

AYLIK BÜLTEN DİZİNİ

İÇİNDEKİLER

Odamızdan Haberler	2-3
Odamıza Gelen Yazılar.....	4-49
Maliye Bakanlığı Özelgeleri.....	50-64
Yargı Kararları.....	65-89

Sayı: 97 TEMMUZ-AĞUSTOS

Adres:

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

Alsancak/İZMİR

Yazı Danışma ve Okuma Kurulu

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

Hazırlayan

Ayşe AKAY (Yazı İşleri Sorumlusu)

ODAMIZ BANKA HESAP NUMARALARI

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

Hasan Zeki SÜZEN

+ KUŞADASI TOPLANTISI

Ege Bölgesi Odalarının daha önce Denizli’de yapmış olduğu toplantının bir benzeri 11-13 Ağustos tarihlerinde Kuşadası’nda yapıldı. Oda Başkanımız Ünal Aydın ve diğer görevli arkadaşlarımızın katıldığı toplantıda Ekim ayında TÜRMOB’da yapılacak seçimler, disiplin uygulamaları ve rekabet kurul çalışmaları konusunda değerlendirilmeler yapıldı.

+ ODA SİRKÜLERİ

Öteden beri amatör planda sürdürülen sirküler çalışmaları için BDO Yayıncılık A.Ş. ile anlaşma yapılmıştır. Bilindiği üzere, piyasada yüzlerce bilgi kaynağı mevcuttur. Biz YMM’ler için önemli olan bilgiye zamanında ve doğruya yakın biçimde ulaşabilmektedir. Bu düşünceyle, Oda olarak aylık KDV dahil 2000.-TL (İki bin) olmak üzere, “Denet” Sirkülerini hazırlayan BDO Yayıncılık A.Ş ile bir anlaşma yapılmıştır. Odamıza elektronik ortamda gelen sirküler, formatımıza uygun hale getirilerek üyelerimize kağıt ortamında veya elektronik ortamda ulaştırılacaktır. Üyelerimizin sirkülerleri hangi yolla istediğine dair istekleri alınıp, ona göre dökümanlar hızlı biçimde iletilecektir.

+ TÜRMOB GENEL KURULU

TÜRMOB genel kurulu Ekim ayında Ankara’da yapılıyor. Seçimli olarak yapılacak genel kurula tüm delege üyelerimiz katılabilirler. Delege arkadaşlarımızın iâşe, ibate ve ulaşım harcamaları Odamız tarafından karşılanır.

+ KOMİTE VE KURULLAR OLUŞTURULDU

Odamızın çalışmalarına derinlik kazandırmak ve bir anlamda sürekli bilgilendirme veya eğitimi karşılamak düşüncesiyle (4) adet komite ve kurul oluşturuldu. Yaklaşık (30) üyemizin yer aldığı komiteler önümüzdeki günlerde çalışmaya başlayarak bizlere katkılarını sunacaklardır.

Fedakarlık gösteren tüm komite ve kurul üyelerine içten teşekkürlerimizi sunuyoruz.

+ VEFAT VE BAŐSAĐLIĐI

Yönetim Kurulu Üyemiz Őadi Çetin'in dünürü, üyemiz Mustafa Siner'in annesi geçtiğimiz günlerde vefat etmiştir. Ölenlere Allah'tan rahmet üyelerimize ve yakınlarına sabır ve başsağlığı diliyoruz.

Gelecek sayıda buluşmak dileğiyle...

VERGİ KAÇAĞI ÖNLENEBİLİR Mİ?

Prof. Dr. Adnan GÜLERMAN
Yeminli Mali Müşavir

Gazetelerimizin 28 Mayıs günlü olanlarında, İngiltere'nin Daily Telegraph gazetesinden alınan şöyle bir haber yer almaktaydı:

"İngiltere'nin Liberal Demokrat Partili hazine Bakanı David LAWS 8 yıl boyunca ayda yaklaşık 950 Sterline, partneri James LUNDİE'nin iki ayrı evinde odalar kiraladığı için giderlerini yüksek göstererek vergi kaçırdığı ortaya çıkarıldı." Bu haberi okuyunca "Bir bakan da vergi kaçırır mı?" denilmesin. Zaman zaman kullandığımız bir tekerleme vardır: Olmaz, olmaz deme, olmaz olmaz. Ama, daha bilgiç bir tarzda da "mülâhazat hanesini açık bırakmalı" denilir.

Aslında, vergi kaçakçılığı yukarıda verdiğimiz örnekteki gibi, birkaç olayla da sınırlı değildir. Elimizdeki verilere göre, vatandaşın vergi ödeme bilinci ne kadar yüksek, denetim sistemi ne kadar kusursuz ve cezalar da ne kadar ağır olursa olsun, bütün ülkelerde az veya çok vergi kaçakçılığı görülür.

Paranın insan ihtiyaçlarını karşılamada önde gelen bir araç olduğunun bilinmesi yanında, ihtiyaçların sonsuzluğu, bireyin kazanç veya servet miktarı ne kadar yüksek olursa olsun, vergi kaçırılabilmesine işaret etmektedir.

Bir rastlantı olarak, yukarıdaki haberin basında yer almasından birkaç gün önce de gazetelerde bu kez bizden bir haber yer almaktaydı. Bu habere göre, son sekiz yılda, farklı unvanlara sahip 3600'den fazla denetim elemanının 390.000 (milyon) TL. Tutarında matrah incelediği ve bu incelemelerde ise toplam 465.387 (milyon) TL. Matrah farkının bulunduğu ifade edilmekteydi.

Bu 8 yıllık denetim sonuçlarına ait bilgiler de aşağıdaki gibi yer almaktaydı:

Denetim Birimleri	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah (Milyon TL.)	Bulunan Fark (Milyon TL.)
Gelirler Kontrolörleri (374 kişi)	21.641	71.444	359.536
Maliye Müfettişleri (306 kişi)	5.958	3.314	711
Vergi Denetmenleri (2.800 kişi)	433.310	168.047	35.251

TOPLAM (3.639 kiş	481.398	390.850	465.387

Kuşkusuz, bulunan 465.387 (milyon TL) matrah farkının itirazlar sonunda aynen böyle kalacağını da söylemek isabetli değildir. Ama, yapılan itirazların bir kısmının haklı bulunduğu ve matrah farkının indirime uğradığı düşünülse bile, en iyimser tahminlerle geriye yine de önemli bir matrah farkının kalabileceği düşünülmelidir.

Yabancı ülkelerdeki uygulamalarla ilgili olarak yaptığım incelemelerde vergi kayıplarını en aza indirebilmek için alınması gereken önlemler önem sırasına göre şöyle sıralanmaktadır:

- 1- Vergi oranlarının kabul edilebilir bir seviyede belirlenmiş olması,
- 2- Mükellef tabanının yeterince genişletilmiş olması.
- 3- Yasal düzenlemelerin akılcı ve anlaşılır bir biçimde düzenlenmiş olması,
- 4- Muhasebe ve sonuçları ile ilgilenen serbest meslek sahiplerinin yeterli bir yetki ve sorumluluk ile donatılmış olması.
- 5- Devletin denetim elemanlarının sayısı, bilgi ve tecrübe yönünden yeterli olmaları, Kabul etmek gerekir ki, vergi mükelleflerinin önde gelen direnme noktası, vergi oranlarının yüksekliğidir. Buna bir de vergi türünün çeşitliliği eklenmektedir.

Bazı görüş sahipleri, vergi oranları ne kadar yükseltirse. toplanacak verginin de o ölçüde artacağı kanaatinde dirler. Bazı yönetim tarzları da vergi oranlarının düşüklüğünü vergi türünü artırma ile peçele yebilecekleri düşüncesindedirler.

Uygulamalar göstermiştir ki, kıvam noktasına kadar oran yükseltmeleri toplam vergide artış sağlarken, bu noktanın aşılması halinde mükelleflerin vergi ödemeye karşı direnişleri başlar. Bu direniş, bir süre sonra dürüst vergi mükelleflerini de olumsuz yönde etkiler.

Verginin tabana yayılması, vergi vermesi gereklerin tamamının mükellef durumuna getirilmesi anlamını taşır. Bu husus aynı zamanda başka ülkelerde olduğu gibi, bizim ülkemizde de Anayasa'larda yer alan bir hüküm olarak görülmektedir.

Nitekim, 1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinde "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." Hükmü yukarıda saydığımız ilk iki madde ile uyum halinde bulunmaktadır.

Yasal düzenlemelerde akılcı davranılması da önemlidir. İnsanların ekonomik gücünü, kişilerin yasalara uyum sağlama kültürünü ve vergi idaresinin yapısını tam tanımayan kimselerin oluşturacağı yasal düzenlemelerin olumlu sonuçlar vermesi beklenmemelidir. Yaşadığım olaylardan birini kısaca anlatmak isterim: Bir gün, Mühendislik Fakültesinde öğleden önceki derslerimi tamamlayıp, yemekten sonra, üç makine mühendisi profesör arkadaşımın kavgaya yaklaşan tartışmalarını görünce yanlarına yaklaşıp ne yaptıklarına baktığımda, önlerindeki kâğıt parçalarına çizdikleri şekillerin işlerliğinde anlaşılamadıklarını gördüm. Hırsızın açamayacağı oto kilidinin tasarımında anlaşılamamışlardı. Kendilerine "Üçünüz de bu tasarımı beceremezsiniz" demem üzerine, üçünün de gözleri üzerime dikildi. Yatıştırmak için "Aranıza dördüncü tasarımcı olarak bir oto hırsızını almanız lâzım. O size hangi kilidi açamayacağının ip uçlarını vermelidir." Demiştim.

