığına da şahit olunmaktadır². Bununla birlikte, TTK'da ilmühaberlerin geçici bir süre için çıkarılacağı yönünde bir hüküm yer almamaktadır. Kanunun bu konuda getirdiği temel kriter "hisse senetlerinin yerini tutmak üzere" çıkarılacak olmalarıdır, kaldı ki, TTK'da hisse senetlerinin ne zaman çıkarılması gerektiği konusunda da emredici bir hüküm bulunmamaktadır. Bir önceki çalışmamızda belirttiğimiz üzere, TTK, anonim şirketlere hisse senedi çıkarma zorunluluğu da getirmemektedir ³. Bu bağlamda, ilmühaberler, hisse senedi bastırılıncaya kadar geçerliliğini koruyacak ve hisse senedi bastırıldığı anda hükümsüz kalacaktır.

***Bu çalışmada belirtilen görüşler yazarına ait olup, çalıştığı Kurumunu bağlamaz.**

1 Bkz.Soner ALTAŞ, Anonim Şirketler Nasıl Hisse Senedi Çıkabilirler? Lebiz Yalkın Mevzuat Dergisi, Ocak 2010, sayı:73, s,129.

2 TTK'da "geçici ilmühaber" tanımına sadece Deniz Ticaret Hukuku'na ilişkin 1149'uncu maddede "muvakkat sigorta ilmühaberi" ve Sigorta Hukuku'na ilişkin 1265'inci maddede "muvakkat ilmülhaber" olarak yer verilmiş olup, bunların da anonim şirketlerde hisse senedinin yerini tutmak üzere çıkarılan ilmühaberle bir ilgili bulunmamaktadır.

Hemen belirtelim ki, TTK'da, hisse enedi çıkarılana kadar çıplak payları temsil etmek üzere "ilmühaber çıkarılmasını zorunlu kılan bir hüküm de yer almamaktadır. Bununla birlikte, kanunun 411'inci madde dikkate alındığında anonim şirketlere, nama veya hamilin yazılı hisse senetlerinin yerini tutmak üzere "İl mühaber "çıkarma olanağı tanındığı anlaşılmaktadır. Nitekim pek çok şirket; ilmühaber ihracının maliyet- siz olması, hisse senedi gibi tedavül olanağının sağlanması, her bir pay sahibi için birden fazla payı ihtiva eder şekil de birer adet düzenlenebilmesi ve devir için birden fazla payı ihtiva den birkaç ilmühaberle değiştirilmesinin kolay olması gibi sebeplerle ilmühaber ihracı yoluna gitmektedir.**4**

İlmühaberler, hisse senetlerinin yerini tutmak üzere çıkarıldıkları için kıymetli evrak vasfına sahiptirler ve mahiyet itibariyle hisse senetleri ile aynıdırlar. Nitekim Yargıtay içtihatlarında il muhabirin, hisse senedinin yerini tuttuğu ve anonim şirketlerin hisse senetleri yerine ilmühaber düzenleyebilecekleri kabul edilmektedir⁵. Hisse senedi gibi ilmühaberler de pay sahipliğini temsil eder ve hamiline genel kurula iştirak, o kar payı gibi pay sahipliğinin sağladığı bütün hakları verir.**6**

3 Bkz.ALTAŞ,agm.

4 Bumin DOĞRUSÖZ,A.Ş.Hisselerinin Devrinde Vergi-2,Refersans Gazetesi,07/09/2009

5 Yargıtay HGK.'nun 22/11/1978 tarih ve E.1977/11-922, K.1978/978 sayılı; 11.HD'nin 22/4/1999 tarih ve E.1999/3116 sayılı kararları.

6 İsmail DOĞANAY, Türk Ticaret Kanunu Şerhi, 2.Cilt, 2.Baskı, Olgaç Matbaası, Ankara, 1981, s.959-960.

Yine, gerek TTK'nun 409'uncu gerek 411'inci maddesinin ikinci fıkrası hükümlerinden çıkan manaya göre, İlmühaberler de, hisse senetleri gibi, nama veya hamiline yazılı olarak düzenlenebilirler. Ancak, bedelleri tamamen ödenmemiş olan paylar için hamile yazılı il Öte yandan, Yargıtay 11,HD'nin 22/4/ 1999 tarih ve E.1999/646, K.1999/3116 sayılı kararında "TTK 411. maddesi uyarınca, anonim ortaklık, nama ve hamile yazılı pay

senetleri yerine ilmühaber düzenleyebilir. Nama yazılı hisse senetlerin yerine tutmak üzere çıkarılan İlmühaberlerin nama yazılı olması lazımdır. Bunların devri de, nama yazılı pay senetleri gibi ciro ve teslim ile olur. Yine TTK'nun 417. maddesi uyarınca pay senedinin TTK'nun'. 416. maddesine uygun olarak devredildiği ispat edilmedikçe devir alan pay defterine yazılamaz. "denilmektedir. Dolayısıyla, nama yazılı pay senetlerinin yerini tutmak üzere çıkarılan nama yazılı ilmühaberler " ancak ciro ve teslim ile devredilebilirler.

C-Anonim Şirketlerce İlmühaber Çıkarılması Zorunlu mudur?

Hisse senetlerinde olduğu üzere, ilmühaberler de çıkarılma zorunluluğu bulunmamaktadır Yani, anonim şirketlerde, hisse senedi çıkarılana kadar 3lk payları temsil etmek üzere "ilmühaber"" çıkarılması zorunlu değildir. Anonim şirketlerde pay sahipliği, şirketin tescili tüzel kişilik kazanması ile birlikte doğmaktadır¹¹. Dolayısıyla, anonim şirketlerde hisse senedi veya ilmühaber bastırılması, kambiyo senetlerinde olduğu gibi "kurucu".bir özellik taşımaz. Pay sahipliği sıfatı hisse senedi veya ilmühaber çıkarılmadan önce zaten mevcuttur². Bu gerçekten hareketle, ülkemizde, anonim 'şirketlerin ağırlıklı bir kısmında pay sahipliği kayden takip edilmekte', hisse senedi veya ilmühaber çıkarılmasına genelde ihtiyaç duyulmaktadır.

D: ilmühaber Çıkarmak İçin Herhangi Bir Organ, Kararı Gerekmekte midir?

İlmühaber çıkarabilmek için herhangi bir şirket organının kararının gerekip gerekmediği ya da gerekli ise hangi organ tarafından karar alınacağı' konusunda T. Ticaret Kanunu'nda bir açıklık bulunmamaktadır. Konu, bu yönüyle doktrine veya yargı kararlarına da konu olmamıştır. Ancak, hemen belirtelim ki, şirketin esas sözleşmesinde, hisse senetlerinin yerini tutmak üzere İlmühaber bastırılabilceği açıkça öngörülmüş ve buna ilişkin olarak da genel kurul yahut yönetim kurulu kararının aranacağı belirtilmiş ise, bu durumda, ilmühaber bastırabilmek için ilgili organın karar almasının gerekeceği tabidir.

Bununla birlikte ilmühaber bastırmak için organ kararı gerekip gerekmediği hususunun, ticaret hukukundan ziyade Vergi uygulamaları açısından, önem arz ettiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Çünkü, hisse senedine veya ilmühabere bağanmış anonim şirket paylarının devrinden doğan kazancın vergiye tabi olup olmaması, senedin veya. İlmühaberi edinme tarihinin üzerinden iki yıllık bir sürenin geçip geçmediğinin

tespitine dayanmaktadır. Bu yönüyle, ilmühaber bastırarak olan anonim şirketlerin, vergi uygulamalarında lehlerine delil teşkil etmesi bakımından, bu konuda bir karar almalarının menfaatlerine olacağı kanısındayız. İlmühaber, bastırma konusunda, genel kurulca bir karar alınması anılan kararın ticaret siciline tescilini ve Türkiye, Ticaret Sicili Gazetesinde ilanını da gerektirdiğinden, ilmühaber bastırılma tarihinin, belirlenmesinde etkin bir rol oynayacaktır. Ayrıca, hisse senetlerinin yerine geçmek üzere ilmühaber bastırılması, netice itibariyle bütün pay sahiplerini ilgilendirdiğinden ilmühaber bastırılmasına genel kurulca karar verilmesi daha yerinde olacaktır.

Ancak, bu kararın yönetim kurulu tarafından alınması da mümkündür. Zira belirttiğimiz üzere, ilmühaber bastırılması, kurucu değil bildirici bir özellik taşımaktadır. Hatta anılan kararın notere onaylattırıp karar defterine yapıştırılması ve düzenlenecek olan ilmühaberde bulunulması, senedin çıkarıldığı tarihinin belirlenmesinde ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkları asgariye indirecektir **13**.

III. TTK Tasarısına Göre İlmühaber Bastırılması

İlmühaber çıkarılması hususuna TTK Tasarısının 486'nc maddesinde yer verilmiştir. Anılan maddede, esas itibariyle anonim şirketlerce pay senedi bastırılması düzenlemekte ve hamiline yazılı pay senetlerinin' mutlak süratte, nama yazılı pay senetlerini ise koşullu olarak çıkarılması öngörülmektedir. Şöyle ki, Tasarıya göre, esas sözleşmesinde hamiline yazılı, pay senedi çıkarılacağı belirtilen anonim şirketler, pay bedelinin tamamen ödendiği tarihten itibaren en geç üç ay içerisinde "hamiline yazılı pay senetleri" .bastırarak ve pay sahiplerine dağıtacaklardır (TTKT, m.486/f.2). Nama yazılı paylar için pay senedi çıkarılması ise, azlığın talebine dayanacaktır. Yani, azlık **14** talepte bulunursa, nama yazılı pay senedi bastırılacak ve tüm nama yazılı pay senedi sahiplerine dağıtılacaktır (TTKT, m486/f.3).

Pay senedine ilişkin bu zorunluluk yanında, aynı maddenin ikinci fıkrası ile pay senedi bastırılincaya: kadar ilmühaber çıkarılmasına da olanak sağlanmaktadır (TTKT, m.486/f.2). Bununla birlikte, Tasarıda, nama veya hamiline yazılı paylar için çıkarılacak ilmühaber konusunda, TTK'daki gibi bir ayrıma gidilmemiş, nama yazılı pay senetlerine ilişkin hükümlerin kıyas yoluyla ilmühaberlere de uygulanması öngörülmüştür.

(TTKT, m.486/f.2).

IV. Özet ve Sonuç

T.Ticaret Kanunu'na göre, anonim şirketler hisse senedi çıkarıncaya kadar, hisse senetlerinin yerini tutmak üzere ilmühaber çıkarabilirler. Fakat bu bir zorunluluk olmayıp, tamamen şirketlerin ihtiyarına bırakılmış bir düzenlemelidir. İlmühaberler hisse senetlerinin yerini tutmak üzere çıkarıldıkları için kıymetli vafına sahiptirler ve hisse senetleri ile aynı mahiyettedirler. Yine, hisse senetleri gibi, ilmühaberler de nama veya hamiline yazılı olarak düzenlenebilirler. Ancak, bedelleri tamamen ödenmemiş olan paylar için hamile yazılı ilmühaber çıkarılması mümkün değildir. Nama yazılı hisse senetlerinin yerini tutmak üzere çıkarılan nama yazılı ilmühaberler, nama yazılı hisse senetlerinin devrine ait hükümler dairesinde devredilir. Hamile yazılı hisse senetlerinin yerini tutmak üzere çıkarılan nama yazılı ilmühaberler ise alacağın devri hakkındaki hükümlere göre devrolunur.

Diğer taraftan, TTK' da, ilmühaber bastırılmasına ilişkin herhangi bir yöntem ya da bir güvenlik önlemi öngörülmemiş, herhangi bir makam veya mercinin izni de şart koşulmamıştır. Bu çerçevede, ilmühaberlerin, herhangi bir matbaada bastırılması yahut bilgisayarda hazırlanıp çıktı olarak alınması mümkündür. Bastırılması bu kadar basit ve maliyet- siz olduğu halde, ilmühaber çıkarılması ve payların ilmühaber bazında devri, çıplak payların devrine nazarla, sahibine ciddi bir vergi avantajı sağlamaktadır. Zira hisse senedine bağlanmış paylar gibi, ilmühabere bağlı anonim şirket paylarının devri de, ilmühaberinin edinilme tarihinin üzerinden iki yıllık süre geçtikten sonra yapıldığı takdirde, devirden doğan değer artış kazancı, tutarı ne olursa olsun, gelir vergisine tabi olmamaktadır. Bununla birlikte, ilmühaber bastırıp bastırmamak tamamen şirketlerin takdirine kalmıştır.

7 DOĞANAY, bu görüşünü sadece hamiline yazılı hisse senetleri için öngörmüş, ancak nama yazılı senetler için herhangi bir beyanda bulunmamıştır. Oysa, TTK m.409/f.3 hükmündeki "Bedelleri tamamen ödenmemiş olan paylar için hamile yazılı hisse senetleri veya ilmühaberler çıkarılamaz."Cümlesinin lafzen yorumlanması, bu itibarla sadece hamiline yazılı payları değil nama yazılı olanları da kapsamı gerektiği kanısındayız. Dolayısıyla, kişisel görüşümüze göre, bedelleri tamamen ödenmemiş olmadıkça "nama yazılı paylar" için de ilmühaber çıkarılamaz.