Söylemek istediğim, kanun maddelerini sadece iyi yazabilenlerin düzenledikleri yasal metinlerde pek çok eksik gedik bulunabileceğidir. Zaman zaman, bir yasal düzenlemenin ilk uygulama günlerinde sıkıntıların çıktığına ve hemen yeni bir hükmün yerine konulmaya çalışıldığını hatırlamaktayız.

Günümüzde, işletmelerin muhasebe işlemleri ya kendi elemanları tarafından ya da serbest meslek sahipleri tarafından yürütülmektedir. Her iki halde de, eleman ücretini iş sahibinden alması sebebiyle, belli ölçülerde bağımlılığı bulunmaktadır.

Bu bağımlı elemanların, işletmenin sahip veya yöneticilerinin talimatı veya kendilerine verilen bilgi ve belgeler doğrultusunda hareket etme durumunda kaldıkları düşünülmemelidir. Zaten, henüz kesinleşmiş sonuçları içeren bir tablo olmamakla birlikte, 8 yıllık denetime ait sonuçlar bir yönü ile işletme sahibi veya yöneticilerinin talimatına uygun olarak muhasebe

elemanları tarafından muhasebe işlemleri haline dönüştürülmüş olan beyanların bir tablosu olarak değerlendirilmelidir.

Bilmiyorum, Bülten'de daha önce yayımlanmış bulunan yazılarımdan birinde yer vermiş miydim? 1960'larda Ankara'da serbest mali müşavir olarak çalıştığım sırada, her yıl müşterilerin bilançolarını çıkartır ve beyannamelerini düzenlerken, hemen her seferinde devlet hesabına pazarlık durumunda kalınca son bir hamle ile "Adnan Bey, ne yapmak istediğini anlayamıyorum, hem sana muhasebe ve müşavirlik ücreti ödüyorum, hem de devlete vergi ödettireceksin" diyerek isyankâr tavrını ortaya koymuştu.

Aslında, benim karşılaştığım bu davranış, bu satırları okuyanlardan pek çoğunun yabancı da değildir. Bu tür davranış ve söz yüzünüze karşı olmamışsa, arkanızdan mutlaka konuşulmuş olmalıdır.

Tekrar yukarıdaki tabloya döneceğim. Elimde bu 8 yılın verilerinin yıllara dağılımı mevcut değildir. Ama, eminim ki, veriler gittikçe azalan bir eğilim de göstermemektedir. Bununla şunu söylemek istemekteyim: Eğer mükellefler etkin bir denetim mekanizmasından kaynaklanan bir çekingenlik içinde olsalardı, bir yandan kendi yaydıkları söylentiler, öte yandan medyanın kamuoyuna duyurmaları bir gerileme etkisi yaratmış olacaktı. Anlaşılan, denetimlerin yapılmış olması ve sonuçlarının meyde aracılığı ile kamuoyuna yansıtılması mükellefler üzerinde fazlaca caydırıcı bir etki gösterememektedir. Denetim sonuçlarının iş aleminde yeterli etki göstermemesini, yasal önlemlerin yetersiz olmasına bağlamak da hatalıdır. Dünyanın bütün ülkelerinde bu sorun az veya çok görüldüğüne göre, bütün ülkelerin yetersiz yasal düzenlemelere sahip olduğu sonucuna varılır. Uzun sözün kısası, cezaları ve denetim elemanlarının sayısını artırmadan önce veya onlarla birlikte, muhasebe işlemlerini üstlenmiş serbest meslek sahiplerinin mükelleflerle olan bağımlılıklarını elden geldiğince azaltma yolları düşünülmelidir. Bu yollardan birisi de serbest meslek sahiplerinin aralarındaki haksız rekabeti önleyici önlemlerin alınması ve titizlikle uygulanmasıdır. Bu durumun, serbest meslek sahiplerinden bir kısmının mükelleflerin çıkarlarına daha yatkın hizmet sunma yarışmasından kaynaklanabileceği kuşkusunu taşımaktayız. Bu güvence sağlanamadığı taktirde muhasebe elemanları devlete yardımcı olma yerine mükellefin çıkarlarını kollama zorunda kalmaya devam edeceklerdir.

Kısa bir süre önce Orta Avrupa ülkelerine yapmış olduğumuz bir inceleme seyahatinde hemen bütün alışverişlerin kredi kartı ile yapıldığını müşahade etmiş bulunmaktayım. Bu durum, bütün gelir ve giderlerin kayıt altına alındığı anlamını taşımaktadır. Ülkemizde de bu uygulamanın yaygınlık göstermeye başlaması kaçak olayını belli ölçüde azaltmaktadır, kanaatindeyiz. Kuşkusuz, bu uygulama genellikle tüketicilerin harcama işlemleri için geçerlidir. Ama, tüketiciye kadar uzanan üretim zincirinde tüketici satın almalarının noksansız belgelenebilmesi, üretim zincirinin önceki halkalarını da doğru kılma yönünde etkili olabilecektir.

BAŞA GELEN ÇEKİLİR

Aydın ERDİM
Yeminli Mali Müşavir

Ago Paşa'nın Türkiye'deki teknoloji yapıcı ve uygulayıcıları hakkındaki düşünceleri ne dereceye kadar haklı, yoksa haksız mı diye düşünüp dururken, Nisan ayının son günü, memleketin büyük ihracatçıları ve bunların kalburüstü müşavirleri oldukları anlaşılan kesimden canhıraş feryatlar yükseldi. Yalnız bu zevatin özelliği, imbiikten geçmiş bir burjuva kibarlığına sahip olmaları, zahmet edip de düşündükleri şeyleri son derece rafine ifadelerle ortaya koymalarıdır. Gerçi olayın üstünden 4 ay seçtikten sonra olup bitenin farkına varıp, içine düştükleri durumu ilgili çevrelerle paylaşmaya tevessül ettiler ama olsun. Bir yerlerden ses çıkmış olması iyi bir şeydir. Dediklerinden, hem iş adamları hem de kalburüstü müşavirlerin, işlerini iyi bildikleri anlaşıldığından, söze onların dedikleriyle başlayalım.

İşi Bilenlerin İtirazları

29 Nisan 2010 tarihli bir gazetede "KDV İadesinde Fatura Kâbusu" diye manşet atmış. Alt manşetlerden birinde, "Kod Şikâyeti Üzerine Getirilen sistemin Yüksek İhracat Yapan Firmaları Vurduğundan", diğesinde "Elektronik Ortamdaki Detaylı Bilgi Talebinin Sistemi Çalışmaz Hale Getirildiğinden" dem vurulmuş. Detay haberlerden anlaşıldığına göre, en çok firmanın yeterli muhasebe yatırımı yokmuş, yüklenilen KDV listesi yapamıyorlarmış. (olsa sanki yapacak!) bir otomotivci, "hayatın gerçeği, masa başından bürokratın gördüğü gibi değil" diyerek acıklı bir şekilde yakınmış. Bir yazarın ifadesine göre ise, liste yapabilmek için gerekli yazılım programlarının kurulmasının maliyeti 1 milyon lirayı (alıştığımız para ile trilyon) geçiyormuş. (Bunun neresi anormal? Böyle olmasa bu kadar acayip şeyler iddia edenler nereden para kazanıp ta geçimlerini sağlayacaklar?) Yine bir yazar diyor ki, bizim memleketteki ciddi firmalar ortalama maliyet yöntemi kutlanırmış. Liste yapmak için bundan vazgeçip FİFO veya LİFO ya geçmek, havsalanın alamayacağı kadar pahalı oluyormuş. (Bunlar zaten işçi çıkarıp maliyet düşürmemişler miydi? Şimdi göze girmek için 1 işçi alacaklarına yazılım parası versinler, olsun bitsin.)

Çok büyük olduğu anlaşılan bir dış ticaret firmasının genel müdürü, "Ocak ayının iadesini yeni aldıklarından (29 Nisan)" yakınarak, gümrük çıkış beyannamelerinde veya listelerde bir kayma veya takdim tehirin her şeyi Berbat ediverdiğini söylüyor. Çok belli ki bu firma İri Mükellefler Vergi

Dairesi"nin mükellefi ve arabasını dağdan aşırmaı biliyor, gemilerini karadan bile yürütebiliyor. Şubat ayında beyanname verip, Nisan ayında para alabileni ilk defa duyuyorum.

Yine bilgili bir yazarın dediğine kulak kabartılırsa, artık nakit iade alınamıyormuş, SGK mahsupları yapılamıyormuş, az çok diğer mahsuplarla idare ediliyormuş. Bu da demek oluyor ki, bundan böyle vergi dairesiyle cari hesap usulü çalışılacak bu da işi tamamen içinden çıkılmaz hale getirecek. İki tüccar kendi aralarında hesap mutabakatı sağlayamayıp birbirlerinin boğazına sarılırken, bir sürü tüccar ve her birinin bir sürü vergi dairesi devreye girdiğinde bu cari hesap nasıl işleyecek? Düşünmesi bile beyin çatlatmaya yeter!

Bir hayli ihracatı müşterisi olduğu anlaşılan bir yeminli mali müşavirde esaslı şekilde ağlaşarak "kod sistemi oturmadı, vergi daireleri kanun nizam dinlemiyor, milleti koda alıp duruyor, vergi dairesine borcun harcın yoksa mahsup imkânı da olmadığından, sen parana bakıyorsun, paran sana bakıyor!" diyerek yaraya kuvvetli bir şekilde parmak basmış. Bu arkadaş, kod sistemi denilen ucubenin kamusal bir fayda sağlamak için değil, tatmin edilememiş veya sonradan edinilmiş komplekslerin tatmini için icat edildiğinin. Farkında değil. Bu arada "sistemin belki zamanla oturacağını" kanaatini kibar bir dille ifade eden iyi niyetli mali müşavirler de iyimser olmakta fayda mülahaza etmişler.

Neler Olabilir? Neler Yapılabilir?