8 DOĞANAY, age, s.959.

9 Şükrü KIZILOT, Anonim Şirketlerde İlmühaber Çıkarmanın Avantajı, Hürriyet Gazetesi 13/12/2008.

10 DOĞANAY, age s.959.

11 Detaylı açıklama için bkz.ALTAŞ, Soner, "Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirketlerde Hisse Senedi Bastırılması Zorunlu mudur? TTK Tasarısının Bu Konudaki Yaklaşımı Nedir?Yaklaşım Dergisi, Nisan 2009, Sayı:196, s.225-259.

12 Halil ARSLANLI, Anonim Şirketler-I,Umumi Hükümler,2'nci Bası,Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1959, s.158.

13 Ancak, burada yer verilen görüşmelerimizin, sadece esas sermayesi muayyen olup payları kayden takip edilen şirketler için olduğunu söylemek gerekir. Zira, esas sermaye değişikliklerine dayalı yeni hisse senedi ihraçlarında ya da hisse senedi bölünme ve birleştirilmelerinde TTK'nun emredici kurallarına uyulması ve ilmühabere bağlanacak yeni hisse senedi çıkarma kararının genel kurulca alınması gerekecektir.

14 Tasarının 411'inci maddesinin birinci fıkrasına göre, şirket sermayesinin en az onda birini, halka açık şirketlerde ise yirmide birini oluşturan paysahipleri, "azlık" olarak nitelendirilmektedir.

Örnek-1: Hamiline Yazılı Hisse Senetleri Yerini Tutmak Üzere Hamiline Yazılı İlmühaber.

İL MÜHABER

Düzenleme Tarihi	Seri No	Sıra No
/ /		

Merkezi: Ankara

Ticaret Sicil No: 111/55555

Esas Sermayesi: 500.000 Türk Lirası

Şirketin esas sözleşmesi T.C.Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın 12/12/1992 tarih ve 92/1 001 sayılı izni ile tasdik dilip, 10/01/1 993 tarihinde Ankara Ticaret Sicili Müdürlüğünce tescil edilmiş ve 15/01/1 993 tarihinde Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde neşre dilerek şirketin kuruluşu kesinleşmiştir. Şirketin esas sermayesi bedeli tamamen adanmış olan her biri 1 000 Türk Lirası itibarı kıymetinde 400 adet nama yazılı hisseden ve her biri 1 000 Türk Lirası itibarı kıymetinde 100 adet hamiline yazılı hisseden ibarettir.

Belge hamilinin, şirketimizin beheri 1.000 Türk Lirası itibari değere sahip, hamiline yazılı 10000 Türk Lirası kıymetinde tamamı ödenmiş olan on adet hamiline yazılı hisse senedine sahip olduğunu mübeyyin iş bu ilmühaber şirket esas sözleşmesinin 15'inci maddesi hükümlerine göre ileride asılları ile değiştirilmek üzere tanzim edilmiştir. Bu ilmühaber Yönetim Kurulu nun Tarih sayılı kararına istinaden çıkarılmıştır.

(VYZ) Kozmetik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi

KAŞE

Yönetim Kurulu Başkan Yardımcısı

Yönetim Kurulu Başkanı

İmza

İmza

Örnek-1: Hamiline Yazılı Hisse Senetleri Yerine Çıkarılacak Nama Yazılı İlmühaber

İL MÜHABER

Düzenleme Tarihi	Seri No	Sıra No
/ /		

(VYZ) KOZMETİK SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ

Merkezi: Ankara

Ticaret Sicil No: 111/55555

Esas Sermayesi: 500.000 Türk Lirası

Sayın :

(İkametgâh Adresi)

Şirketimizin beheri 1.000 Türk Lirası itibari değere sahip, hamiline yazılı,10.000 Türk Lirası kıymetinde, tamamı ödenmiş olan, on adet hamiline yazılı hisse senedine sahip olduğunuzu mübeyyin iş bu ilmühaber, şirket esas sözleşmenin 15'inci maddesi hükümlerine göre, ileride asılları ile değiştirmek üzere tanzim edilmiştir. Bu ilmühaber, Yönetim Kurulunun tarih, sayılı kararına istinaden çıkarılmıştır.

İşbu nama yazılı ilmühaberın başkalarına devri, şirketimizin devir ile ilgili olarak belge üzerinde yazılı izni ile geçerlidir. Devir şirkete karşı ancak ihbar tarihinden itibaren hüküm ifade eder.

(VYZ) Kozmetik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi

KAŞE

Yönetim Kurulu Başkanı

Yönetim Kurulu Başkan Yardımcısı

İmza

İmza

İL MÜHABER

..... SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ

(Adresi)

Düzenleme Tarihi	Seri No	Sıra No
/ /		

ŞİRK ETİN :

Ticaret Sicil No.su :

Tescil Tarihi :

Esas Sermayesi :

Toplam Pay Adedi :

Bir Payın İtibari Değeri :

BELGE SAHİBİ ORTAĞIN:

Adı Soyadı :

T.C. Kimlik Numarası :

İkametgâh Adresi :

Sermaye Miktarı :

Sahip Olduğu Hisse Senedi Adedi :

Hisse Senedinin İtibari Değeri :

Belge Değeri (TL) :

İşbu ilmühaber, belge sahibine ait yukarıda bedeli ve toplam tutarı belirtilen nama yazılı hisse senetleri yerine kaim olmak üzere verilmiş olup, basıldığında asıl hisse senetleri ile değiştirilecektir. Bu ilmühaberinin muhteviyatında değişiklik gerektiğinde, yenisi düzenlenerek verilecektir.

İşbu nama yazılı ilmühaberinin başkalarına devri, şirketimizin devir ile ilgili olarak bölge üzerinde yazılı izni ve devrin pay defterine kaydedilmesi şartı ile geçerlidir. Bu ilmühaber, Yönetim Kurulunun tarih ve no.lu kararına istinaden çıkarılmıştır.

(VYZ) Kozmetik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi

KAŞE

Yönetim Kurulu Başkanı

Yönetim Kurulu Başkan Yrd

İmza

İmza

Pay Sahibi

T.C. MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

Sayı :B.07.01.GİB.0.07.31/3139-216

Konu :

26.01.2010*006107

İZMİR YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞINA

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

İlgi : 05/11/2009 tarihli ve 2009/348 sayılı yazınız.

İlgide kayıtlı yazınız ekinde yer alan Yeminli Mali Müşavir Tayfun ŞENOL'a ait dilekçenin incelenmesinden, katma değer vergisi iadesi ile ilgili olarak düzenlenen sözleşmeler ile ilgili olarak;

- Tam tasdik sözleşmelerine paralel olarak "yıllık" olarak düzenlenen katma değer vergisi iadesi sözleşmelerinin ilgili vergi dairelerince kabul edilmediği ve her bir inceleme dönemi için ayrı bir sözleşme düzenlenmesinin talep edildiği,

- Katma değer vergisi iadesi sözleşmelerinde tutar belirtilmemesine rağmen vergi dairelerinin iade yapılması aşamasında Damga Vergisi Kanununa aykırı bir şekilde geçmiş tarihli sözleşme üzerinden Damga Vergisi ödenmesini istediği,

- Katma değer vergisi iadesi sözleşmelerinin elektronik ortamda internet vergi dairesine bildiriminde tasdik konusu bölümüne sadece bir başlık girilebildiği, bu nedenle aynı ayda hem ihracat hem de teşvik belgeli satış sebebiyle iade alan mükellefler açısından vergi dairesince her konu için ayrı bir sözleşme düzenlenmesinin talep edildiği, belirtilerek söz konusu hususlarda Başkanlığımızdan görüş istenildiği anlaşılmaktadır.

Katma Değer Vergisi mevzuatına göre vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemi olarak belirlenmiş, ancak Bakanlığımıza üçer aylık vergilendirme dönemi yerine, mükelleflerin yıllık gayrisafi hâsılatlarına göre birer aylık vergilendirme dönemi belirleme

yetkisi verilmiştir. Bakanlığımız bu yetkisini çeşitli Genel Tebliğlerle kullanmış ve 21 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile gerçek usulde vergilendirilen bütün katma değer vergisi mükelleflerinin vergilendirme dönemi 1 ay olarak belirlenmiştir.

Ancak, yeminli mali müşavirlerin mükellefler ile bir takvim yılına ait ve birden fazla dönemleri kapsayan bir tek Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Sözleşmesi düzenlemesi hususu Başkanlığımızın müstekar hale gelen bir görüşüdür.

06/02/2008 tarih ve 26779 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Sıra No.lu "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Bildirimlerinin ve Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüklerinin Elektronik Ortamda Yerine Getirilmesi Hakkında Genel Tebliği" ile yeminli mali müşavirlerin düzenlemiş oldukları tasdik sözleşmelerine ilişkin bildirimlerinin ve sürekli bilgi verme yükümlülüklerinin elektronik ortamda yerine getirilmesi ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

Söz konusu Tebliğin, "Sözleşmelerin Elektronik Ortamda Gönderilmesine İlişkin Vergi Dairesince Yapılacak İşlemler" başlıklı (V-B) bölümünün ilk paragrafında;

"Yeminli mali müşavirlerce düzenlenen tasdik raporu ilgili vergi dairesine ibraz edildiğinde, tasdike konu rapora ilişkin sözleşme bilgilerinin evvelce yeminli mali müşavirce elektronik ortamda sisteme girilip girilmediğine bakılacak, sözleşme bilgileri evvelce yeminli mali müşavirce sisteme girilmişse söz konusu tasdik raporu vergi dairesince kabul edilecektir."

hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, yine aynı Tebliğin, "Sözleşmelerin ve Bilgi Formlarının Elektronik Ortamda Gönderilmesine İlişkin Diğer Usul ve Esaslar" başlıklı (V-D) bölümünün "Ücretlerin Bildirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar" başlıklı (1) numaralı alt bölümünün son paragrafında;

"Bu Tebliğin II/b bölümünde belirtilen ve tam tasdik sözleşmesi dışındaki diğer sözleşme bilgilerinin elektronik ortamda gönderilmesi aşamasında ücret sütunu boş bırakılarak bildirimde bulunulacaktır. Daha sonra düzenlenen tasdik raporunun vergi dairesince işleme konulması ve alınması gereken ücretin miktarının belirlenmesinin mümkün hale gelmesinden itibaren 15 gün içinde tasdik ücreti ve mükellefçe alınacak

iade tutarı, internet vergi dairesine elektronik ortamda sözleşme bilgileri içine dahil edilmek suretiyle evvelce boş bırakılan bölüme ilişkin bilgiler tamamlanmış olacaktır."

denilmektedir.

Bu durumda, yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen ilk döneme ait tasdik raporunun vergi dairesince işleme konulması ve alınması gereken ücretin miktarının belirlenmesinin mümkün hale gelmesinden itibaren 15 gün içinde tasdik ücreti ve mükellefçe alınacak iade tutarı, internet vergi dairesine elektronik ortamda sözleşme bilgileri içine dahil edilmek suretiyle evvelce boş bırakılan bölüme ilişkin bilgiler tamamlanacaktır. Bu dönemden sonra diğer dönemler için yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen tasdik raporları da vergi dairesince işleme konulması ve alınması gereken ücret miktarının belirlenmesinin mümkün hale gelmesinden itibaren 15 gün içinde tasdik ücreti ve mükellefçe alınacak iade tutarı sözleşme dönemleri ile sınırlı olmak üzere, önceki dönem bilgileri ile birleştirilerek (kümülatif olarak) internet vergi dairesine elektronik ortamda girişinin yapılarak güncellenmesi gerekmektedir.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19 uncu maddesinde, vergi alacağının vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı; 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde de, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların Damga Vergisine tabi olacağı, bu kanundaki kağıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği, 2 nci maddesinde ise vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhlerin de damga vergisine tabi olacağı hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "I-Akitlerle ilgili kağıtlar" bölümünün A/I numaralı fıkrasında, mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerin (31/12/2009 tarihli ve 27449 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 29/12/2009 tarihli ve 2009/15725 sayılı

Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 01/01/2010 tarihinden itibaren) binde 8,25 nispetinde damga vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalar gerevesinde, yazılıp imzalanan veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle, herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan kağıtların düzenlenmesi ile damga vergisinin doğduğu dikkate alındığında, katma değer vergisi iadesi nedeniyle düzenlenen sözleşmelerin düzenlendiği anda belli bir tutarı ihtiva etmesi durumunda bu tutar üzerinden damga vergisine tabi tutulması, belli tutar ihtiva etmemesi durumunda ise damga vergisinin aranılmaması gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Sözleşmelerine ilişkin ücretin sözleşme düzenlendikten sonra belirlenmesi ve bu tutarın sözleşmeye eklenmesi halinde, bu durumun şerh olarak kabul edilmesi ve sözleşme verini alan söz konusu şerhin, ücrete ilişkin tutarın eklendiği tarih itibarıyla 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "I-Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün A/I fıkrası gereği damga vergisine tabi tutulması ve verginin bu tarih dikkate alınarak beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Birden fazla katma değer vergisi iadesi tasdik konusunun tek bir sözleşmeye bağlanıp bağlanamayacağı hususunda ise, düzenlenen tasdik sözleşmesinde tasdik konulan belirtilmek şartıyla tek bir sözleşmeye istinaden iade yapılması mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, yeminli mali müşavirler ile mükellefler arasında düzenlenen katma değer vergisi iadesi tasdik sözleşmelerinin birden fazla tasdik konusunu kapsamaması halinde, her bir tasdik konusunun yeminli mali müşavirler tarafından elektronik ortamda girişinin sağlanması bakımından internet vergi dairesinde gerekli değişiklikler yapılacaktır.

Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.

Nazmi KARYAĞDI
Başkan a.
Gelir İdaresi Daire Başkanı

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

Sayı : 2005/

Konu : Damga Vergisi Konusunda Meslek Mensuplarımızın Dikkat Etmesi Gereken Hususlar

GENELGE 2005/3

01384*18.02.05

YMM ve SMMM ODASI BAŞKANLIKLARI'NA

Odalarımızdan ve meslek mensuplarımızdan gelen talepler doğrultusunda, Damga Vergisinin Uygulanması konusunda çeşitli tereddütler doğduğu anlaşılmaktadır,

5281 Sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile Damga Vergisi uygulamasına yönelik önemli değişiklikler yapılmıştır. Damga Vergisi Uygulanması konusunda meslek mensuplarımızın dikkat etmesi gereken hususlar şu şekildedir;

5281 sayılı Kanun ile 488 Sayılı Damga Vergisi Kanununda yapılan değişiklik ile pul yapıştırmak suretiyle ödenen vergi yürürlükten kaldırılmıştır.

Damga Vergisinin beyanname verilmek suretiyle ödenmesi konusunda 43 seri numaralı Genel Tebliğde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Meslek mensuplarımızı yakından ilgilendiren aşağıdaki konularda açıklama yapılması gereksinimi doğmuştur.

I- MESLEKİ KONULARDA MÜŞTERİLER İLE YAPILACAK SÖZLEŞMELER

1-03/01/1990 Tarih ve 20391 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeci,Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 24. Maddesine göre; meslek mensuplarımızın verecekleri hizmetler için sözleşme yapmaları zorunludur. Bu zorunluluğa riayet etmeyen meslek mensuplarımız hakkında disiplin kovuşturması yapılmaktadır.

2-488 Sayılı Damga vergisi Kanununa ekli (1) Sayılı Tabloda; I-Akitlerle ilgili Kağıtlar başlığının altında yer alan ,

1 .Mukavelenameler, taahhütler ve temliknameler,

a)-Belli parayı ihtiva edenler (Binde 7,5) oranında Damga Vergisine tabidir. (Şu anda 8,25)

3-Aynı Kanunun 5. Maddesi ise aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

Kağıt nüshalarının birden fazla olması:

"Madde 5 - Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshası ayrı ayrı aynı miktar veya nispette Damga Vergisine tabidir. Şu kadar ki, polişe ve emre yazılı ticari senetlerin yalnız tedavüle çıkarılan nüshaları vergiye tabi tutulur."

TÜRMOB tarafından bastırılan ve odalarımız tarafından satışı yapılan sözleşmeler **BİR ASIL BİR SURET** şeklinde dizayn edilmiştir.

Yukarıda belirtilen 5. Madde metninden de anlaşılacağı üzere, meslek mensuplarının müşterileri ile yapacakları sözleşmeyi birden fazla nüsha yapmaları ve bir suretini müşteriye vermeleri halinde her nüsha için ayrı ayrı aynı miktarda Damga Vergisi ödenmek mecburiyeti doğacaktır,

Bu nedenle, yukarıda söz konusu edilen sözleşmelerin **BİR ASIL** olarak düzenlenmesi ve müşteriye sözleşmenin onaylı ve "**ASLI GİBİDİR**" kaşesini taşıyan bir fotokopisinin verilmesi, düzenlenecek sözleşmelerde yer alan " İşbu sözleşme 2 Nüsha düzenlendi" ibaresinin üstü çizilerek "..... İşbu sözleşme **BİR ASIL** olarak" şeklinde değiştirilmesi halinde vergi sadece bir defa ödenmiş olacaktır.

4- Damga Vergisi Kanununda yapılan değişiklikle serbest meslek erbabı olarak damga vergisi açısından "Sürekli Mükellefiyeti" olmayan biz meslek mensuplarımıza işlemlerin yani sözleşmenin tanziminden sonra 15 gün içinde damga vergisi beyannamesi ile beyan edilerek aynı süre içinde ödeme yükümlülüğü getirilmiştir.(Damga Vergisi Beyannamesi Ayrıca Damga Vergisine Tabi değildir) Yıl içerisinde yapılan yeni sözleşmeler hariç olmak üzere devamlılık arz eden sözleşmelerde, sözleşmenin Ocak ayına ilişkin K.D.V beyannamesinin verileceği 20 Şubat (şu anda 23) Tarihine kadar düzenlenebileceği ve buna ilişkin Damga Vergisinin de en geç 5 Mart'a (şu anda 26 Şubat) kadar beyan edilmesi mümkündür.

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

Sayı : B.07.1.GİB.4.35.17.02/DMG-0.11-1252
Konu : Damga Vergisi

ALTERNATİF YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LİMİTED ŞİRKETİ
Ankara Caddesi No:22/1 A Blok K:4 Bornova /İZMİR

İlgi: 06.05.2009 tarih ve Özelge/2009/1206 sayılı dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde; yeminli mali müşavirlik işi ile iştigal ettiğiniz, müşterilerinizle ile düzenlediğimiz tam tasdik sözleşmesi dışındaki sözleşmelerin bir kısmının ücretini asgari ücret tarifesi üzerinden gerçekleştirdiğiniz, dolayısıyla düzenlediğiniz sözleşmelerin ücret kısmında "Asgari Ücret" ibaresinin ver aldığı ve bu sözleşmelere isabet eden ücretler sözleşme düzenlendikten sonra, asgari ücret tarifesi üzerinden, belirlendiği ancak sözleşmede herhangi bir değişiklik yapılmadığı belirtilerek, bu durumda konuyla ilgili olarak Başkanlığımız tarafından verilen DMG-031/923 2392 sayılı özalgemizdeki açıklamalar doğrultusunda damga vergisinin ne şekilde aranılacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün bildirilmesini talep edilmektedir

Konuyla ilgili olarak, 09.10.2008 tarih ve DMG. 031 -923/2392 sayılı özalgemizdeTam Tasdik Raporu dışındaki Katma Değer Vergisi İadesi, Özel Tüketim Vergisi, Ar-ge indirimi tasdik raporu ve benzeri konulardaki sözleşmelerin düzenlendiği anda belli bir tutan ihtiva etmesi durumunda bu tutar üzerinden damga vergisine tabi tutulması, belli tutar ihtiva etmemesi durumunda ise damga vergisinin aranılmaması gerekmektedir.

Öte yandan, bu bönleşmelere ilişkin ücretin sözleşme düzenlendikten sonra belirlenmesi ve bu tutarın sözleşmeye eklenmesi halinde, değişikliğin yapıldığı tarih itibarıyla damga vergisi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşecekti. Dolayısıyla söz konusu sözleşmelerin, ücrete ilişkin tutarın eklendiği tarih itibarıyla 488 sayılı kanuna ekli (1) sayılı tablonun "Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün A/1 fıkrası gereği damga vergisine tabi tutulması ve verginin bu tarih dikkate alınarak beyan edilip ödenmesi gerekmektedir." Denilmiştir.

06.02.2008 tarih ve 26779 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 1 Sıra No'lu Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Bildirimlerinin ve Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüklerinin Elektronik Ortamda Yerine Getirilmesi Hakkındaki Genel Tebliğin D-1 Ücretlerin Bildirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar başlıklı bölümünde, "Yeminli Mali Müşavirlerin gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerinin tasdikine ilişkin olarak mükellefler ile düzenlemiş oldukları ram tasdik sözleşmelerine ilişki ücretin tam tutarı yeminli mali müşavirler tarafından sisteme girilecektir. Bu tebliğin III/bölümünde belirtilen ve tam tasdik sözleşmesi dışındaki diğer sözleşme bilgilerinin elektronik ortamda gönderilmesi aşamasında ücret sütunu boş bırakılarak bildirimde bulunulacaktır. Daha sonra düzenlenen tasdik raporunun vergi dairesince işleme konulması ve alınması gereken ücretin miktarının belirlenmesinin mümkün hale gelmesinden itibaren 15 gün içinde tasdik ücreti ve mükellefçe alınacak iade tutam, internet vergi dairesine elektronik ortamda sözleşme bilgileri içine dahil edilmek suretiyle evvelce boş bırakılan bölüme ilişkin bilgilerin tamamlanmış olacaktır. Açıklamalarına yer verilmiştir.

Ayrıca 24.01.2000 tarih ve 27120 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan 2009 Yılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret tarifesinde asgari ücret hadleri belirlenmiştir.488 Sayılı Damga Vergisi Kanununun 4^küncü maddesinde; "Bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılır; ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur Kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının ettiği hüküm ve manaya bakılır. Mahiyeti tayin edilmek istenen kağıt üzerinde başka bir kağıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alımı "Hükmü yer almaktadırBuna göre; müşterileriniz ile düzenlediğiniz Tam Tasdik Sözleşmesi dışındaki sözleşmelerin ücret kısmında "asgari ücret" ibaresinin bulunması ve bu asgari ücretin Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesinde belirli bir tutara tekabül etmesi durumunda; damga vergisinin bu tutar üzerinden hesaplanması, ancak asgari ücretin ilgili tarifede belirli bir tutarı tekabül etmemesi durumunda, ücretin tutarının belirlenmesinin, düzenlenen tasdik raporunun vergi dairesince işleme konulmasının ardından mümkün hale geleceğinden, bu durumda, 09.10.2008 tarih ve DMG:031-923/2392 sayılı özalgemizde yapılan açıklamalar çerçevesinde, söz konusu sözleşmelerin, ücrete ilişkin tutarın eklendiği tarih itibariyle 488 sayılı kanuna ekli (1) sayılı tablonun "Akitlerle ilgili kağıtlar " başlıklı bütünlünün A/l fıkrası gereği damga vergisine tabi tutulması ve verginin bu tarifi dikkate alınarak beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

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

Sayı: B.07.1.GİB.4.35.17.01-02-2988/3040

Konu:Hizmet ihracı istisnasının beyanı ve iadesi

İZMİR YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASINA
Kıbrıs Şehitleri Cad. N:7 Kervan Apt K.4 D.8 35220 Alsancak-İZMİR

İlgi : 27/10/2008 tarihli ve 2008/312 sayılı dilekçeniz.

Maliye Bakanlığına hitaben yazılan ilgide kayıtlı dilekçenizde sorulan hususlar hakkında Gelir İdaresi Başkanlığından alman 14/12/2009 tarih ve 117474 sayılı yazıya istinaden. Başkanlığımız görüşüne aşağıda yer verilmiştir.

05/12/2009 tarih ve 27423 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 113 Seri No.lu Katına Değer Vergisi Genel Tebliğinin "Hizmet İhracı İstisnası" başlıklı (B) bölümünde;

"KDV Kanununun 11/1-a maddesi ile ihracat teslimlerinden ayrı olarak yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler de KDV'den istisna edilmiş, aynı Kanunun 12/2 maddesi uyarınca, bir hizmetin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebilmesi için;

-Hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması,
-Hizmetten yurt dışında faydalanılması,
şartlarının yerine getirilmiş olması gerekmektedir.

Öte yandan hizmet ihracı konusunda 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (K) ve 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A) bölümündeki açıklamalarda, hizmet ihracı istisnası uygulamasında;

-Hizmetin Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması,
-Fatura ve benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi,
-Hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi,
-Hizmetten yurt dışında yararlanılması.

şartlarının aranacağı belirtilmiştir.

KDV Kanununun yukarıda belirtilen hükümleri ile konu hakkındaki açıklamaların yer aldığı KDV Genel Tebliği uyarınca, yurt dışındaki müşteriler için ifa edilen hizmetlerin, hizmetin ifa edildiği dönemde, bedelin döviz olarak Türkiye'ye gelmesi beklenilmeden ihracat istisnası kapsamında beyan edilecektir.

Ancak, bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan vergilerin KDV Kanununun 32 nci maddesi kapsamında iadesi hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmeyecektir."

açıklamasına yer verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Müzik arkeologları hız kesmiyor

ALİ DENİZ USLU

Pink Martini'nin İstanbul'da ve Türkiye'de ciddi bir hayran kitlesi var. Onlar Kendilerini müzik arkeologları olarak tanımlıyor. Müzikleri huzurlu ve melankolik Piyanist Thomas M.Lauderdale tarafından sivil toplum örgütlerinin gösterilerine destek vermek için 1994'te Portland Oregon'da kurulan grubun derdi, unutulmuş hikâyeleri canlandırmak. Çünkü onlar geçmişin daha saf ve temiz olduğunu düşünüyor. Müziklerini geçmişte arasalar da elbette günden kopuk değiller. Dünya dertlerine tepkilerini gösteriyorlar. Amerikan dış politikalarına eleştirileri sert. Bir önceki albümlerinde, Ortadoğu efsanesi Abdül Hamid Hafız'ın "Bukra wba'do-yarın ve sonraki gün" şarkısını söyleyerek, yanlış politikalar ve düşmanlıkları reddediyorlardı.

Pink Martini kalabalık bir ekip Sahnede bir tiyatro ruhu ile performans sergiliyor.

Müzisyenler şarkıların öykülerini paylaşmayı da seviyor. Tiyatral anlatımlarının sırrı da burada. Pek çok dilde şarkılar söylüyorlar; Fransızca, İtalyanca, Japonca, Hırvatça, İspanyolca... Farklı dillerin benzer öykülerini ve duygularını bulup çıkarıyorlar. Evet, Amerikalı bir grup Pink Martini ama olabildikleri kadar dünyalılar.