Önce şunu aklımıza yerleştirelim. Sistemin oturacağı kalkacağı filan yok. Bunca gürültüye patırtıya, insan hakları falan gibi cilalı laflara rağmen "fişleme" denilen olay ortaklıktan kayboldu mu? Bu siste istemi yaratan bilişimciler "Yazılım Geliştirme Projesi" deyip AR-GE teşviği kapsamında TÜBİTAK'tan esaslı bir para almışlardır. Kaldı ki bu işten kazançları da vergi teşviği kapsamındadır. Bunca parasal avantajdan sonra bu işten dönülemez. Şu veya bu listenin adam gibi yapılıp yapılamayacağı da kimsenin umurunda değildir. İş olacağına varır. Hadise bu kadar basittir!

İşin radikal şekilde doğrusu, 53 no.lu KDV sirkülerinden (aslında 84 no.lu Tebliden) başlayarak çıkarılan tüm yazılı ve sanal metinleri iptal edip, adam gibi geriye dönmektir ama bu, imkânsızdan da ötedir Devlete paçalarını kaptıranlar bu sıkıntıyı çekmek zorundadırlar. Herkes kendini bu duruma alıştırmaya bakmalıdır.

Aldıkları malları aynen satanlar için şimdilik ciddi bir sıkıntı yok gibi görünüyor. Ama ileriki günlerin ne getirip götüreceği, hangi taşın altından çapanoğlu çıkacağını şimdiden estirmek zor.

İmalatçı-İhracatçılar bakımından ilk yapacakları iş, hemen bir limited şirket kurup, ihracatı bu şirket üzerinden götürmektir. (Bu şirketin limited olması, eğer unvanı daha asil olsun diye anonim olması isteniyorsa, sermayesinin 250 bin liradan az olması gerekir. Sebebini yazamam, suç sayanlar çıkabilir.) Bu takdirde alınan mal, satılan mal ve gümrük çıkış beyannamesindeki yazılı mal miktarı ister istemez birlerine eşit olacağından bir sıkıntı olmayacaktır. Yüklenilen KDV listesi birkaç faturadan ibaret olacağından, takdim tehirdi, rakam kayması gibi can sıkıcı şeyler en aza inecektir. Ama yine de şu hususa çok dikkat edilmelidir. İmalatçı şirketten alınan mal, hiçbir şekilde parçalanmadan aynen çıkarılmalıdır. Yani giriş faturalarının, çıkışta parçalanmasına meydan verilmemelidir. Hatta bu şirket üzerinden ihraç kayıtlı teslimde yapılabilir. Bu takdirde yüklenme oranlama ile bulunacağından liste sıkıntısı doğmayacaktır. (Aslında ihraç kayıtlı teslimde, ihracat bedeline oranlama ile yüklenim bulunmaz, iç satış! Dış satış oranlaması yapılması gerekir ama, Maliye bu usulü kabul ettiğine göre yanlış, doğru münakaşası yapıp kafa karıştırmanın alemi yok.

Bir diğer yol, gümrük beyannamesindeki çıkışa göre yüklenilen KDV listesi düzenlemek, indirilecek KDV listesini de bu listeye göre ayarlamaktır. En kolayı, indirilecek KDV'deki rakamları yüklenilen KDV'ye geçici verip stok falan bırakmamaktır: Tabii bu yol çok fazla uydurmaz ama halen de tatbik ediliyor. İlle de yüklenilen KDV listesi isterim diye tutturun vergi dairelerine, böyle bir yapıp veriliyor, herkes rahatlıyor.

İadeye tabi 2 faaliyet bir arada yapılmışsa, yüklenimi kabaca bölüverip, indirimi de elde stok kalmayacak şekilde ayarlamakta mümkündür. Nasıl olsa kimse bir şey anlamayacaktır. Ama yine de tekrarda fayda var: Her türlü iadeyi ikincil şirket üzerinden almak işin en kolayıdır. Nasıl olsa listenin altında ATİK ve gider diye de yazıvermek mümkünmüş. Salla gitsin!

Ancak üzülerken itiraf etmeliyim ki, indirimli orana tabi mal satanlarla. Hem indirimli orana hem genel orana tabi mal satanlar bir de bu arada yüklenimi kısmen de olsa telafi etmiş olanlar (yani hesaplanan KDV'leri bulunanlar) için söyleyecek söz bulamıyorum. Bir suçları var ki bu durumlara düşmüşler. Allah onlara acısın!

Yeminli Mali Müşavirlerin Durumu

Mer'î mevzuata göre 4.000 lirayı geçen nakit iadeler ya mahsuben ya teminat mektubu karşılığında ya da vergi inceleme veya YMM tasdik raporuyla alınabilmektedir. Bundan 10 yıl kadar önceleri, operasyon adı verilen bir takım polisiye eylemlerle ortalık karma karışık edilmiş, hayali ihracat diye ne olduğu operasyon icracılarınca da bilinmeyen bir takım işlere karşı. Maliye de sözüm ona tedbirler almıştı. Bu tedbirler manzumesinden olarak, "KDV iadesi Tasdik Raporu" düzenleyecek yeminli mali müşavirlere de, çalışmalarında uyacakları bir takım esaslar vazedilmişti. Bu cümleden olmak üzere, ihracatçıya mal satanların en aşağı bir alt kademesine kadar karşıt inceleme yapmak! indirilen KDV'nin %80'ini bulana kadar ve bedeli bilmem şu kadar liranın üstündeki faturaları karşıt incelemeye tabi tutmak falan gibi zorunluluklar getirilmişti. Konuyla ilgili 27 sayılı Meslek Tebliğinde bunlar ayrıntılı olarak yazılıdır. Hatta öylesine ki vergi dairelerinin "KDV İade Servisleri"nin uzman memurları gerek 'bu tebliği gerek bu tebliği değiştiren özelve, iç genelge ve benzer metinleri, yeminli mali müşavirlerden çok daha iyi bilmekte ve yeminlileri sık sık çuvalatmaktadırlar. Yeminli mali müşavirler, ihracatçının mal aldığı firmanın ve en az bir alt firmasının ortaklarının adını, sanını, vergi veya vatandaşlık numarasını, işçi çalıştırıp çalıştırmadığını, mal alınca para ödeyip ödemediğini ödemişse nasıl ödediğini, geçmiş dönemler KDV beyanlarını, ortaklık payını ve benzer önemli bib'ileri tespit etmekte bu tespitlerini "karşıt inceleme tutanağı" adını verdikleri bir tutanakla tespit etmektedirler. (Şimdiye kadar birçok yazıda dile getirmeye çalıştım: Yeminli mali müşavirlerin vergi inceleme yetkileri yoktur ki, bunun çaprazı anlamına gelen karşı inceleme yetkileri olsun! Böyle olduğu içindir ki, Vergi Usul Kanununun 256ncı maddesi değiştirilerek yeminli mali müşavirlere kıytırık bir defter kaydı tespit yetkisi verilmiştir. Bu yetki de, sadece indirim konusu olan fatura ve münhasıran o faturanın oluşmasında yer alan alt faturalar içindir. Daha ileri tespitler, açıkça suç işlemek demektir. Ama ne var ki birçok yeminli mali müşavir, bu suçu işlemekten büyük zevk almakta ve bu fiillerinden dolayı kendilerini devlet memuru zannetmektedirler. Kaldı ki ne demektir karşıt inceleme? Karşıt demek muhalif demektir. Muhalif inceleme diye bir inceleme düşünülebilir mi? Ama düşünülüyor ne yazık ki)

Şimdi; söylendiğine göre, teknolojinin son bankası bu yeni listeleme sistemi, ihracatçının, onun altının, onun da altının ve böyle gide gide 16 kademe alttaki mükellefin nayloncu olup olmadığını pat! Diye tespit ediveriyormuş. iade edilecek yüklenime gelince: Ve bu da zaten,

duyurudaki örnekte gördüğümüz ve benim de tavsiye ettiğim gibi uydur kaydır yapılvorecek, analiz sistemi mi adı her neyse, okeyini çekecektir. (Bu arda listeleri merkezde kontrol eden sistemin ipe sapa gelmez itirazlar üretmesi kuvvetle muhtemeldir.)

Bütün bu ahval ve şerait altında yeminli mali müşavir kendi başına, şimdiye kadar alıştığı şekilde düzenlediği ve tutanak dediği kâğıtlarla, hangi kademedeki hangi gayri nizami faturayı arayıp bulacak? Hem de ne diye arayacak? Teknoloji zaten denizin dibini taramış. (Öyle diyorlar) Sen denizin üstünde iki kulaç atmışsın ne olacak? Yeminli mali müşavir hangi yüklenim hesabını ne diye yapacak? Zaten sistem hesaplayıveriyormuş. Hadi yeminliden de geçtim, yetkili vergi inceleme elemanı hangi incelemeyi yapacak? Her halde sistemin bulduğu adamları mahkemeye göndermek için vergi suçu raporu yazacak.

Şimdi hep birlikte düşünelim bakalım: AGO PAŞA HAKSIZ MI?

VERGİSEL AÇIDAN VAZGEÇİLEN ALACAKLAR VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Altar Ömer ARPACI
Maliye Bakanlığı
Gelirler Başkontrolörü

I-GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun Amortismanlar başlıklı üçüncü kısmının "Alacaklarda Amortismanlar başlıklı" bölümünde(1) anılan kanunun 322'nci maddesinde değersiz alacaklar(2), 323'üncü maddesinde şüpheli alacaklar(3) ve 324'üncü maddesinde ise vazgeçilen alacaklara ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır. Değersiz alacakları şüpheli alacaklardan ayıran en önemli özellik tahsil edilebilme imkanının artık ortadan kalkmasıdır.(4)

Vazgeçilen alacaklar da aslında bir nev'i değersiz alacaklardır. Yani alacaklı açısından Vergi Usul Kanununun 322'nci maddesi uyarınca değersiz olan alacak borçlu açısından yine aynı kanunun 324'üncü maddesi uyarınca vazgeçilen alacak hükümlerine tabidir.