Dedik ya Pink Martini sıkça Türkiye'ye geliyor. Bu yıl olmazsa önümüzdeki yıl onları seyretmeniz kaçınılmaz. Gerçekten de çok izlenebilir ve keyifli bir ekip Pink Martini. Şimdi ise yeni albümleri "Splendor in the Grass" yayımlandı. CD+DVD olarak yayımlanan "Limited Edition'."; yeni albümle birlikte grubun Oregon konserini de içeriyor. "Splendor in the Grass" grubun dördüncü albümü. Dokuz yeni parça ve unutulmaz dört uyarılma var bu çalışmada. Elbette grup yeni albümünde de farklı diller ve kültürden beslenmiş. İtalyan pop'undan, Meksika ranchera'sma, Amerikan klasiklerinden, Napoliten'e kadar her şey var. Yani yine müzikal bir dünya tıvu vaat ediyorlar. Bu albümün özel şarkılarından biri ve belki de en özeli Meksika'nın efsane isimlerinden Frida Kahlo'ya aşkıyla tanınan Chavela Vargas ile kaydedilen, Vargas ile Agustín Lara'nın klasiği "Piensa En Mi." Diğer şaşırtıcı parçalardan öne çıkanlar ise ; grubun müziğine ruhunu veren vokalist China Forbest yeni albümde, Joe Raposo'nun Sing'ini farklı dillerde seslendirmiş. Ayrıca Dandy Warhols gitaristi Courtney Taylor da bu albümde. Onu yetmişli yıllardan hatırlamamak mümkün değil. Uzun sözün kısası Pink Martini, yine bildiğiniz gibi melankolik, sıcak ve huzurlu. Elbette dünya ya karşıda söyleyecekleri var.

(6 Aralık 2009 Tarihli Cumhuriyet Gazetesinden alınmıştır)

İtalya'daki alternatif dünya

ZÜLAL KALKANDELEN

Bayram haftasını İtalya'da geçirdim. Bu yazıyı da Milano ile Venedik arasındaki gidiş-dönüş tren yolculuğumda yazıyorum. Etraftaki İtalyanlar ve turistler, yüksek sesle ve sürekli konuşuyor; ama kulaklığı takınca ortamdan soyutlanmak olanaklı...

Popüler kültürde İtalya deyince akla ne gelir? Pizza, makarna, opera, futbol, moda, son yıllarda da Berlusconi ve skandalları... Benim İtalya gezim, bu çerçevenin tamamen dışına çıktı; sanki gerçek dünyanın dışında alternatif bir dünyada geçti tüm zaman...

Bu müthiş deneyimi, dört kişiye borçluyum: Edward Hopper, Frank Gehry, Yayoi Kusama ve Leonardo da Vinci... Bakın bu dört sanatçı, dünyamı nasıl değiştirdi?

Milano'ya gitmeden önce kentte büyük bir Edward Hopper sergisi olduğunu öğrenmiştim. Daha önce bazı müzelerde eserlerini görmüş olmama karşın, bütünüyle Hopper'a ayrılan bir sergi gezmemiştim. Palazzo Reale'deki sergi. Hopper'ı hiç tanımayan bir insanı bile neredeyse bu konuda uzman yapacak kadar ayrıntılıydı. Aklımı en çok meşgul eden bilgi, Hopper'ın bir duvara yazılan şu sözü oldu:

"Tek isteğim, bir evin duvarına düşen ışığı resmetmektir." Hiç kuşkusuz, istediğini başardı Hopper; duvara düşen ışığın en güzel resimlerini yaptı... Tablolarındaki imajlarla sessizliği konuştu... Kentteki izole yaşamı aktaran resimleriyle Amerikan gerçekçiliğinin sembollerindedir. Fakat ilginç bir şekilde, bir süreliğine de olsa, sanatıyla izleyeni başka bir dünyaya götürmekteydi...

Milano'daki ikinci durağım, Frank Gehry sergisiydi. Triennale Tasarım Müzesi'ndeki sergide, ünlü mimarın dünyanın çeşitli yerlerinde yaptığı binaların ilginç öyküsü, orijinal çizimler ve maketlerle anlatılmış.

Muhteşem binalarıyla herkesin hayranlığını kazanmış bir mimar Gehry. Gerçekle hayali birbirine geçiren görkemli tasarımları insan aklını zorluyor. Ama sergide öğrendiğime göre, kendisi hep ressamalara özenirmiş...

"Önünüzde boş bir kâğıt VS renklerle dolu bir paletiniz var. İlk fırça darbesi nasıl olacak? Bu müthiş bir his!" diyor Gehry. Doğrusu, onun eserlerine baktıkça da bende aynı duygu uyanıyor...

Gehry'nin dehası ile çarpılmışken hiç ara vermeden Leonardo da Vinci'nin **"The Last Supper"** (Son Yemek) isimli tablosunu görmeye gittim. UNESCO'nun Dünya Mirası Listesi'ndeki Santa Maria delle Grazie adlı eski bir kilisede yer alıyor

ün)ü tablo. 15. yüzyıldan kalma bir duvar resmi... Tozdan ve ışıktan özel yöntemlerle korunan eserin güzelliği, insanın nefesini kesiyor...

Benim "Son Yemek"ten etkilenmemin, Dan Brown'un "Da Vinci Şifresi" adlı kitabıyla hiçbir ilgisi yok. Ama söylenene göre resme olan ilgi, o kitaptan sonra epeyce artmış. 0 kadarki, resmi görmek için en az bir hafta önceden rezervasyon yaptırmanız gerekiyor.

Bunların üzerine son olarak da, PAC Milan'daki Yayoi Kusama sergisini görünce, tam bir görsel sanatlar ziyafeti çıktı ortaya. Japon sanatçının benekler, ağlar ve aynalara olan saplantılı tutkusuyla yarattığı eserler, gerçekten çok çarpıcı. Bize yanılısama gibi gözükken her şey, onun dünyasında bir gerçek...

Bu gördüklerimden sonra, İtalya denince benim aklıma kesinlikle pizza, futbol ya da Berlusconi gelemmez. Sanatla dolu alternatif bir dünya var bu ülkede... İtalya, bunu iliklerine kadar hissettiriyor insana...2010'da Avrupa'nın kültür başkenti olmaya hazırlanan İstanbul yaşatabilecek mi aynı duyguyu? 2010'a bir aydan az bir zaman kaldı ve U2 konserinden başka ses getirecek bir proje duymadık henüz... İstanbul, şanına yakışır bir kültür başkenti olabilecek mi? Alternatif dünyalar sunabilecek mi?

(6 Aralık 2009 tarihli Cumhuriyet Gazetesinden alınmıştır.)

Sioux'ların isyanı

ATAOL BEKRAMOĞLU

Çocukluğumuz uygar ve kahraman beyaz adamla, kafa derisi yüzen ilkel ve katil Kızılderiler arasında geçen savaşların anlatıldığı filmlerin görüntüleriyle doludur. Kalplerimiz hep beyaz adamdan yana çarpmış, İngilizce konuşmasını bile beceremeyen ilkel Kızılderililerin yenilgilerini coşkuyla alkışlamışızdır.

Zaten "ak derili"nin karşıtı olarak yakıştırılmış "kızıl denli" adındaki ırkçı içerik yeterince açıktır.

ABD film sektörü bu işi ustalıkla kotarmış, kara derilinin yanı sıra kızıl deriliye de yönelik korku ve nefreti kuşaklar boyu yerleştirip kurumsallaştırmıştır...

Pazar ekimizde bu yazının yayımlandığı 6 Aralık tarihi, 1 862'de, bundan 147 yıl önce, ABD Başkanı Abraham Lincoln'ün Kızılderili Sioux kabilesi isyancılarından 39 tanesinin asılarak idam edilmesini onayladığı gündür.

İnfaz 26 Aralık'ta gerçekleşmiş, böylece Kızılderili Sioux'ların devlet otoritesine karşı isyanı tam olarak ezilip sona erdirilmiştir.

Böyleyken, 1890 yılında Kızılderililerin kurtuluşunu simgeleyen bir dans töreni sırasında, içlerinde kadın çoluk çocuk da olmak üzere yüzlerce Sioux'lu katledilmiş, böylece ABD'nin kanlı geçmişine acı ve utanç dolu bir sayfa daha eklenmiştir...

Lincoln adı ve 39 Kızılderili isyancıya verilen idam cezasının onaylanması ilk bakışta yadırgatıcı görünüyor.

Çünkü Abraham Lincoln köleliğe karşı olduğunu açıkça söyleyen, bu uğurda savaşım veren, en büyük zorlukların üstesinden gelerek ülkesinin birliğini sağlayan, 39 Kızılderili isyancının idam kararını onaylayışından birkaç yıl sonra da bir kölelik yandaşının silahından çıkan kurşunla yaşamı son ermiş, demokrat, hümanist, aydınlanmacı bir başkandır.

ABD'nin gelmiş geçmiş en büyük yöneticilerinden, dünya siyasetinin en büyük şahsiyetlerindedir. Böyle biri, bu kadar çok sayıda kişinin idam cezasını nasıl onaylayabilmiştir?

Ne yapalım ki tarih biraz da bu türden yadırgatıcı gelişmelerle yürüyüşünü sürdürüyor...

Bugün ona, ülkesi ABD'de, Sioux isyancılarının idam kararını onaylamakla suçlayıp sövenlerin bulunduğunu pek sanmıyorum.

Ayrıca, böyle bir kişinin bu idam hükümlerini eli ve içi titremeksizin onaylamış olduğunu da sanmam.

Tarihte yaşanmış acıları, o dönemlerin koşulları içinde irdeleyip değerlendirmek gerekir.

Sioux İsyancıları kuşkusuz ki haklıydılar.

Fakat kazanmak için haklılık tek başına yeterli değil.

Tarihin tekerliğinin döndüğü yerde de bulunmak gerekiyor.

Sioux isyancılarının idamı, sonradan Amerika adını alacak anakarada yaşanmış haksızlıkların, dökülen kanların, işlenmiş kitlesel katliamların yanında (o insanların anısına saygıyla söylüyorum) çok hafif kalır.

“Yeni Dünya”ya sömürgeci beyaz adamın ayak bastığı 16. yüzyıl sonlarında dünya nüfusunun dört yoz milyon kadar olduğu, bunun bazı kaynaklara göre 30–50 milyon; bazılarına göre ise 70- 80 milyonunun bu anakarada yaşamakta olduğu tahmin ediliyor.

Yedi nüfusun çok büyük çoğunluğu, on milyonlarca sömürgecilerin anakarayı keşfedişinden sonra ve ABD’nin kurtuluş süreçlerinde katledilmiş, böylece insanlık tarihinin en uzun süreli, en acımasız, en vahşi ırkçı katliamlarının belki de en başta geleni bu anakarada yaşanmıştır.

Bunun için Amerika Birleşik Devletleri’nin İspanya’nın, İngiltere’nin, geçmişteki bütün sömürgeci güçlerin bu kanlı geçmişle yüzleşip hesaplaşmaları gerekmiyor mu?

Bugün görülen, böyle bir hesaplaşmayı kendi geçmişleri için yapmayan, utanç verici geçmişleriyle hesaplaşmayan sömürgeci devletlerin, günümüzün daha güçsüz konumdaki ulus devletlerine karşı benzer gerekçelerle yürüttükleri kışkırtıcı ve yıkıcı çalışmaların ve apaçık saldırıların sakınmasızca sürdürülmekte olduğudur.

(6 Aralık 2009 tarihli Cumhuriyet Gazetesinden alınmıştır)

MALİYE BAKANLIĞI ÖZELGELERİ

Tarih : 02.10.2009

Sayı : B.07.1.GİB.0.02.63/6373-4655/93031

SERBEST BÖLGEDE GERÇEKLEŞTİRİLEN TAŞINMAZ SATIŞINDA HARÇ İSTİSNASI

Serbest bölgede gerçekleştiren tapu işleminin, serbest bölgede gerçekleştirilen faaliyetle ilgili olması şartıyla harçtan istisna tutulması gerektiği hk.

Bilindiği üzere, Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgede faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetlere ilişkin damga vergisi ve harç istisnasının süresi 31.12.2008 tarihinde sona ermiştir. Ancak, Kanun'un geçici 3. maddesinin 5810 sayılı Kanun'la değişik ikinci fıkrasının (c) bendi uyarınca, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler ile ilgili olmak kaydıyla yaptığı işlemler harçtan, düzenlediği kağıtlar ise damga vergisinden müstesna olacaktır.

Bu itibarla, söz konusu Serbest Bölge'de faaliyette bulunan ve "işyeri kiralama" konulu faaliyet belgesine haizadına kayıtlı 169 ada, 4 parsel sayısında bulunan 3742 m²'lik arsa vasıflı taşınmazın,.....Deri Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti Serbest Bölgesi Şubesi'ne satışı nedeniyle tapuda yapılacak tescil işleminin; adı geçen firmaların 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na göre kurulan serbest bölgede gerçekleştirdikleri faaliyetler ile ilgili olması ve Kanun'da belirtilen sürede yapılmış olması şartıyla harçtan istisna tutulması icap eder.

Tarih : 02.11.2009

Sayı : B.07.1. GİB.0.01.29/2978-322-68/102537

VUK Md. 322

ALACAĞIN DEĞERSİZ HALE GELMESİNİN ŞARTLARI

Vergi Usul Kanunu uyarınca; kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacak olarak nitelendirilmiş olup, belirli miktarı aşmayan alacakların herhangi bir belge aranmaksızın değersiz alacak olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı hk.

Dilekçenizin incelenmesinden, değersiz alacak uygulamasında kullanılan kanaat verici vesikaların güncelleştirmesine yönelik olarak zamanaşımına uğrayan alacakların ayrıca mahkeme kararı aranmaksızın değersiz alacak sayılması ve borç ödemedi aciz vesikalarının, derkenar gibi yetkili makam beyanlarının, belirli tutardaki alacakların takibini yapan avukatların tahsiline imkan bulunmadığı yolundaki imzalı beyanlarının değersiz alacak uygulamasında kanaat verici vesika olarak değerlendirilmesi ile belirli miktarı aşmayan alacakların herhangi bir belge aranmaksızın değersiz alacak olarak kabul edilmesi yönünde Başkanlığımızca düzenleme yapılmasının istenildiği anlaşılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesi uyarınca; kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacak olarak nitelendirilmiştir. Görüldüğü gibi değersiz alacak; kaybedilmiş, tahsiline artık imkan kalmamış, değeri sıfıra inmiş bir alacaktır. Kanuni düzenlemeye göre alacağın tahsil imkanının kalmadığının, kazai bir hükümlerle veya kanaat verici bir vesika ile tevsik edilmesi icap etmektedir. Kazai bir hükümden anlaşılması gereken, alacağın tahsili için kanun yollarına başvurulmuş olması, icra takibinin yapılmış bulunması, bu müracaatlar ve takipler sonunda, alacağın ödenmeyeceğine hakim tarafından hükmedilmiş olması; kanaat verici vesika teriminden ise ödemeyi imkansız hale getirmiş hal ve sebepler sonucu ortaya çıkmış belgeler anlaşılmalıdır. Alacağın tahsil güçlüğüne objektif ve inandırıcı belgelerle ortaya konması değersiz alacak uygulaması bakımından büyük önem taşımaktadır. Aksi takdirde alacakların tahsilinin mümkün olmadığı takdirde mükellefe bırakılmış olur. Böyle bir boşluk bırakmamak amacıyla kanun koyucu değersiz hale geldiği ileri sürülen ala-

cağın ciddi olarak takip edildiğine ilişkin çabaların kazai bir hüküm veya kanaat verici bir vesika ile tevsikini öngörmüştür.

Vergi hukuku uygulaması bakımından kanaat verici vesikalara örnek olarak aşağıdaki belgeler sayılabilir.

- Borçlunun herhangi bir mal varlığı bırakmadan ölümü veya Medeni Kanun'un 31 ve izleyen maddelerine göre mahkemelerce borçlu hakkında verilen gaiplik kararı ve mirasçılarının da mirası reddettiklerine dair sulh hukuk mahkemelerince verilmiş bulunan mirası red kararı,
 - Borçlu aleyhine alacaklı tarafından açılan davayı borçlunun kazandığına dair mahkeme kararı,
 - Mahkeme huzurunda alacaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak düzenlenmiş belgeler,
 - Alacaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması,
 - Borçlunun dolandırıcılıktan mahkum olması ve herhangi bir malvarlığı bulunmadığını belgeleyen resmi evrak,
 - Borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının kaldırıldığını ve yasal süresi içerisinde yenileme talebinde de bulunulmadığını gösteren icra memurluğu yazısı,
 - Gerek doğuşu gerekse vazgeçilmesi bakımından belli ve inandırıcı sebepleri olmak şartıyla alacaktan vazgeçildiğini gösteren anlaşmalar, (Alacaklının tek taraflı irade beyanı ile alınmasından vazgeçilen alacakların, değersiz alacak olarak zarar kaydı mümkün değildir.)
 - Ticaret mahkemesince borçlu hakkında verilmiş ve ilgili masa tarafından tasfiyeye tabi tutulmuş bulunan iflas kararına ilişkin belgeler.
- Bu bağlamda mükellef şirket avukatının alacağın takibi için yapılan işlemlerin akamete uğradığı (sonuçsuz kaldığı) yolundaki görüşü ile somut olayda olduğu gibi icra müdürlüğünden alacaklının talebiyle alınan ve o güne dek herhangi bir tahsilat yapılmadığına dair derkenar (yazıyla eklenen ifade), alacağın değersiz hale geldiğinin göstergesi olamaz. Zira, icrai takibat yapılmakla birlikte alacağın haricen tahsili de mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan aciz vesikası, alacağını tamamen alamamış olan alacaklıya, ödenmeyen alacak miktarı için verilen bir belgedir. Bu belgenin verilmesi ile alacaklının alacağı son bulmaz, hatta alacaklının durumu kısmen kuvvetlendirilmiş olur. Örneğin alacağın zamanaşımı süresi belgenin düzenlenmesinden itibaren yirmi yıl olur ve artık borçlu borcunun olmadığını iddia edemez. Başka bir deyişle aciz belgesi İcra İflas Kanunu'nun 68. maddesi anlamında borç ikrarını içeren bir belge olup, alacağın değersiz olduğuna ilişkin bir vesika değildir.

Netice itibariyle; aciz vesikası, takip alacaklısı mükellef şirketin inisiyatif dairesinde kalan derkenar, takibin akamete uğradığına ilişkin belge ile alacağın tahsil kabiliyetinin bulunmadığına dair şirket avukatı tarafından verilen görüş yazısının Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesi anlamında alacağın tahsil kabiliyetinin olmadığına dair kanaat verici belge olarak değerlendirilmesi mümkün olmayıp, anılan belgelerle tevsik edilmiş alacağın da değersiz alacak olarak nitelendirilmesine imkan bulunmamaktadır.

Öte yandan, bir alacak hakkının belli bir süre içinde kullanılmaması yüzünden dava edilebilme niteliğinin yitirilmesi ya da yasada öngörülen sürenin geçmesi ile bir hakkın dava yoluyla elde edilebilme olanağının zayıflaması biçiminde tanımlanabilen zamanaşımı, bir borcu doğuran, değiştiren, ortadan kaldıran bir olgu olmayıp, doğmuş ve var olan bir hakkın istenmesini ortadan kaldıran bir savunma aracıdır. Bu bakımdan zamanaşımı, borcu eksik borç haline getirmektedir. Yani borç devam etmekte ancak talep edilemeyen bir alacak haline gelmektedir.

Borçlar Kanunu'nun 133. madde hükmü gereğince, zamanaşımı süreleri kanunda sayılan bazı hallerde her işlem ile kesilir, süre kesilme tarihinden itibaren ilk baştan tekrar başlar. Buna göre borçlu borcu ikrar ederse, faiz mahsuba sayılmak üzere ödeme, rehin veya kefil verirse, yahut alacaklı mahkemeye dava açarsa veya icraya verirse, mahkeme ve icra dairesinin her usulü işleminde bu süre kesilir, tekrar baştan başlar. Bu durumda alacağın zamanaşımına uğraması ancak alacaklının borçluyu ısrarla takip etmemesi neticesinde mümkün olabilecektir. Bu nedenle ısrarla takip edilmeyen alacakların zamanaşımına uğraması halinde bunların değersiz alacak olarak kaydı mümkün değildir.

Ayrıca, her olayın kendine has durumunun bulunması dolayısıyla standart bir tutar belirlenmesinin mümkün olmaması ve alacaklı borçlu ilişkisinde borç tahsil edilmesine rağmen tahsil edilmemiş gibi gösterilme ihtimali bulunması nedeniyle muvazaalı işlemlere yol açılabileceğinden, belirli miktarı aşmayan alacakların herhangi bir belge aranmaksızın değersiz alacak olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

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

Sayı : B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-MUK-539 15.07.2009*24087

Konu : imar planına göre ticaret alanı içinde yer alan ve net alanı 150 m2'yi aşmayan apart dairelerin tesliminde uygulanacak KDV oranı hk.

İlgi: 06/07/2009 tarih ve 5389/09 sayılı dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçeniz ile Başkanlığımızın..... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz belirtilerek, imar planında ticaret alanı olarak yer alan parsellerde inşa edilen ve net alanı 150 m2'yi aşmayan apart dairelerin tesliminde uygulanacak KDV oranı konusunda Başkanlığımızın görüşü talep edilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28'inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak 30.12.2007 tarihinde yayımlanan 2007/13033 sayılı Kararname ile mal teslimi ve hizmet ifalarında uygulanacak olan katma değer vergisi oranları belirlenmiş bulunmaktadır. Buna göre, Kararname eki I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için ise % 18 katma değer vergisi oranı tespit edilmiştir.

Aynı Kararname eki I sayılı listenin 11'inci sırasında; "Net alanı 150 m2'ye kadar konut teslimleri ile belediyeler, il özel idareleri, Toplu Konut idaresi Başkanlığı ve bunların % 51 veya daha fazla hissesine ya da yönetiminde oy hakkına sahip oldukları işletmeler tarafından konut yapılmak üzere projelendirilmiş arsaların (sosyal tesisler için ayrılan bölümler dahil) net alanı 150 m2'nin altındaki konutlara isabet eden kısmı" % 1 oranında katma değer vergisine tabi tutulmuştur.

Bu hükümlere göre, imar planında ticaret alanı olarak belirtilen parsellere inşa edilen ve net alanı 150 m2'yi aşmayan apart dairelerin inşası için ilgili belediyeden alınan yapı ruhsatında konut olarak belirtilmiş olması nedeniyle ve tapu kayıtlarında da konut (mesken) olarak tescil edilmesi durumunda, söz konusu apart dairelerin tesliminde KDV oranının % 1 olarak uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

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

04.11.2009*10658

Sayı : KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.29.25-38432

Konu : İndirimli orana tabi malın pazarlanması sırasında oluşan ve "ciro primi, stant kirası, satış masrafları, nakliye giderleri" gibi adlarla müşterilere yapılan ödemeler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergi olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hk.

UYGULAMA TAMİMİ
NO: KDV-2009/88

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 29/1-a maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den bu kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin indirebileceği,

29/2. maddesinde ise; "Bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28'inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yıl içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen KDV ile sınırlı

olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

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

24, 26 ve 39 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde belirtildiği üzere iade kapsamına JM hizmet alışları yanında amortisman tabi iktisadi kıymetler ve genel imal ve genel idare giderleri için ödenen KDV dahildir.

36 Seri No.lu KDV Kanunu Genel Tebliğinin (B) bölümünde, mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili olarak yükledikleri KDV'nin hesaplanmasında, genel imal ve genel idare giderlerinden mamule verilen payın hesabında hangi usul kullanılıyor ise bu giderler dolayısıyla yüklenen KDV'nin hesabında da aynı usulün kullanılacağı açıklanmıştır.

76 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin 3. bölümünde de; "indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergilerin hesabına, genel imal ve idare giderleri ile amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen vergiler dahildir. Bu konuyla ilgili olarak önceki Genel Tebliğlerde yer alan açıklamalara uyulmak kaydıyla, indirimli orana tabi işlemlerde genel imal ve idare giderleri ile amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen vergilerden bu işlemlere isabet eden tutarlar, iade hesabına dahil edilecektir." denilmektedir.

Buna göre; indirimli orana tabi malın teslimi ile ilgili olarak, bu malın pazarlanması sırasında oluşan ve "ciro primi, stant kirası, satış masrafları, nakliye giderleri" gibi adlarla müşterilere yapılan ödemeler dolayısıyla yüklenen vergilerin, indirimli orana tabi işlemlerin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilememesi durumunda, söz konusu işlemlerin bünyesine giren vergiler olarak değerlendirilerek, yüklenen KDV'den iadeye pay verilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

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

Sayı : KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17/4-1.25-38542 **25.11.2009*11821**

Konu: Serbest bölgedeki firmaya verilen muhasebe ve mali müşavirlik hizmetlerinin KDV'nden istisna olup olmadığı hk.

UYGULAMA TAMİMİ
NO: KDV-2009/132

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 1/1. maddesine göre Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Kanunun 6/b maddesinde ise, hizmetin Türkiye'de yapılmasının veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasının işlemlerin Türkiye'de yapıldığını ifade ettiği hükme bağlanmıştır. Hizmetin yurt dışında ifa edilmiş olması ve hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması halinde Türkiye'de KDV söz konusu olmamaktadır.

Yine, Kanunun 17/4-ı maddesiyle, serbest bölgelerde verilen hizmetler katma değer vergisinden müstesna edilmiştir.

Bu hüküm gereğince, serbest bölge içinde gerçekleşen hizmet ifalarında KDV uygulanmamakta olup, işlemleri yapanların serbest bölge içinde faaliyette bulunup bulunmamaları istisna uygulamasına engel değildir. Söz konusu bölgelerde faaliyette bulunma ruhsatının bulunup bulunmaması da bu istisna uygulamasını etkilememektedir.

Dolayısıyla, Türkiye'de ya da yurt dışında mukim firmaların ya da serbest bölgede faaliyette bulunan firmaların serbest bölge içinde ifa ettikleri hizmetler Kanunun 17/4-1 maddesi gereğince KDV'den müstesnadır.