Bu makalemizde söz konusu müesseselerden "vazgeçilen alacak müessesesi" açıklanmaya çalışılacaktır.

II-YASAL DÜZENLEME

Vazgeçilen alacak müessesesi ile ilgili yasal düzenleme 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 324'üncü maddesinde yer almakta olup, söz konusu maddede; "Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır.

.....

(1) Alacaklarda ve sermayede amortisman söz konusu kanunun 322-327'nci maddelerinde düzenlenmiştir.

(2) Md. 322 - "Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaktır. Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerim kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler"

(3)Md. 323 - "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."

(4)Ayrıca şüpheli alacak karşılığı ancak bilanço esasına göre defter tutan ticari ve zirai kazanç sahiplerince ayrılabilirdiği halde, değersiz alacaklar bilanço yanında işletme hesabı esasına göre defter tutan ticari ve zirai kazanç sahiplerince de gider kaydedilebilir.

Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kâr hesabına naklonulur hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu maddeden anlaşılacağı üzere, Vergi Usul Kanununda yer alan "Vazgeçilen Alacak Müessesesinden yararlanabilecek alacaklar iki türdür. Bunlar konkordato ya da sulh yoluyla tahsilinden vazgeçilen alacaklardır. Bu iki tür dışında herhangi bir şekilde vazgeçilen alacak için bu müesseseden faydalanılamayacaktır.

III- VAZGEÇİLEN ALACAK STATÜSÜNDE SAYILMANIN ŞARTLARI

A- Sulh Yoluyla Alacaktan Vazgeçme

Özel anlaşmalarla tahakkuk etmiş bir alacaktan vazgeçilmesi vergi uygulaması açısından kabul edilemez. Sulh yoluyla alacaktan vazgeçme 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 91 ile 95'inci maddelerinde "**feragat**" ve "**kabul**" rejimi çerçevesi içinde düzenlenmiştir. Feragat ve kabul kafi bir hükmün hukuki neticelerini doğurur. Vazgeçilen (ferağ edilen) alacak tutarının mahkeme kararında belirtilmesi gerekir.(5)

4503 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 24'üncü madde hükmü ve bu maddeye istinaden yayımlanan 284 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılan düzenleme mahkeme kararı ile sulh şartının istisnasını teşkil etmektedir. 17 Ağustos 1999 ve 12 Kasım 1999 tarihlerinde meydana gelen depremlerin etkili olduğu Marmara Bölgesinde faaliyet gösteren kişilerle iktisadi ve ticari ilişkide bulunan mükelleflerin alacaklarının tahsilinde ortaya çıkan imkansızlıkların tevsikiyle ilgili olarak alacaklı ve borçlunun her türlü muvazaadan ari olarak "sulh olmaları" ve bu anlaşmayı noterde düzenlemeleri halinde bu belge alacağın değersiz hale geldiğinin kanıtı olacaktır Bu istisna dışında tüm sulh yoluyla vazgeçilen alacaklar için yargı kararına gereksinme vardır.

B- Konkordato Yoluyla Alacaktan Vazgeçme

Konkordato müessesesine ilişkin yasal düzenlemeler İcra ve İflas Kanununun 285 - 309'uncu maddelerinde yapılmış olup, ödeme güçlüğü içinde bulunan borçlunun alacaklılar ile yargı mercii nezaretinde anlaşmak suretiyle, borcun anlaşılabilir kısmının ödenmesinden kurtulduğu bir sistem olup, konkordato anlaşmasının geçerli olabilmesi için alacakların üçte ikisine isabet eden kısım tarafından imzalanmış olması gerekmektedir. Yine konkordato isteminin geçerli olabilmesi için borçlunun en az borçlarının % 50'sini Ödeme gücünü kaybetmiş olması gerekmektedir

İflas talebinde bulunabilecek her alacaklı, gerekçeli bir dilekçeyle, icra mahkemesinden borçlu hakkında konkordato işlemlerinin başlatılmasını isteyebilir.(6)

(5) ŞEKER Sakıp; Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1999, s. 1480-1481

(6) İcra ve İflas Kanunu md. 285

Konkordato talebinin dikkate alınmasının şartları ise İcra ve İflas Kanununun 286'ncı maddesinde belirtilmiştir. Buna göre;

İcra mahkemesi borçluyu ve talepte bulunmuş ise alacaklıyı dinledikten sonra borçlunun durumunu, malvarlığı ve gelirlerini, taahhütlerini yerine getirmesine engel olan sebepleri ve konkordatonun başarı ihtimalini göz önünde tutarak, projenin alacaklıları zarara sokmak kastından ari olup olmadığına göre konkordato talebinin uygun olup olmadığına karar verir.

Konkordatonun kabulü için gerekli olan ekseriyet ise İcra ve İflas Kanununun 297'nci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; konkordato, kaydedilmiş olan alacaklıların yarısını ve alacakların üçte ikisini aşan bir çoğunluk tarafından imza edilmiş ise kabul edilmiş sayılır.(7)

Alacaklının kendi isteği ile tahsilinden vazgeçtiği alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz. Bu durumda tahsili şüpheli olan bir alacak değil, tahsilinden vazgeçilen bir alacak söz konusudur. Vazgeçilen alacaklar için alacaklı şüpheli alacak karşılığı ayıramaz. Ancak bu tip konkordato yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, alacaklı yönünden değersiz alacak sayılır ve Vergi Usul Kanununun 322'nci maddesi uyarınca değersiz alacak mahiyetini kazandığından mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler. Ancak "vade konkordatosunda durum farklıdır. Borçlu ile alacaklılar arasında yapılan bir konkordatoya, borçluya vade tanınır. Bu şekilde yapılan konkordatoya, "vade konkordatosu" denir. Bu konkordatoda alacaklıların kısmen veya tamamen vazgeçtiği bir alacak söz konusu değildir. Bu sistemde alacaklılar, alacaklarının tahsilini ötelemektedirler. Bu nedenle alacaklılar tarafından gerek şüpheli alacak sayarak alacaklara karşılık ayrılması, gerekse alacakların değersiz alacak sayılarak doğrudan zarar kaydı mümkün değildir.

.....
(7) imtiyazlı alacaklılarla borçlunun karısı, kocası ve ana, baba ve evladı ne alacak ve ne de alacaklı ekseriyetini teşkilde hesaba katılmazlar.

Rehinle temin edilmiş alacaklar komiser tarafından takdir edilen kıymet neticesinde teminatsız kaldıkları kısım için hesaba katılırlar.

Nizalı veya taliki şarta bağlı veyahut muayyen olmayan bir vadeye tabi alacakların hesaba katılıp katılmamasına ve ne nispette katılacağına icra mahkemesi karar verir. Şu kadar ki bu iddialar hakkında ilerde mahkemece verilecek hükümler mahfuzdur.

(8) Borç Ödemeden Aciz Vesikası:

icra ve iflas Kanunu md. 143: "Alacaklı alacağının tamamını alamamışsa kalan miktar için kendisine bir aciz vesikası verilir. Bu vesika hiç bir hare ve resme tabi değildir. Bu vesika ile 105'inci maddedeki vesika borcun ikrarını mutazammın senet mahiyetinde olup alacaklıya 277'nci maddede yazılı hakları verir.

Alacaklı aciz vesikasını aldığı tarihten bir sene içinde takibe teşebbüs ederse yeniden ödeme emri tebliğine lüzum yoktur.

Aciz vesikasında yazılı alacak miktarı için faiz istenemez Kefiller, müşterek borçlular ve borcu tekeffül edenler bu miktar için vermeğe mecbur oldukları faizlerden dolayı borçluya rücu edemezler.

Bu borç borçluya karşı zaman aşımına tabi değildir. Fakat borçlunun mirasçılığı, mirası kabullerinden bir sene içinde alacaklı hakkını aramamışsa, zaman aşımı iddia edebilirler. "

IV- ACİZ VESİKASINDA DURUM

Alacağının tamamını alamayan alacaklıya İcra İflas Kanununun 143'üncü maddesi (8) uyarınca verilen aciz vesikası; borçlunun ödeme gücünün olmadığını gösteren bir belgedir. Ancak aciz vesikası, alacağın tahsilinin imkansız hale geldiğini göstermez. Borçlunun durumu düzeldiğinde, alacak ödenecektir. Aciz vesikası alacaklıya ileride alacağını tahsil etme imkanı verir. Vergi idaresi, aciz vesikasına bağlanan alacağı "değersiz alacak" olarak kabul etmemektedir. Çünkü borçlunun daha sonra ortaya çıkan varlıkları veya edindiği malların takibi ile alacaklı alacağını tahsil edebilir.(9) Alacağın tahsilinin tamamen ortadan kalktığına delil teşkil etmeyen aciz belgesine dayalı alacaklar için de yasada mevcut diğer koşulların gerçekleşmesi halinde, şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkündür. Aciz vesikasına bağlanan alacak değersiz alacak halini taşımadığından borçlu açısından da bir vazgeçilen alacak söz konusu değildir.

V- VAZGEÇİLEN ALACAKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Konkordato veya sulh yolu ile kısmen veya tamamen borcunu ödemeyen mükellef, ödemediği borcu için bilançonun pasifinde karşılık ayırmak suretiyle kayıtlarında yer alan alacaklı hesabı (borcunu) kapatacaktır. Borcunu sulh veya konkordato yolu ile ödemekten kurtulan borçlu zarar ettiği durumda bu zararını ödemekten kurtulduğu borç karşılığı ile kapatacaktır. Eğer üç yıl içinde zarar etmezse bu takdirde üçüncü yılın sonunda, ayrılan bu karşılık dönem kazancına eklenecektir. (10) Ancak işin terk edilmesi, ölüm, devir halinde üç yıllık sürenin dolması beklenmez. Alacaklı tarafından tahsilinden vazgeçilen ve borçlu tarafından özel bir karşılık hesabında bekletilen tutar, üç yıllık bekleme süresi dolmadan borçlunun işi terk etmesi, ölümü veya kurumlar vergisi mükelleflerinde ise devredilmesi durumunda o yılın matrahına eklenmektedir.