Ancak, serbest bölge dışından serbest bölgeye, serbest bölgeden serbest bölge dışına ancak yurt içine yönelik olarak verilen hizmetler Kanunun 1 ve 6. maddeleri gereğince, genel esaslar çerçevesinde KDV'ye tabidir.

Bakanlık Makamından alınan 13.11.2007 tarih ve 100965 sayılı yazıda;

".....

Bu nedenle, serbest bölge dışından serbest bölgeye yönelik olarak verilen hizmet niteliğinde olan ve esas itibariyle rapor, görüş, iş takibi, yazı, onay vb. şekillerde sunulan müşavirlik, danışmanlık, denetim vb. hizmetlerin serbest bölge dışında, fakat Türkiye içinde hazırlanıp sunulmasının mümkün olması nedeniyle bahse konu istisna kapsamında değerlendirilmeleri mümkün bulunmamaktadır.

..."denilmektedir.

Buna göre, Türkiye'de mukim firmalar tarafından verilen ve serbest bölge dışından serbest bölgeye yönelik olarak verilen hizmet niteliğinde olan muhasebe ve mali müşavirlik, hizmeti genel esaslar çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

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

Sayı : B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk-431 27.02.2009*6102

Konu : Kur farklarında Katma Değer Vergisi Uygulaması hk.

İLGİ:sayılı dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, mal ve hizmet alımlarınız sırasında döviz cinsinden ve dövize endeksli olarak adınıza düzenlenen faturalarda KDV dahil bedelin çeşitli nedenlerle fatura tarihinden sonra ödenmesi durumunda, fatura tarihi ile ödeme tarihi arasında şirketiniz aleyhine oluşan kur farkı nedeniyle kur farkı geliri elde eden satıcı firma tarafından şirketiniz adına düzenlenecek kur farkı faturalarında, mal ve hizmet bedelinin KDV dâhil olarak fatura tarihinden sonra ödenmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarına ait katma değer vergisinin hesaplanması konusunda tarafınıza bilgi verilmesi istenilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1'inci maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 10'uncu maddesinde, vergiyi doğuran olayın; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana geleceği, 20'nci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminden ise malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamının anlaşılması gerektiği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, aynı Kanunun 24'üncü maddesinin (c) bendinde; vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu, 26'ncı maddesinde de; bedelin döviz ile hesaplanması halinde

dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği, 35 'inci maddesinde ise; malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefin bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellefin ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltereği hükümleri yer almaktadır.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 05.05.2004 tarih ve KDVK-14/2004-14 sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri'nin "3. Yurt içi Döviz Endeksli Teslimlerde Aleyhe Oluşan Kur Farklarının Vergilendirilmesi" başlıklı bölümünde;

"Teslime konu mal yurt içinde katma değer vergisi uygulanmak suretiyle satın alınmışsa malı satın alan mükellef tarafından düzenlenecek faturada;

- Katma değer vergisi dahil toplam bedelin döviz endeksli olarak belirlenmesi durumunda vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan aleyhe kur farklarına ait katma değer vergisinin, kur farkı bedeline iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle,

- Döviz endeksli toplam bedele katma değer vergisinin dahil edilmemesi durumunda vergiyi doğuran olay ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan aleyhe kur farkları üzerinden katma değer vergisi hesaplanarak,

ilgili dönemde her iki mükellef tarafından genel usul ve esaslar çerçevesinde işlem yapılacaktır." açıklamasına yer verilmiştir.

30.06.2007 tarih ve 26568 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 105 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "E.2. Kur Farkı" başlıklı bölümünde;

"Bedelin döviz cinsinden veya döviz endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında orta çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacaktır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir." şeklinde açıklamıştır.

Buna göre, yurt içinden dövize endeksli olarak satın aldığınız mal ve hizmetler nedeniyle katma değer vergisine ait toplam bedelin, dövize endeksli olarak belirlenmesi durumunda vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında şirketiniz aleyhine ortaya çıkan kur farklarına ait katma değer vergisinin kur farkı bedeline iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle, dövize endeksli toplam bedele katma değer vergisinin dahil edilmemesi durumunda ise vergiyi doğuran olay ile ödeme tarihi arasında aleyhinize oluşan kur farkları üzerinden ayrıca katma değer vergisinin hesaplanması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

Sayı : B.07.1.GİB.0.03.55/5511-2731

07.05.2009*47349

Konu :İhraç kayıtlı takım elbise, pantolon ve ceket

teslimleri sırasında aynı miktarda askı tesliminin de Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesine göre ihraç kaydıyla teslim edilemeyeceği hk.

.....**VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞINA**
(..... **Grup Müdürlüğü**)

Başkanlığınız.....Vergi Dairesi Müdürlüğü mükelleflerinden.....Giyim Tekstil San.ve Tic. A.Ş.'nden alınan bir örneği ilişik 10.4.2009 tarihli dilekçede; ihraç kayıtlı takım elbise, pantolon ve ceket teslimleri sırasında aynı miktarda askı tesliminin de Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesine göre ihraç kaydıyla teslim edilemeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi istenilmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinde imalatçılar tarafından ihracatçılara ihraç edilmek şartıyla teslim edilen mallara ait katma değer vergisinin, ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği, imalatçı mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu verginin, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı hükme bağlanmıştır.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 27 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde ise ancak sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesine sahip bulunan işletmelerin ihraç kaydıyla mal teslim edebilecekleri belirtilmiştir.

Bu çerçevede, ihraç kaydıyla teslim edilecek malların imalinde o malın ayrılmaz parçası veya eklentisi haline gelen (takım elbise askısı vb.) başka nihai malların kullanılmış olması, adı geçen Şirketin ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunmasına engel değildir

Ancak, takım elbise askısının tek başına ve ayrı bir fatura ile ihraç kaydıyla teslim edilebilmesi için, söz konusu Tebliğde imalatçı sayılmak için aranılan şartlara haiz olunması ve sanayi sicil belgesindeki üretim konusu mallar arasında elbise askısının yer alması gerekmektedir. Aksi takdirde takım elbise askısının Kanunun 11/1-c maddesi kapsamında ihraç kayıtlı teslimi mümkün bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini ve gereği ile konu hakkında dilekçesine cevaben adı geçen Şirket'e de bilgi verilmesini rica ederim.

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

Sayı : B.07.1.GİB.4.35.17.01/KDV:02-2498/1878

11.08.2009

Konu: indirimli orana tabi KDV iadesinde, iade talebine ait evrakların süresinden sonra tamamlanması hk.

.....VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

İlgi: a).....tarih vesayılı yazımız.

b).....tarih ve..... sayılı yazınız.

Daireniz.....vergi kimlik numaralı mükellefi..... A.Ş.'nin 2007 yılında gerçekleştirdiği indirimli orana tabi teslimlerden doğan ve 2008/Eylül dönemine ait beyanname ile nakden talep ettiği katma değer vergisi iade alacağıının, ilgili belgelerin süresinden sonra 2009/Mayıs döneminde tamamlanması nedeniyle yerine getirilmediği, katma değer vergisi iadelerinin tek başına iade sütununa yazılmasının iade talebi sayılmayacağı, talebin dosyanın tekemmülü ve Vergi Dairesine ibrazı ile doğacağı belirtilmektedir.

Konuyla ilgili olarak Bakanlığımız Gelir İdaresi Başkanlığından alınan örneği ekli 31/07/2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.54/5429-902/72814 sayılı yazıda;

"indirimli orana tabi işlemlerden doğan katma değer vergisi (KDV) alacaklarının iadesine ilişkin usul ve esasların belirlendiği 99 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 1.5. Yılı içinde Mahsup Edilemeyen Vergilerin iadesi başlıklı bölümünde;

- indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağıının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmının, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak, nakden veya mahsuben iade edilebileceği; iade talebinin eri erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV beyannameleri ile yapılabileceği;

- KDV alacağının 4.000 YTL'yi aşmaması halinde nakden ve/veya mahsuben iade taleplerinin inceleme raporu, teminat ve YMM tasdik raporu aranılmadan yerine getirileceği, talebin bu bölümün sonunda belirtilen belgelerin tamamlandığı tarih itibariyle geçerlik kazanacağı;

- iade talebinin 4.000 YTL ve üstünde olması halinde 4.000 YTL'yi aşan kısmın nakden ve/veya mahsuben iadesi için vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu ibraz edilmesi gerektiği ve taleplerin bu raporların ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanacağı

Açıklanmıştır.

Bu çerçevede, indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsup edilemeyen kısmının izleyen yılın Ocak-Kasım dönemleri beyannamelerinin herhangi birinde beyan edilmiş olması iade talebi olarak değerlendirilecek; ancak talep, ilgili belgelerin tamamlandığı dönemde hüküm ifade edecektir."

Denilerek konuya açıklık getirilmiştir.

Bilgi edinilmesi ile adı geçen şirketin 2007 yılında gerçekleştirdiği indirimli orana tabi teslimlerden doğan katma değer vergisi iade talebinin bu çerçevede yerine getirilmesini rica ederim.

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

Sayı : KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.29/2.25-38649

Konu: indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenilen vergilerin yılı içerisinde, düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle mahsuben iadesinin talep edilip edilemeyeceği hk.

26.11.2009*11843

UYGULAMA TAMIMI
NO: KDV-2009/134

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 29/2. maddesinde; "Bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. 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 vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin %'51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen KDV ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

İndirimli oranda vergiye tabi işlemlerden doğan KDV alacaklarının nakden veya mahsuben iadesine ilişkin usul ve esaslar 74, 76, 85, 99, 101,105 ve 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ve 41 No.lu KDV Sirküleri ile belirlenmiştir.

105 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile değişik 99 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "Mahsuben iade Tutarının Hesaplanması" başlıklı (1.3.) bölümünde;

Yılı içinde mahsuben iade edilecek KDV tutarlarının hesaplanmasına ilgili yılın Ocak döneminden itibaren başlanacaktır. Hesaplama 74 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (1.2.) ve 76 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3) numaralı bölümlerindeki açıklamalara uygun olarak aylar itibariyle ve kümülatif olarak gerçekleştirilecektir. 3 aylık vergilendirme dönemine tabi olup indirimli oran kapsamında işlemleri bulunan mükelleflerde hesaplamaya takvim yılının ilk 3 aylık dönemi (Ocak-Şubat-Mart) ile başlanacak ve izleyen üçer aylık dönemler itibariyle devam edilecektir.

Bu şekilde yapılacak hesaplama sonunda iade tutarının 10.000 YTL'yi geçtiği dönemde aşan kısmın, izleyen dönemlerde ise tamamının mahsuben iadesi talep edilebilecektir. İade alacağının doğduğu dönemde, alacağın tamamının mahsup olarak kullanılmaması halinde kullanılmayan tutar, gelecek dönemlerdeki mahsup taleplerinde dikkate alınabilecektir.

..." denilmekte,

"Mahsup Talebinin Yerine Getirilmesi" başlıklı (1.4.) bölümünün (1.4.1.) alt bölümünde;

"Mahsup talebi bir dilekçe ile yapılacaktır, Dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenecektir:

a) Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar yapılan alışlara ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile aynı dönemde yapılan indirimli orana tabi satışlara ilişkin fatura, ve benzeri belgelerin listesi (bu listelerde fatura düzenleme haddinin altında kalan alış ve satış tutarları ile aynı mükelleften yapılan alış veya aynı mükellefe yapılan satışların toplamı tek tutar olarak belirtilebilecektir).

b) Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar iade edilecek vergi tutarının hesaplanmasına ilişkin olarak dönemler itibariyle hazırlanacak tablo.

c) Mahsup hakkının doğduğu dönemden itibaren sadece mahsup talep edilen vergilendirme dönemine ait olmak üzere; indirilecek KDV listesi, indirimli orana tabi işlemlere ait satış faturaları ve yüklenilen KDV tablosu.

Vergilendirme dönemleri itibariyle 4.000 YTL'yi aşmayan mahsup talepleri inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilecek, talep belgelerin tamamlandığı tarih itibariyle geçerlik kazanacaktır.

4.000 YTL ve üstündeki mahsup talepleri vergi inceleme veya YMM tasdik raporu karşılığında yerine getirilecektir. Talep tutarının 4.000 YTL'yi

aşan kısmı kadar teminat gösterilmesi halinde ilgili belgelerin tamamlanıp teminatın verildiği tarih itibariyle mahsup talebi geçerlik kazanacak, teminat vergi inceleme veya YMM tasdik raporu ile çözülebilecektir. YMM tasdik raporlarında ihracat istisnasından doğan KDV alacaklarının iadesi ile ilgili limitler uygulanacaktır. Ancak 2006 yılı içindeki indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade taleplerinde, tam tasdik sözleşmesinin bulunmaması halinde de miktara bakılmaksızın mahsuben iade işlemi yapılabilecektir.

.....

indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan mahsuben (yılı içinde) iade taleplerinde 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yer alan ve bu Tebliğe aykırı olmayan açıklamalar geçerli olacaktır." denilmekte,

"Yılı İçinde Mahsup Edilemeyen Vergilerin iadesi" başlıklı (1.5.) bölümünde de;

"İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak, nakden veya mahsuben iade edilebilecektir, iade talebi en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV beyannameleri ile yapılabilecektir. 3 aylık vergilendirme dönemine tabi olan mükelleflerde iade talebi en erken izleyen yılın ilk 3 aylık, en geç üçüncü 3 aylık vergilendirme dönemlerine ait beyannamelerle yapılabilecektir.