A- Borçlu Açısından

Vergi Usul Kanununun 324'üncü maddesi çerçevesinde alacaklı tarafından tahsilinden vazgeçilen alacak tutarın, borçlu tarafından hangi hesap altında izleneceğine dair Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Tek Düzen Hesap Planında herhangi bir düzenleme yer almamakla birlikte bu konuda en uygun hesap "549 Özel Fonlar Hesabıdır.

Vergi Usul Kanununun 324'üncü maddesinde yer alan şartların gerçekleşmesi durumunda aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

Senetsiz borcun vazgeçilen alacak halini alması

(9) ŞEKER Sakıp, Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Yayınları, cilt: 2, Ankara 1999, s. 1488

(10) Üç yıllık bekleme süresi içinde işletme faaliyetlerinin zararlı sonuçlanması durumunda ortaya çıkan zarar tutarı, öncelikle vazgeçilen alacaklar için ayrılmış olan karşılık hesabından mahsup edilecek olmakla beraber, geçmiş yıllara ait zararların vazgeçilen alacaklar için ayrılmış karşılık hesabından mahsup edilmesi mümkün değildir.

-----/-----

320 Satıcılar	xxx	
549 Özel Fonlar		xxx
549 .. Vazgeçilen Alacaklar Karşılığı		
-----/-----		

Borcun senetli olması durumunda ise aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

-----/-----

321 Borç Senetleri	xxx	
549 Özel Fonlar		xxx
549 .. Vazgeçilen Alacaklar Karşılığı		
-----/-----		

Borçlu işletme açısından alacaktan vazgeçilen yılı takip eden dönemlerde faaliyetin zararlı olması ve ayrılan fonun bu zararları karşılaması halinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

-----31/12/....-----

549 Özel Fonlar	xxx	
549 .. Vazgeçilen Alacaklar Karşılığı		
690 Dönem Kârı veya Zararı		xxx
-----/-----		

Bu kayıt "549 Özel Fonlar Hesabı"nda tutar kalmayana dek 3 yıl içinde dönem sonlarında tekrarlanacaktır. Borçlu işletme üçüncü yıldan sonra Vergi Usul Kanununun 324'üncü maddesi uyarınca zarar etmiş olsa dahi "549 Özel Fonlar Hesabı"nda bakiye değeri kara aktaracaktır. Buna göre kâra aktarmaya ilişkin yapılacak muhasebe işlemi şu şekilde olacaktır.

-----/-----

549 Özel Fonlar	xxx	
549 .. Vazgeçilen Alacaklar Karşılığı		
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar		xxx

-----/-----

B- Alacaklı Açısından

Vazgeçilen alacak alacaklı açısından ise değersiz alacaktır. Eğer daha önce şüpheli alacak karşılığı ayrılmamışsa şu şekilde muhasebeleştirilecektir.

-----/-----

679 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	xxx	
121 Alacak Senetleri		xxx
/		

-----/-----

Alacak için daha önce şüpheli alacak karşılığı ayrıldıysa yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

Alacağın şüpheli hale gelmesi

-----/-----

128 Şüpheli Ticari Alacaklar	xxx	
121 Alacak Senetleri		xxx

-----/-----

654 Karşılık Giderleri Hesabı	xxx	
129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı		xxx

-----/-----

Şüpheli alacağın tahsilinin imkansız hale gelmesi nedeniyle değersiz alacak haline gelmesi

-----/-----

129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	xxx	
128 Şüpheli Ticari Alacaklar		xxx

-----/-----

(Maliye Postası Dergisinin 15 Haziran 2010 tarihli sayısından alınmıştır.)

KAVGA NEDENİNİ ANLAMAK YA DA ANLAMAMAK.İŞTE SORUN BU.

Dr. Mustafa Yuluğ

Afganistan'da 'demokrasi güçleri' ne yapıyorlar acaba. Evrensel medya ile beyni uyuşturulmuş okumuşların verecekleri yanıt aşağı yukarı şöyle: Burada Taliban diye adlandırılan gerici, terörist bir gücü yok etmek istiyorlar da ondan.

Dünyamızı yöneten, hep yinelediğimiz üzere, global şirket CEO'ları ve mafya temsilcilerinden oluşan yönetim kurulu, temsil ettiği grupların hep daha fazla kazanmasını istiyor. Bunun da gereğini yapıyor. Savaş çıkarmak, bireysel ve kitlesel cinayetler, adamlar için mesele değil. İş ki çarklar dönsün. 1940'larda birbirlerine girip yetmiş milyondan fazla insan öldürmediler mi. Katilleri yetiştiren ülkelerde de tertemiz, insancıl ve aydın kişiler çok var, kuşkusuz. Bizim de yaptığımız gibi, okunsa da toplumsal yankı yaratmayan kitaplar, makaleler yazan kişiler bunlar. Ama

iktidar öbürlerinde. Nasıl ki soyunmadan 'artist' olamazsan, dünyanın epey bir yerinde katil ya da katillerin güdümüne girmeden iktidar koltuğuna oturamazsın, kanımca. The New York Times 'Afganların Doğal Kaynak Laneti' başlıklı bir makale yayımlamış. Kısacası, kaynak zengini yoksul ülkeler hep yağma konusu yapıyor, deniyor makalede. Sömürge döneminden sonra buralarda savaş ve özellikle de iç savaş çıkarmak moda halinde.

Jeologlara göre, Afganistan'da bakır, demir, altın, kobalt ve günümüz pillerine can veren lityum madenleri bol miktarda bulunuyormuş.(Sabah, 27 Haziran 2010, The New York Times eki).Bunlardan çok, çok daha önemli kaynak da bu ülkedeki uyuşturucu ham maddesi üretimi. Bu konuyu bilen biliyor ama tam anlatan kimse yok. Sorumlular maymunları oynuyorlar kamu oylarına karşı.'

Dünyadaki kavgaların büyük bölümü açısından merkezi odakların verilmiş kararları geçerli, bence. Günümüz olaylarını açıklamada tarihe başvurma pek genel. Yunan ordusu Anadolu'ya nasıl çıktı, hangi güçler Anadolu'da bir milli devlet kurulmasını arzuladı, Yugoslavya niçin küçük devletlere bölündü, Afrika'daki savaşları kimler ve niçin çıkartıyor... Tarih içinde böyle soruların da yanıtlarını arayalım, öyleyse.

Dünyamızda 2000'e yakın halk ve 3000 dolayında da dil mevcutmuş. Al sana istediğin kadar 'kamufle' bölme ve kavga nedeni. İnsanları birbirine düşür ve sonra da avantanı götür. Bir de dinler var bölünme gerekçesi olarak.

Medyalarıyla, yönetimlere itekledikleri adamlarla, 'kanaat' önderleriyle, vakıf, dernek örgütleriyle, bayi, komisyoncu ve 'distribütörleriyle' ve hepsinden önemlisi lumpen okumuşlarıyla almış başlarını, istedikleri gibi at koşturuyorlar. Olan zavallı halklara ve özellikle de öne sürülmüş gençlere oluyor, işte o kadar.

Öyleyse ne yapalım. Önce kavgaların sınıfsal nedenlerini, günümüzde global sermayenin vahşi gücü ile yoksul halklar arasındaki çelişkinin en önemli çelişki niteliği taşıdığını anlamaya, öğrenmeye çalışarak lumpen'likten sıyrılmayı başaralım. Böylece, kavga taraflarının 'subjektif ajanı' devingenliği yerine yoksul halkları temsil etme, kötülüklerden koruma ve hızlı kalkındırma konumuna geçelim.

MALİ KURAL BİR MİLAD MIDIR?

Prof. Dr. Adnan GÜLERMAN
Yeminli Mali Müşavir

I –MALİ DÜZENLEMELERDE DİNAMİZM

Tabii, bu sözümü okuyanlar “olur mu öyle cevap? Ya evet, ya da hayır” diye tepki gösterirlerse haksız sayılmazlar.

Ama, yaşı bana denk olup da “Aşar Vergisi” döneminde çocukluk yaşlarını “Kazanç Vergisi” döneminde delikanlılık yaşlarını “Gelir ve Kurumlar Vergileri” döneminde olgunluk yaşlarını yaşamış birisi için, gününde bu saydıklarımın hepsi birer Mali Milat idi.

Öncekileri pek hatırlamıyorum ama, 1950’lerin başında, Ankara Defterdarlığında görevli olan babamın kapısının önü, sabahtan akşama kadar Gelir ve Kurumlar Vergileri için danışmaya gelen insanların oluşturduğu kuyruklarla dolar taşardı.

Akşam çıkışı eve geldiğinde, babamın bu kanunların neler getirdiğini anlatmaktan sesinin kısıldığını umursamaz, merakla sorardık. Konuşacak halde olmadığı için kısaca “çok iyi olacak” diyerek kestirip atardı.

Demem o ki, insanın yapısında “iki günü eşit kılmama” gibi bir ilerleme ve gelişme eğilimi oldukça, her “milât” bir süre sonra eskimiş hale gelmektedir.

Bu gidişle 10-15 yıl sonra “Mali Milat” demode olur, bir adım ilerisini yaşamaya başlarız.

Kuşkusuz, bütün bu gelişmeler ihtiyaçların, teknolojinin, mali ve ticari kuruluşların vs. yapısının gelişmesi doğrultusunda ilerlemektedir.

Okuyucularım hatırlayacaklar, BÜLTEN’de yer alan bundan önceki yazımın bir yerinde, Doğu’daki demiryolu inşaatında çalışacak ve malzemelere taşıma aracı olarak at, katırları ile gelmiş olan amelelere ödenecek ücretten nasıl bir vergi kesintisi yapılacağı ile ilgili bir olayı nakletmiştim. Yani, öyle bir dönemde Mali Kural ne kimsenin ağzından çıkabilmiş, ne de hiçbir mali konular uzmanının rüyalarına girmişti. Böylesine ayrıntılı ve garnitürlü bir girişten sonra Mali Kural’ın ne olduğunu, neler getirdiğini anlatmamız yerinde olacaktır.

II- MALİ KURAL NEDİR?

Mali Kural 1990'lı yıllarda Kural Bazlı olarak uygulanmaya başlanılan ve 2009 yılı itibariyle 81 ülke tarafından uygulanan bir sistemdir. 2009 yılı itibariyle 81ülkede uygulanıyor olması, Türkiye'nin geç kaldığı anlamını taşımamaktadır. Olsa olsa bu duruma "Türkiye için de zamanı gelmiştir" daha uygun düşecektir. Çünkü, 2000'lerin başında Türkiye ekonomisinin dibe vurması ve bu dipten çıkabilmek için harcanan seneler "Mali Kural" gibi bir sistemin düşünülmesini bile erken kılmıştı.

Gelişmiş ülkelerin sosyal harcamalarında büyük artışların meydana gelmesi, gelişmekte olan ülkelerin borç servislerinin önemli miktarlarda bütçe açıklarına neden olması, hükümetlerin aldıkları iktisadî kararların daha şeffaf ve anlaşılır hale getirilmesi ihtiyacı, makroekonomik istikrarın sağlanması zorunluluğu ve ekonomik politikalarda güven artırımı ve benzeri hususlar "Mali Kural" sisteminin ortaya çıkmasını ve uygulanmasını zorunlu kılmış bulunmaktadır.

Yukarıdaki kısa açıklamamızdan anlaşılacağı üzere Mali Kural öncelikle hükümetlerin kamu bütçesini yönetmesi ve yöneltmesi ile ilgilidir. Bu nedenle Malî Kural'ın hedefini "hükümetlerin insiyatiflerinden bağımsız bir maliye politikası disiplini getirmek ve para politikaları ile temel uyumu sağlamak" diye tanımlayabiliriz.

Bilindiği gibi, ülkemizde sık sık tartışılan bir konu vardır: Genel seçimlerde, yerel seçimlerde ve ara seçimlerinde hükümetlerin "seçim yatırımları" yaptıkları eleştirilmiş ve bu yatırımlardan bazılarının "ölü yatırım" haline getirildikleri tartışılmıştır. Yani böylece, seçim öncesi döneme ait kamu bütçesi bir "politik bütçe" haline dönüştürülmüştür.

Ne var ki, Mali Kural'a geçişin tek ve önemli sebebi kamu bütçesinin, seçim bütçesi haline getirilmesi ve benzeri sebepler değildir. Dengesi oturtulamamış veya dengesi korunamamış bir bütçe tasarrufu da Malî Kural'ın ilgi alanı içinde bulunacaktır.

Bu durumda, herhangi bir yıldaki bütçe hedefi, bir önceki yılın bütçe açığı ve aynı yılın büyüme oranı, hedeflenenden yüksek gerçekleşirse, hedefte sapmalar olduğu gerekçesiyle harcamalarda kısıntılara gidilmekte, aksine gerçekleşen harcamalar hedefin gerisinde kalmış ise hedefi yakalayabilmek için harcamalar artırılabacaktır.

Bu haliyle, yapılacak olana bir yönüyle "esnek bir maliye politikası" demek de mümkündür.

III- MALİ KURAL'IN İLK ADIMI GERÇEKÇİ BİR BÜTÇEDİR

Her ne kadar bütçeyi de öteki planlar gibi "plan gelecek hakkında bir tahmindir. Her tahmin gibi, yanılma payını içerir" diye tanımlarsak da, yanılma öngörülüyor gerekçesi ile temeli olmayan gelir ve gider rakamlarının alt alta yazılarak bütçenin oluşturulması da kastedilmektedir.

Şu husus gözden uzak tutulmamalıdır: İlk kez karşılaşılan bir durumla ilgili plan yapma ile her yıl tekrarlanan bir kamu bütçesi yapma arasında yanılma payı ve ihtimali yönünden önemli farklılıklar bulunmalıdır.

Her yıl yapılması tekrarlanan bir bütçenin pek çok verisi önceki yılların bütçe uygulamalarına dayandırılmaktadır. Personel giderleri, önceki yıllarda başlatılmış olan yatırımların o yıla isabet eden harcama payı, borç ödeme taksitleri ve faizleri gibi veriler önceden bilindiği gibi, gelir kaynakları ve bunlardan elde edilen vergi gelirleri ile yıllık yaklaşık artış oranları da doğruya yakın bir ölçüde tahmin edilebilecektir.

Kuşkusuz, zaman zaman karşılaşılan dünya ekonomik krizi ve benzerlerinin ülke ekonomisine yansımaları ve kamu gelir ve giderlerine olumsuz etkileri önceden boyutları da tahmin edilemeyen özelliklere sahiptir.

Ne var ki, olağan dışı durumların kamu bütçesindeki verileri saptırması, seyrek karşılaşılan durumlar olması sebebiyle, önceden tahmin edilmesi ve önlemlerinin alınması da kolay değildir.

Ama, yukarıda "hedef" olarak yaptığımız tanımdan da anlaşılacağı üzere, Mali Kural'ın en sağlam ayağı önceki yılların kesin hesapları ile o kesin hesapların bütçe ile sapmaları ve bu sapmaların gerekçeleri Mali Kural'ın esneklik mekanizmalarını oluşturacaktır.

O halde, Mali Kural 4 temel alt kurala dayanmak zorundadır:

1) Bütçe Açığı Kuralı

Bu kararla göre, elden geldiğince denk bütçeye veya bütçe açığını sınırlandırmaya dayanmalıdır.

2) Borç Kuralları

Brüt veya net kamu borcu üzerine sınır getiren kurallar. Burada bilindiği gibi "borç yiyen kesesinden yer" örneğinin aksine, zorunlu olmadıkça borçlanmama ve borçlanma zorunda kalınmışsa bunun miktarının ve faiz oranının elden geldiğince minimumda tutulması.

3) Harcama Kuralları

Harcamalara sınır getiren ve bu harcamaları "zorunlu harcamalar" olarak hedefleyen kurallardır. Okuyucular, kamu harcamalarında mali yılın sonuna yaklaşırken "ödenek yanmasın" gerekçesiyle, yangından mal kaçırmamasına yapılan gereksiz harcamaları bir örnek olarak hatırlayacaklardır.

4) Gelir Kuralları

Genel vergi yüküne tavan getiren ve öngörülmeyen gelir artışlarını tahsis eden kurallardır.

Önceki bir yazımızda değindiğimiz gibi, vergi oranlarındaki artış, yani mükellefin vergi yükünü artırıcı bir uygulama, belli bir sınırın ötesinde vergi gelirlerinin artışına değil, aksine azalmasına neden olur. Bu yüzden vergi oranlarındaki kıvam noktası dikkatle belirlenmelidir.

IV- MALİ KURAL'IN YUMUŞAK KARNI BÜTÇE AÇIKLARIDIR

Bir yönü ve kısa anlatımı ile "bütçe açığı, enflasyonun başlıca sebebidir" denilir.

Nitekim, AB üyelerinin uyması gereken makroekonomik büyüklükleri belirleyen Maastricht Kriterleri içinde bu husus önemli bir yer işgal etmektedir. Bu kritere göre,

a) Kamu açığı/GSYH (Gayrisafi Yurtiçi Hasıla) oranı yüzde 3'ün altında olmalıdır,

b) Kamu borçları/GSYH oranı ise yüzde 60'ı geçmemelidir.

Özellikle 2008 yılında ABD'de başlayıp dünyaya yayılan ekonomik krizde hızla yayılan talep daralmasını tersine çevirebilmek için kamu harcamalarını artıran önlemler uygulamaya konulmuştu.

İşte yukarıda sözünü ettiğimiz ve olağan dışı durumlarda baş vurulacak olan "esneklik mekanizması" bu tür sapmalar için devreye girecektir.

2009 yılı itibarıyla (a) da belirttiğimiz kriterlere (%3) hangi ülkelerin ne ölçüde uyabildikleri bazı örnekleri ile aşağıdadır:

BÜTÇE AÇIKLARI (%)

İrlanda	- 14,3
Yunanistan	- 13,6
Fransa	- 7,5
AB Ortalaması	- 6,8
Çek Cumhuriyeti	- 5,9
TÜRKİYE	- 5,5
Macaristan	- 4,0
Almanya	- 3,5
----- % 3 -----	
Danimarka	- 2,7
İsveç	- 0,5

Görüldüğü gibi, pek çok ülke 2009 yılı itibariyle (a) kriterinin belirlediği üst sınırı aşmış durumdadır. (b) kriteri olarak verdiğimiz Toplam Borç/GSYH oranı ilişkisi de (%60) yukarıdaki tablodan farklı değildir.

TOPLAM BORÇ (%60)

İtalya	115,8
Yunanistan	115,1
Macaristan	78,3
Fransa	77,6
AB Ortalaması	73,6
Almanya	73,2
İrlanda	64,0
-----% 60 -----	
TÜRKİYE	45,5
İsveç	42,3
Danimarka	41,6
Çek Cumhuriyeti	35,4

Yukarıdaki iki tabloda yer alan ve hemen tamamı Mali Kural uygulayıcıları olarak bilinen ülkeler karşılaştırıldığında, ülkelerin limitin altında veya üstünde kalmada paralellikler gösterdiği görülmektedir.