..."denilmektedir.

Buna göre; yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde bir takvim yılı içerisinde indirimli oranda vergiye tabi işlemlerle ilgili olarak yüklendiği vergileri kanuni süresinde verdiği KDV beyannamelerinde iade talep etmeyerek indirim yoluyla gidermeyi tercih eden mükelleflerin yılı geçmeden aynı yıl içerisinde düzeltme beyannamesi vermek suretiyle (aylık) mahsuben iade talebinde bulunmaları mümkün olup, mahsup için gerekli belgelerin eksiksiz olarak ibraz edilmesi ve mahsubu talep edilen tutarın 4.000 YTL'yi aşmaması kaydıyla mahsup talepleri inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilecektir.

Diğer taraftan, 4.000 YTL ve üstündeki mahsup talepleri teminat karşılığında veya vergi inceleme raporu yada YMM tasdik raporu ile talep edilebilecektir. Talep tutarının 4.000 YTL'yi aşması durumunda aşan kısım kadar teminat gösterilmesi halinde ilgili belgelerin tamamlanıp teminatın verildiği tarih itibariyle mahsup talebi geçerlik kazanacak, teminat vergi inceleme veya YMM tasdik raporu ile çözülebilecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim

MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgesi

Tarih: 16.11.2009 Sayı: B.07.1.GİB.0.07.31/3139-215/108044

Konu: ihracat istisnasına ilişkin olarak düzenlenecek KDV iadesi Tasdik Raporu ekinde, alış ve satış faturalarının fotokopileri veya bunlara ilişkin listelerin aranmayacağı

Söz konusu dilekçenin incelenmesinden, ihracat istisnasına ilişkin olarak düzenlenecek KDV iadesi Tasdik Raporu ekine, ihracat istisnası dışında kalan ve iade hakkı bulunmayan kısmi istisna kapsamındaki işlemlere ait faturaların YMM onaylı fotokopilerinin konulmasının gereklik gerekmediği hususunun olayın konusunu oluşturduğu anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere, 3568 sayılı Kanunun 12. maddesi uyarınca yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumluluğu bulunan yeminli mali müşavirlerin, tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerin tasdike konu olmayan işlemlerinden sorumlu olmayacakları tabiidir. Dolayısıyla, ihracat istisnası konusunda verilen tasdik hizmeti ile birlikte, iade hakkı bulunmayan kısmi istisna kapsamındaki işlemlere ait tasdik işlemi yapılmayacağından bu işlemlere ait faturaların fotokopilerinin onaylanarak tasdik raporu ekine konulmasına da gerek bulunmamaktadır.

Nitekim, KDV Kanununun 11. maddesinde yer alan ihracat istisnasına ilişkin olarak YMM'lerce tasdik işleminin yapılabilmesine yetki veren ve buna ilişkin usul ve esasları belirleyen 1 Seri No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin 2 numaralı eki Rapor Dispozisyonu "III Hesap incelemeleri" başlıklı bölümünde "iadeye konu mal alış ve satış faturalarının gerçek durumu yansıtip yansıtmadığı" ifadesine yer verilmiş ve aynı tebliğin yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek Katma Değer Vergisi iade Raporlarıyla ilgili olarak vergi dairelerince yapılacak işlemler" başlıklı (E) bölümünde ise; "Yeminli Mali Müşavirlerce, düzenlenen raporlar uyarınca yapılacak iadelerde, bu belgelerden gümrük çıkış beyannamesinin aslı veya noterce onaylı örneği ile döviz alım belgesinin aslı veya ilgili banka şubesinde onaylı ve şerhli örneği aranacak; alış ve satış faturalarının fotokopileri veya bunlara ilişkin listeler aranmayacaktır." ifadesine yer verilmiştir.

Dolayısıyla, yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek ihracat istisnasına ilişkin KDV iadesi Tasdik Raporlarında; iadeye konu mal alış ve satış faturalarının fotokopilerine veya bunlara ilişkin listelere yer verilmeksizin, bu faturaların gerçek durumu yansıtip yansıtmadığına ilişkin olarak yapılacak araştırma ve sonuçlarına yer verilmesi öngörölmüş olup, iadeye ve yeminli mali müşavirce yapılacak tasdik işlemine konu olmayan mal alış ve satış faturaları için onaylı fatura örneklerinin veya listesinin rapora eklenmesi gereği ve zorunluluğu bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı
Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.16.16.01.KV.09.21/2203

Konu : Türkiye'de bulunan kurumlarca internet ağı dışından satın alınan domain name (alan adı) hizmeti karşılığında yapılacak ödemelerden tevkifat yapılıp yapılmayacağı ve KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı
.....LTD.ŞTI.

Başkanlığımıza verilen 12.06.2009 tarihli dilekçede bilgisayar programı yazılımı ve internet ağı üzerinden hosting (yayınlama) hizmeti, bilgisayar ve elektronik cihazlara ait yedek parça ticareti ithalatından dolayı Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi numarasında kayıtlı Şirketinizin, yurt dışından ithal ettiği domain tescili (alan adı tescili) hizmeti karşılığında, yurt dışı firma tarafından kesilen ve internet ağı üzerinden gönderilen fatura bedelini ödediği esnada sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi ve gelir (stopaj) vergisi tevkifatı yaptığından bahisle, yapılan bu uygulamanın mevzuata uygun olup olmadığı hususunda bilgi talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasında; Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, dar mükellefiyet esasına göre sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmış olup, maddenin (3) numaralı fıkrasında ise, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazançlar bentler halinde sayılmış bulunmaktadır.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup, anılan madde uyarınca dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi oranlarının yeniden belirlendiği 03.02.2009 tarih ve 2009/14593 sayılı Kararnamenin Eki Kararının 1 inci maddesinin (11) numaralı fıkrasında, dar mükellefiyete tabi kurumlara "Ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden

veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden % 20" oranında vergi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

-1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatının katma değer vergisine tabi olduğu,

-(6/b) maddesinde, KDV'ye tabi hizmetler bakımından işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

-(9/1) maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulun maması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi İşlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,

hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, yurt dışından sağlanan hizmetlerin vergilendirilmesi ile ilgili olarak 15 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (C) bölümünde de, KDV Kanununun 1 inci maddesine göre işlemlerin Türkiye'de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabileceği, Kanunun 6/b maddesine göre, Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı, yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağının açık olduğu, bu gibi hizmet ifalarında mükellefin esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması halinde verginin, sözü edilen Kanunun 9 uncu maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödeneceği belirtilmektedir.

Öte yandan; "domain (alan adı)" bilişim terimleri sözlüğünde internet ortamında sahip olunan adres mülkiyetine verilen ad olarak tanımlanmaktadır. Tüm dünya çapında alan adlarının genel koordinatörlüğü "Tahsis Edilmiş Rakamlar ve İsimler İçin İnternet Kurumu (The Internet Corporation for Assigned Names and Numbers (ICANN))" tarafından yürütülmektedir. Bu kurum tarafından yetkilendirilmiş ticari alt kurumlarca tescil edilen alan adı hakkını satın alanın bu hakkı kullandığı sürece baki kalmaktadır.

Alan adı marka, ticaret unvanı ve işletme adı gibi ayırt edici ad ve işaret olduğundan, gayrimaddi hak olarak kabul edilmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Şirketinizin yurt dışından ithal ettiği domain name tescili (alan adı tescili) hizmetinden Türkiye'de

yararlanıldığından, bu hizmet ifası KDV'ye tabi olacak ve verginin mükellefi yurt dışındaki satıcı olmakla birlikte, satıcının Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması nedeniyle hizmet bedeli üzerinden hesaplanacak verginin, Kanunun (9/1) maddesi ve 15 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (C) bölümü gereğince Şirketiniz tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No'lu KDV beyannamesiyle beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Şirketinizin yurt dışından satın aldığı domain name tescili (alan adı tescili) gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirildiğinden, söz konusu hizmet karşılığında yurt dışındaki firmaya yapacağı ödemeler üzerinden, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (2) numaralı fıkrası hükmü uyarınca (2009/14593 sayılı Kararnamenin Eki Kararın 1 inci maddesinin (11) numaralı fıkrası ile belirlenen) % 20 oranında vergi kesintisi yapması ve muhtasar beyanname ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Ancak, söz konusu gayrimaddi hakkın satın alındığı ülke ile Türkiye arasında çifte vergilemeyi önleme anlaşması mevcut olması halinde, bu anlaşma ile belirlenen gayrimaddi hak bedelleri üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranlarının dikkate alınacağı tabiidir.

Tarih: 20.04.2009/13149

Sayı : B.07,1.GİB.04.99.16.01/2-Muk.463

Konu: Yurt dışında mukim firmaya kimyevi ürün formülü satışının katma değer vergisine tabi olup olmadığı.

İlgili Kanun ve Madde: kdV-1/1

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

İlgi dilekçenizde, Başkanlığımız vergi kimlik numaralı mükellefi olarak, kimyevi maddeler üretimi ve satışı konusunda faaliyette bulunduğunuz belirtilerek, şirketinizce yurtdışında mukim firmaya kimyevi madde üretiminde kullanılan ürün formüllerinin satışında katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1'inci maddesinde Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisi-ne tabi olduğu; 4'üncü maddesinde hizmet, teslim ve teslim saplan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak tanımlanmış ve bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanununun 11/1-a maddesiyle ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri vergiden istisna edilmiştir.

Yine Kanununun 12/2'inci maddesinde; bir hizmetin yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için,

- a) Hizmetler yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- b) Hizmetten yurtdışında faydalanılmalıdır, hükmüne yer verilmiştir.

Hizmet ihracı ile ilgili uygulamaya yönelik açıklamalar 17, 26 ve 30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılmıştır.

Buna göre, şirketinizce yurtdışında mukim firmaya kimyevi madde üretiminde kullanılan ürün formülleri satışı, 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (K) bölümünde yer alan şartların birlikte gerçekleşmesi halinde hizmet ihracı kapsamında KDV'den istisna olacaktır.

Diğer taraftan, söz konusu satış işlemine ait bedellerin tamamının döviz alım belgesi ile tevsik edilmesi gerekmekte olup dövizin tamamının işlemin yapıldığı ilgili dönem beyannamesinin verilme süresi içerisinde yurda getirilmemesi halinde satış tutarı üzerinden katma değer vergisi hesaplanacak, işlem tutarına ilişkin dövizin tamamının yurda getirildiği dönemde is£ indirim ve iade konusu yapılabilecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim

Tarih: 23.07.2009/25281

Sayı: B.07,1.GİB.4.99.16.01/ 01-MUK-57

Konu: İlgili Kanun ve Madde:İflas ertelemesi hükümleri kapsamında dava ve icra takibine konu edilemeyen alacaklar hakkında şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılamayacağı.

İlgili Kanun ve Madde: VUK-323

T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Büyük Mükellefler

Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

İlgi:..... /2009 tarihli dilekçeniz.

İlgi dilekçenizde; ağız ve diş bakımı, vücut bakımı, yüzey temizliği ve kumaş temizliği ile ilgili her türlü ürün ve bunların aktif bileşikleri, hammadde, katkı maddesi, mamul ve yarı mamul ürünler, makineler, yedek parçalar, teçhizat ve faaliyet sahasıyla ilgili diğer malzemeleri Türkiye içinde ve dışında imal, ithal ve ihraç etmek, pazarlamak ve dağıtımını yapmak faaliyeti ile iştigal eden şirketinizin İcra İflas Kanunu'nun "İflas Ertelemesi" ne ilişkin hükümleri kapsamında dava ve icra takibine konu edilemeyen alacağına ilişkin olarak Vergi Usul Kanununun 323'üncü maddesi uyarınca şüpheli alacak karşılığı ayırmasının mümkün olup olamayacağı hususunda tereddüt olduğundan, Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere; 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun "III-İdare Vazifeleri" "1.Şirketin mali durumunun bozulması halinde" başlıklı 324.maddesinde, " Son yıllık bilançodan esas sermayenin yansının karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, idare meclisi derhal toplanarak durumu umumi heyete bildirir.

Şirketin aciz halinde bulunduğu şüphesini uyandıran emareler mevcutsa idare meclisi aktiflerin satış fiyatları esas olmak üzere bir ara bilançosu tanzim eder. Esas sermayenin üçte ikisi karşılıksız kaldığı takdirde, umumi heyet bu sermayenin tamamlanmasına veya kalan üçte bir sermaye ile iktifaya karar vermediği takdirde şirket feshedilmiş sayılır. Şirketin aktifleri şirket alacaklarının karşılama yetmediği takdirde idare meclisi bu durumu derhal mahkemeye bildirmeye "mecburdur. Mahkeme bu takdirde şirketin iflasına hükmeder. Şu kadar ki; şirket durumunun ıslahı mümkün görülüyorsa idare meclisi veya bir alacaklının talebi üzerine mahkeme iflas kararını tehir edebilir. Bu halde

mahkeme, envanter tanzimi veya bir yediemin tayini gibi şirket mallarının muhafazası için lüzumlu tedbirleri alır." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 546'ncı maddesinde de; "Esas sermayenin yansı kaybedilmiş veya şirketin borçları mevcudundan fazla tutmuşsa, yahut şirketin aciz halinde bulunduğu şüphesini uyandıran emareler mevcut ise anonim şirket hakkındaki 324'üncü madde hükmü tatbik olunur." hükmü bulunmaktadır.