Bu durum da, sağlam ve güvenilir verilere dayalı olarak kamu bütçelerini yapabilen ve uygulamalarda da konulan esaslara elden geldiğince sadık kalabilen ülkeler, krizin doruk noktası olan 2009 yılında bile 5 Maastricht Kriteri'nden yukarıda yer verdiğimiz iki tanesine oldukça sadık kalmaya çalışmışlardır.

V- MALİ KURAL NASIL ÇALIŞACAK?

2010-2012 yıllarına ait üç yıl süreli Orta Vadeli Program'da (OVP) yer alan Malî Kural'ın getireceği en önemli yenilik, kısa vadeli plan yaklaşımından ayrılarak orta ve uzun vadeli somut plan ve programların ortaya konulması olacaktır. Böylece bütçe açığı ve borçlanmanın hangi düzeyde olduğu bilinecektir. Bu durum aynı zamanda risk primlerinin düşmesine ve kamuda borçlanma maliyetinin azalmasına da neden olacaktır.

Burada ayrıntısının gerekli bulmadığımız Malî Kural Formülünün ($\Delta a = -0,33(a - 1) - 0,33(b - 5)$ (t-1) nasıl kullanılacağı ile "açık etkisi" ve "konjonktürel etki" olarak anılan iki parametrenin iki önemli faktör olduğuna değinmekle yetineceğiz.

Son olarak, sağlam verilere dayanılarak düzenlenmiş bir kamu bütçesi, herhangi bir sapma etkisine uğratılmaksızın uygulanabilse "Mali Kural'ın vereceği sonuçtan farklı sonuç mu verecektir?" sorusu akla gelebilir.

Geçmişteki uygulamalar, hangi ölçülerde hangi sağlıklı verilerle hazırlanır ve hangi ciddi niyetlerle uygulamaya çalışılırsa çalışılsın sadece yaşanan dönemi düşünmek ve planlamak gibi bir noktadan hareket edilmesinin yanında, sapmaları önleyici veya sınırlayıcı kuralların olmaması, kamu bütçelerinin orijinalliğinin korunamamasına sebep olmuştur. Buna bir de, geçmişte sıklıkla yaşadığımız seçim yatırımı dönemleri gibi, sadece içinde bulunan dönemi değil, çok sonraki yılları da olumsuz etkileyen alışkanlıkları göz önünde bulundurursak Mali Kural'ın sağlayacağı faydaları daha açıklıkla ortaya koymuş oluruz.

Aslında "Mali Kural" yeni bir kavram gibi gelmekte ise de bu "uzun vadeli bütçe disiplini" olarak isimlendirdiğimiz kavramın vazgeçilemez ve ötelenemez esaslarının bilimsel bir tarzda ortaya konulmuş olması olarak da değerlendirilebilir.

VEFA DUYGUSU

Mehmet Ali Bayraktar

Bir kurdu avcılar fena halde sıkıştırmıştır. Kurt ortamda oraya buraya kaçmakta, ancak peşindeki avcılarını bir türlü ekememektedir Canın, kurtarmak için deli gibi koşarken bir köylüye rastlar Köylü elince yabasıyla tarlasına girmektedir Kurt adamın önüne çöker ve yalvarmaya başlar.

'Ey insan ne olur yardım et bana, peşindeki avcılardan kaçacak nefesim kalmadı, eğer sen yardım etmezsen biraz sonra yakalayıp öldürecekler.'

Köylü bir an düşündükten sonra yanındaki boş çuvalı açar, kurda içine girmesini söyler. Çuvalın ağzını bağlar, sırtına vurur ve yürümeye devam eder. Birkaç dakika sonra da avcılara rastlar. Avcılar köylüye bu civarda bir kurt görüp görmediğini sorarlar, köylü 'görmedim' der ve avcılar uzaklaşır. Avcıların iyice uzaklaştığından emin olduktan sonra köyü sırtındaki torbayı indirir, ağzını açar, kurdu dışarı salar 'Çok teşekkür ederim der kurt, 'Bana büyük bir iyilik yaptın.

Önemli değil der köylü ve tarlasına gitmek üzere yürümeye başlar.

'Bir dakika' diye seslenir kurt: 'Çok uzun zamandır bu avcılardan kaçıyorum, çok bitkin duştum, açım, kuvvetimi toplamam için bir şeyler yemem lazım ve burada senden başka yiyecek bir şey yok.'

Köylü şaşırır:

'Olur mu, ben senin hayatını kurtardım.'

'Yapılan iyiliklerden, verilen hizmetlerden daha çabuk unutulmuş bir şey yoktur' der kurt.

'Ben kendi çıkarım için senin iyiliğini unutmak ve seni yemek zorundayım.'

Bir süre tartıştıktan sonra, ormanda karşılıklarına çıkacak olan ilk üç kişiye bu konuyu sormaya ve ona göre davranmaya karar verirler.

Karşılıklarına önce yaşlı bir kısırak çıkar.

'Ne vefası' der kısırak, 'Ben sahibime yıllarca hizmet ettim, arabasını çektim, taylor doğurdum, gezdirdim. Ve yaşlanıp bir işe yaramadığımda beni böylece kapıya koydu..'

Bir sıfır öne geçen kurt sevinirken bir köpeğe rastlarlar

'Ben hizmetin değerini bilen bir efendi görmedim der köpek, 'Yıllardır sadakatle hizmet ederim sahibime, koyunlarını korurum, yabancılara saldırırım, ama o beni her gün tekmeler, sopayla vurur...'

Kurt köylüye döner, 'İşte gördün' der.

Köylü de son bir çabayla,

'Ama üç diye konuşmuştuk, birine daha soralım, sonra beni ye' diye cevap verir.

Bu kez karşlarına bir tilki çıkar. Başlarından geçenleri, tartışmalarını anlatırlar. Tilki hep nefret ettiği kurda bir oyun oynayacağı için keyiflenir.

'Her şeyi anladım da der tilki 'Bu küçücük torbaya sen nasıl sığdın?

Kurt bir şeyler söyler, tilki inanmamış gibi yapar:

'Gözümle görmeden inanmam...'

İşin sonuna geldiğini düşünen kurt torbaya girer girmez, tilki köylüye işaret eder ve köylü torbanın ağzını sıkıca bağlar.

Köylü eline bir taş alır ve 'Beni yemeye kalktın ha nankör yaratık' diyerek torbanın içindeki kurdu bir süre pataklar Sonra tilkiye döner 'Sana minnettarım beni bu kurttan kurtardın' der. Tilki de 'Benim için bir zevkti' diye cevap verir.

O an köylünün gözü tilkinin parlak kürküne takılır, bu kürkü satarsa alacağı parayı düşünür ve hiç beklemeden elindeki taşı kafasına vurup tilkiyi öldürür. Sonra da torbanın içindeki kurdu ayağıyla dürter;

'Haklıymışsın kurt, yapılan iyilikten daha çabuk unutulmuş bir şey yokmuş...'

Kissadan hisse...

Vefa duygusunu tüketen "millet" olamaz.

(Deha Denizli Gazetesinden alınmıştır.)

TAM GÜN UYGULAMASI ÜZERİNE

Dr.Mustafa YULUĞ

'Üniversitelerimizde ilerici tek bir düzenleme yapabilecek olsan ne yapardın' diye şahsıma soracak olursanız, özellikle tıp fakültelerinde tam gün uygulamasına geçmek, diye yanıt verirdim. Ülkemizdeki okumuşların büyük çoğunluğunun, bozuk plak gibi yinedeğimiz üzere, gerçek anlamda bir üniversite eğitimi olmadığı için üniversite denen kuruluşun da nesnel boyutlarıyla tanındığı yok. Hukukçular da bunun gereğini pek güzel yerine getirdiler.

Bir daha söyleyelim. Üniversiteler bilim insanlarının oluşturacağı ve içinde heyecan içinde devineceği kuruluşlardır. Bilimsel yaratıcılık şairlik gibidir. Bir kişide ya vardır, ya da yoktur. Bilim insanı para için çalışmaz, faaliyetlerini 'mesai saati' ya da dışı diye bölmez, bölemez. Böyle bir şey elinden gelmez.

Bilindiği gibi, düzenin sürdürülmesinde 'yönetim kurulu' için en önemli düzeneklerin başında üniversiteler gelir. Buralarda sistemi koruyacak biçimde beyni sulandırılmış mikro avantacı bireyler 'yetiştirilip' toplumun içine sevk edilebilirlerse, ondan sonrası yoğurtlu döner kebab.

Tartışmaya açılan 'önemli konu' tıp fakültesi hocasının hem öğretim üyeliğini ve hem de serbest meslek işini birlikte yürütüp yürütemeyeceğidir. Kardeşim, sen para kazanmak istiyorsun, bırak öğretim üyeliğini, serbest meslek defterindeki rakamları büyüt. Hayır olmuyor. Hem o olacak, hem öbürü. Sağlık Bakanı bunun nedenlerini çok güzel vurgulamış. Zaten, artık kimsenin kimseden saklı bir şeyi yok. Bütün olumsuzluklar JR filmlerindeki gibi açık açık yürütülüyor. Hem öğretim üyeliği ve hem de muayenehane gibi.

Her mesleğin bir bilgisi ve ahlakı vardır. Tıp mesleği de sürekli biçimde bilimsel ve ahlaki olması gereken bir meslektir. Hocalar bilimsel tavır ve başarılarıyla bu 'insana doğrudan hizmet' mesleğinde öğrencilerine 'ideal' örnek olma zorundadırlar. Bir yakınınımın gece saat birde biyoloji laboratuvarına koşturup gece dörtte geri geldiğini çok gördüm.

Tıp öğretim üyesinin hasta bakmak görevinin de üstünde hastalıklarla savaş bilgi ve yöntemlerini iletme ve ahlaklı, bilgili uygulamacılar yetiştirme gibi görevleri vardır. Muayenehane ile bu görevler nasıl uzlaşacak.