İcra İflas Kanununun "Erteleme Tedbirleri" başlıklı, 179/a maddesi ile İflasın ertelenmesine karar veren mahkemenin, şirketin veya kooperatifin malvarlığının korunması için gerekli her türlü tedbiri iyileştirme projesini de göz önünde tutarak alacağı, mahkemenin erteleme kararı ile birlikte kayyım atanmasına karar vereceği, mahkemenin, yönetim organının yetkilerini tümüyle elinden alıp kayyım verebileceği gibi yönetim organının karar ve işlemlerinin geçerliliğini kayyımın onayına bağlı kılmakla da yetinebileceği, iflasın ertelenmesi kararında kayyımın görev ve yetkilerinin ayrıntılı olarak gösterileceği, mahkemenin erteleme kararının hüküm fıkrasını 166. maddenin ikinci fıkrasındaki usulle ilan edeceği ve gerekli bildirimleri yapacağı,

Aynı Kanunun "Erteleme Kararının Etki-Zeri" başlıklı 179/b (Ek:17/7/2003-4949/50 md) maddesi ile de, erteleme kararı üzerine borçlu aleyhine 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takibin yapılamayacağı ve evvelce başlamış takiplerin duracağı; bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetlerin işlemeyeceği, hüküm altına alınmıştır.

İflasın ertelenmesi, pasifleri aktiflerinden fazla olan, diğer bir deyişle borca batık durumda olan bir işletmenin belli koşullarla geçici olarak iflasına karar verilmesini önlemek, diğer bir deyişle iflas kararı verilmesini gerektiren borca bataklığı ortadan kaldırmak, firma durumunun ıslahı ve varlığını ve faaliyetini sürdürmesini sağlamak amacıyla getirilmiş bir müessesedir. İflasın ertelenmesi bir haktır, görev ya da sorumluluk değildir.

İflasın ertelenmesi kurumunun temel amacı, mali durumu bozulmuş ve iflası istenmiş olan bir sermaye şirketinin mali durumunun düzelmesi olasılığı bulunuyorsa gerekli tedbirleri alarak şirkete toparlanma ve yeniden üretim ve istihdam yaratma imkânı vermektir. Süreç sırasında iyileştirme projesine uygun olarak ticari faaliyete devam edilmektedir. Süreç sonunda başarıya ulaşılabilir, ödemeler yapılabilir ve ticari hayata

devam edilebilir. Ya da başarı sağlanamayarak iflas ya da konkordato sürecine de gidilebilir.

Diğer taraftan; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 323. maddesinde, "Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1-Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

2-Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar;

Şüpheli alacak sayılır.

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

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

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

Bu hükme göre, dava ve icra safhasında bulunan alacaklarla, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek derecedeki küçük alacaklar şüpheli alacak sayıldığından yukarıda belirtilen şartları taşıyan alacaklar için karşılık ayrılması mümkün bulunmakta olup, bu şartlardan herhangi birisinin mevcut olmaması halinde ise şüpheli alacak kaydına imkan bulunmamaktadır.

Ancak; Vergi Usul Kanununun düzenlemedeki amacı alacağın şüpheli hale geldiğinin ispatı olduğuna göre; alacaklının yasal haklarını sınırlayarak alacağının temini için başvuracağı icra takibini engelleyen İcra İflas Kanunu'nun 179/b maddesi de şartın yerine getirildiğinin ispatı bakımından yeterlidir.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre; iflasın ertelenmesi, şirketi idare veya temsille görevlendirilmiş olanlar ya da alacaklılar tarafından iyileştirme projesinin hazırlanıp mahkemeye ibrazı ve mahkemenin de bu projeyi inandırıcı bulması halinde söz konusudur. Bu kararın verilmesi firmadan alacağı olanların alacaklarını tahsil etme imkânını ortadan

kaldırmamakta, salt icra takipleri engellenmektedir. Erteleme kararı dava açsın açmasını tüm alacaklılar bakımından sonuç doğuracağından alacaklıların dava açmalarına ve icra takibi yapmalarına gerek yoktur.

Bu nedenle, gerek alacaklı olduğunuz şirket hakkında "iflasın ertelenmesi" kararının verilmesi ile iflasa ilişkin şartların varlığının tamamen ortadan kalktığından söz edilemeyecek olması, gerekse iflası ertelenen borçlu şirketin takibi İcra ve iflas Kanunu hükmü uyarınca engellendiği hususları birlikte değerlendirildiğinde iflası ertelenen şirketten tahsil edilemeyen ve Kanunen takibine de imkân olmayan alacaklarınız için mahkemece iflasın ertelenmesine ilişkin kararın verildiği hesap döneminde şüpheli alacak karşılığı ayırmanız mümkün bulunmaktadır.

Ancak, iflası ertelenen borçlu şirketin daha sonra iflas veya iflastan kurtulma halleri söz konusu olur ise, ayrılan şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarlarının tahsil edildikleri dönemde kâr / zarar hesabına intikal ettirileceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

YARGI KARARLARI

Danıştay 11. Dairesi

Tarih : 10.07.2009

Esas No : 2007/8909

Karar No : 2009/7386

SON DEFA EMEKLİ SANDIĞIM TABİ GÖREVDEN EMEKLİYE AYRILMAMIŞ OLANLARIN ÖDENMEYEN EMEKLİ İKRAMİYESİ

Anayasa Mahkemesi'nce verilen karar ile son defa Emekli Sandığı'na tabi bir görevden emekliye ayrılmamış olanlara emekli ikramiyesi ödenmesine engel olan "Sön defa T.C. Emekli Sandığı'na tabi görevlerden emekliye ayrılan ve..." ibaresi İptal edildiğinden, kendilerine birleştirilen hizmet süreleri üzerinden aylık bağlanana, maddenin iptal kararından sonraki şekline göre, T.C. Emekli Sandığı'na tabi daire, kuruluş ve ortaklıklarda prim veya kesenek ödemek suretiyle geçen sürelerinin toplamı üzerinden, 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre emekli ikramiyesi ödenmesi gerekir.

İstemin Özeti: Farklı sosyal güvenlik kurumlarına tabi hizmet süreleri birleştirilmek suretiyle emekliye ayrılan davacı tarafından, Emekli Sandığı'na tabi olarak geçen hizmet süresi için emekli ikramiyesi ödenmemesine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davayı son defa Sandığa tabi bir görevden emekliye ayrılmadığı anlaşılan davacıya ikramiye ödenmemesinde mevzuata aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle reddeden idare Mahkemesi kararını onayan Danıştay Onbirinci Dairesinin kararının; hukuka aykırı olduğu öne sürülerek düzeltilmesi istenilmektedir.

Karar: Kararın düzeltilmesi dilekçesinde ileri sürülen sebepler 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 54. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendi hükmüne uygun bulunduğundan düzeltme isteğinin kabulü ile Danıştay Onbirinci Dairesinin kararı kaldırılarak işin gereği görüşüldü.

Dava konusu işlem tarihi itibarıyla yürürlükte olan 2829 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumlarına Tabi Olarak Geçen Hizmetlerin Birleştirilmesi Hakkında Kanun'un "Aylığı Bağlayacak Kurum" başlıklı 8. maddesinin 1. fıkrasında, "Birleştirilmiş hizmet süreleri toplamı üzerinden, ilgililere; son

yedi yıllık fiili hizmet süresi içinde fiili hizmet süresi fazla olan kurumca, hizmet sürelerinin eşit olması halinde ise eşit hizmet sürelerinden sonuncusunun tabi olduğu kurumca, kendi mevzuatına göre aylık bağlanır ve ödenir."

hükmü yer almış; "Emekli İkramesi" başlıklı 12. maddesinin 1. fıkrasında ise "Son defa T.C. Emekli Sandığı'na tabi görevlerden emekliye ayrılan ve kendilerine bu Kanun'un 8. maddesi uyarınca birleştirilen hizmet süreleri üzerinden aylık bağlananlara T.C. Emekli Sandığı'na tabi daire, kuruluş ve ortaklıklarda prim veya kesenek ödemek suretiyle geçeri sürelerinin toplamı üzerinden, 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre emekli ikramiyesi ödenir." hükmüne yer verilmiştir.

Dosyanın incelenmesinden, davacının, Emekli Sandığı'na tabi olarak görev yaptıktan, sonra bir süre de Sosyal Sigortalar Kurumu'na tabi olarak çalıştığı, bu Kuruma tabi olarak çalışmakta iken emekliye ayrılmak istemesi üzerine, kendisine, son yedi yıllık fiili hizmet süresi içinde fiili hizmet süresi fazla olan kurum olan Emekli Sandığı'nca tüm hizmetleri birleştirilmek suretiyle emekli aylığı bağlandığı ancak 2829 sayılı Kanun'un yukarıda yer verilen 12. maddesinde öngörüldüğü üzere "Son defa T.C. Emekli Sandığı'na tabi görevlerden emekliye ayrılanlar kapsamında olmaması nedeniyle emekli ikramiyesi ödenmediği, emekli ikramiyesi ödenmemesine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada ise İdare Mahkemesince yukarıda yazılı gerekçe ile davanın reddine karar verildiği anlaşılmaktadır.

Davanın reddi yolundaki İdare Mahkemesi kararını onayan Dairemiz kararına yönelik karar düzeltme istemi henüz karara bağlanmadan, Anayasa Mahkemesi'nce verilen 05.02.2009 günlü ve E. 2005/40, K. 2009/17 sayılı kararlar, 2829 sayılı Kanun'un 12. maddesinin 1. fıkrasında yer alan ve emekli ikramiyesi ödenmemesi yolundaki dava konusu işlem ile davanın reddi yolundaki İdare Mahkemesi kararına dayanak oluşturan "Son defa T.C. Emekli Sandığı'na tabi görevlerden emekliye ayrılan ve ..." ibaresinin iptaline karar verilmiş, böylece dava konusu edilen işlemin yasal dayanağı kalmamıştır.

Anılan Anayasa Mahkemesi kararı ile, iptal hükmünün, kararın Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak 1 yıl sonra yürürlüğe girmesine karar verilmiş ise de, Anayasa Mahkemesi'nce bir kanunun tümünün ya da belirli hükümlerinin Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilmiş olduğu bilindiği halde eldeki davaların Anayasa'ya aykırılığı saptanmış olan kurallara göre görüşülüp çözümlenmesi, Anayasa'nın üstünlüğü prensibine ve hukuk devleti ilkesine' aykırı düşeceği için uygun görülmez. Bir başka anlatımla, Anayasa Mahkemesi'nin, iptal kararının yürürlüğe gireceği

tarihi ileriye dönük olarak ertelemiş bulunması öncelikle yasama organına aynı konuda, iptal kararının gerekçesine uygun olarak, yeni bir düzenleme için olanak tanımak ve ortada hukuki bir boşluk yaratmamak amacıyla yönelik olup yargı mercilerinin bakmakta oldukları uyuşmazlıklarda hukuka ve Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilmiş kuralları uygulaması ve uyuşmazlıkları bu kurallara göre çözümlemesi sonucunu doğurmaz.

Diğer yandan, Anayasa'nın 153. maddesine göre yasama, yürütme ve yargı organları için bağlayıcı olan Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu kararının, bu karardan önce açılmış bulunan ve henüz sonuçlanmamış olan tüm davalara uygulanması gerekmektedir.

Buna göre, Anayasa Mahkemesi'nce verilen karar ile farklı sosyal güvenlik kurumlarına tabi hizmet süreleri birleştirilmek suretiyle, son yedi yıllık fiili hizmet süresi içinde fiili hizmet süresi fazla olan kurum olan Emekli Sandığı'nca emekli aylığı bağlananlardan, son defa Emekli Sandığı'na tabi bir görevden emekliye ayrılmamış olanlara emekli ikramiyesi ödenmesine engel olan "Son defa T.C. Emekli Sandığı'na tabi görevlerden emekliye ayrılan ve..." ibaresi iptal edildiğinden, 2829 sayılı Kanun'un 12. maddesinin 1. fıkrasının iptal kararından sonraki şekline göre, "kendilerine bu Kanun'un 8. maddesi uyarınca birleştirilen hizmet süreleri üzerinden aylık bağlananlara, T.C. Emekli Sandığı'na tabi daire, kuruluş ve ortaklıklarda prim veya kesenek ödemek suretiyle geçen sürelerinin toplamı üzerinden, 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre emekli ikramiyesi" ödenmesi gerekmektedir.

Bu durumda, birleştirilen hizmet süreleri üzerinden aylık bağlanan davacıya, T.C. Emekli Sandığı'na tabi daire, kuruluş ve ortaklıklarda prim veya kesenek ödemek suretiyle geçen sürelerinin toplamı üzerinden emekli ikramiyesi ödenmesi gerekmekte olup yasal dayanağı kalmayan aksi yöndeki dava konusu işlemin de iptali gerektiğinden, yasama, yürütme ve yargı organları için bağlayıcı olan Anayasa Mahkemesi kararı uyarınca oluşan hukuki duruma göre yeniden bir karar verilmek üzere davanın reddi yolundaki Mahkeme kararının bozulması gerekmektedir. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile İdare Mahkemesi kararının yukarıda yer alan hususlar göz önünde bulundurulmak suretiyle yeniden bir karar verilmek üzere bozulmasına, dosyanın adı geçen mahkemeye gönderilmesine, oybirliği ile 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	610.000 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		13.000 ._TL