Tıp işinin 'yönetim kurulumuz' açısından bir başka önemi daha var. Bilindiği gibi, bizim teorimiz bağlamında, global şirket ve mafya yöneticilerinden oluşan dünya yönetim kurulu içinde ilaç ve tıp cihazı firmalarının 'mutena' yerleri bulunmaktadır. Alışılmış, denenmiş öğretim üyeleri de sevk zinciri içinde kuşkusuz 'fevkalade ehemmiyeti haizdirler'. Onlardan neden vazgeçilsin ki... Ancak, bunları böyle gören yok. Adam koskoca şehre bakıyor ama ancak bir sokağını görüp onun üzerinde ötüp duruyor.

Ülkemizde, sosyal bilim diye bir devingenliğin 'mevcut olduğuna' inanmadığım için 'buna ilişkin' öğreticiler beni ilgilendirmiyor. Bu kardeşlerimizin maaşları tam ödenip hepsi yazıhanelere gönderilseler de olur, bence. Öğrenciler kendi kendilerini daha iyi yetiştirirler. Harvard Üniversitesinde öğrencilerin hem öğrenci ve hem de öğretici oldukları bir kurs açmışlardı. Başarılı da oldu, sanıyorum.

Galeano adlı düşünür ne diyor: 'Günümüzün tepetaklak olmuş, tersine dünyasında evrensel barışı en çok gözeten ülkeler en çok silah üreten ve öteki ülkelere en çok silah satan ülkeler. En itibarlı bankalar en çok uyuşturucu parası aklayan ve en çok hırsızlık parası saklayan bankalar. En başarılı sanayiler gezegeni en çok zehirleyenler. Çevrenin korunması onu yok eden şirketlerin de en parlak işidir. En kısa zamanda en çok insan öldürenler, en az emekle en çok parayı kazanlar ve doğayı en ucuza en fazla yok edenler dokunulmazlık ve kutsanmayı da hak ediyorlar.' (Cumhuriyet, 18 Temmuz 2010).

İnsan seven, düşünen, toplumsal sorumluluk taşıyan insanlarımızın, böylesine zırva ve ışısız ortamda, akıl sağlıklarını koruma açısından Tanrı yardımcıları olsun, diyelim de ayrıca 'amin' de diyelim.

NE OLACAK BU YUNANİSTAN'IN HALİ?

Prof. Dr. Adnan GÜLERMAN
Yeminli Mali Müşavir

1- YUNANİSTAN BU HALE NEDEN GELDİ?

Geçenlerde, davet edildiğim bir İzmir televizyon kanalının sohbet programında, programın düzenleyicisi Yunanistan'ın ekonomik çöküntüsünün gerekçesini sorduğunda kısaca "Türkiye ile silâhlanma yarışının sonucu başka türlü olamazdı" cevabını vermiştim. Programın ana konusu da bu olmadığı için de ayrıntılara girememiştik.

Kısa bir süre önce de, büromdan ayrılmak için asansör beklerken yanıma gelen bir dostum da "Yunanistan'ın ekonomik durumu için ne düşünüyorsun?" yöneltince kendisine "Asansörde yedi kat aşağıya ininceye kadar anlatılacak gibi değil. Ama, kısaca Türkiye ile silâhlanma yarışının yanında hazır yiyeceklik" demekle yetindim.

Bu soruların altında yatan başlıca nedenin, bir Avrupa Birliği üyesinin ekonomik bunalıma girmesinin yakın bir ihtimal olamayacağı düşüncesine dayandığını tahmin etmekteyim

Öyle ya, temeli ekonomik dayanışmaya dayalı olan Birliğin bir üyesinin ekonomik çöküntü çukuru içinde bocalamasını kabul etmek kolay değildi.

Aslında, Yunanistan'ın durumu Domuz Gribi'ne benzer bir tarzda, çevredeki ülkelerin ekonomik durumlarını olumsuz yönde etkilediği gibi, örnek alınması ve kesinlikle kaçınılması gereken bir tablo sergilemektedir.

Öncelikle silâhlanma yarışına değinmek isterim: Yunanistan da Türkiye gibi bir NATO ülkesidir. NATO'nun temel kurallarından birisi, üyeler arasında bir saldırmazlık anlaşmasının bulunmasıdır. Bu yüzden iki ülkenin bir savaşa tutuşması belirtisinde bile NATO he-men devreye girecek ve bir çatışmanın başlangıcını bile önleyecektir.

İkincisi, Yunanistan bir AB üyesidir. Bu Birlik her ne kadar ekonomik işbirliğini içermekte ise de Birlik haline dönüşmüş olması aynı zamanda bir siyasî birlik niteliğini de kazandığından bir Birlik ülkesinin Yunanistan ile çatışması Birliğin tepkisi ve önlemesi ile karşılaşacaktır.

Zaten, Yunanistan'ın İstanbul'un yarısı kadar olması da bir silâhlanma yarışının anlamsız olacağı bir belirtisi olarak görülmelidir.

2- EKONOMİK ÇÖKÜNTÜNÜN BAŞKA BİR GEREKÇESİ VAR MI?

Yunanistan'ın ekonomik çöküntüsünü sadece ekonomik kaynakların büyük bir kısmını silâhlanma yarışmasına bağlamak, buz dağının su üstündeki kısmını görmek gibi noksan bir değerlendirme olacaktır.

1960'larda ve 1970'lerde iki ülkenin ekonomik durumu karşılaştırıldığında, özellikle fert payına düşen millî gelirlerinde fark olmadığı görülmektedir. Ama 1978 yılında AET'nin iki ülkeye de "Mevcut ekonomik ve sosyal durumunuzla sizleri Topluluk tam üyeliğine almak istiyoruz" teklifine karşılık Türkiye'nin "Henüz hazır değiliz" cevabına karşılık Yunanistan'ın "Kabül" demesi, bir anda ekonomik dengeyi Yunanistan'ın lehine hızla değiştirmeye başladı. Yardım ve destekleme muslukları sonuna kadar açıldı.

O tarihten kısa bir süre sonra Atina'da bulunduğum 5-6 günlük bir inceleme gezisinde, vitrinleri tepeleme dolduran başka ithal malları bir yana, ABD'de çokça kullanılan, konserve halindeki yüzlerce çeşit hazır çorbaların (camble soup) vitrin ve tezgâhlarda kale duvarları gibi yığıldığını hayretle görmüştüm.

Bu hazır yiyicilik Yunanistan'ın üretim ekonomisinin hızlı bir biçimde yavaşlamasına, hatta gerilemesine sebep oldu. Hani, kullandığımız "ekmek elden, su gölden" deyimini vardır ya, aynen öyle oldu.

Yunanistan bu ekonomik çöküntüden kurtulmak için ciddi bir önlem de almadı. Çünkü, bir AB üyesinin ekonomik gerilemesinin Birliğin itibarına fatura edileceğinin biliyorlardı. Biliniyordu ki, öteki AB üyeleri kırıp-sarıp Birliğin itibarını korumak ve kurtarmak için Yunanistan'a el atıp, destek olacaktı.

Nitekim, öyle de oldu. Bir köşe yazısının "pamuk eller cebe" başlığında yer aldığı gibi Birlik üyeleri de "hamamın namusunu kurtarmak için" Yunanistan'ı ekonomik çöküntüden sıyrılmalarının yardımına koyuldular.

3- BİRLİK ÜYELERİ YUNANİSTAN'A YARDIM GÜCÜNE SAHİP MİDİR?

Ama, yine bir değişimde "kendisi muhtacı himmet bir dede, nereden gayrıya himmet ede" de söylendiği gibi, ABD'de doğup bütün dünyaya yayılan ekonomik kriz, bir bakıma, kimsenin kimseye el atacak hali de yoktur.

Bir hesaplama göre, Yunanistan dışında, Euro bölgesi ülkeleri (Almanya, Avusturya, Belçika, Finlandiya, Fransa, İspanya, İtalya, İrlanda, Kıbrıs, Lüksemburg, Hollanda, Portekiz, Slovenya ve Malta) yapılması hesaplanan 30 milyar Euro'yu ikili anlaşmalarla sağlamaya çalışmalarının yanında, Yunanistan'ın IMF'deki kotası olan 12,5 milyar Euro da eklenince yaraya merhem olabilecek gibi.

Ne var ki, Euro bölgesi ülkelerinden Almanya dışındakilerin, kendi yaralarını sarmanın ötesine geçebilecek halleri de yok. Kendi canlarının derdine düşen bu ülkelerin kollarını kımıldatacak güçleri bulunmadığı gibi, aralarında ensesi en kalın olardan birisi olarak görülen Fransa'nın bile kamu borcunun gayri safi milli hâsılaya oranı yüzde 80'nin üzerinde.

Bilindiği gibi, Maastrich Kriterlerine göre bu oranın yüzde 60'ın üzerine çıkmaması istenilmektedir.

Euro bölgesi ülkelerinden geriye sadece Almanya kalmaktadır. Bu ülke de bölgedeki her yangına hotum tutmaktan usanmış gibidir. Bilindiği gibi, Birliğe tam üye olarak alınan her yeni ülkenin ekonomik noksanlıklarını giderebilmek için Birliğin mali desteği sağlanmaktadır. Ama bu destekte Almanya hep ön plana çıkartılmıştır.

Bu durum Alman halkını "yeter artık" diye isyan ettirir duruma getirmiş bulunmaktadır.

Şu sıralarda Portekiz ve İspanya'nı durumu da Yunanistan'ın durumundan pek farklı değildir. Belki de kısa bir süre sonra onlar da Almanya'nın önünde el açıp, boyun bükerek yardım dileyceklerdir.

Burada şöyle bir soru akla gelebilir: Önceki ismi Ekonomik Topluluk olan böyle bir birlik neden bu duruma düştü? Sorunun cevabını bulmak zor değil. Öncelikle, Birliğe giren her yeni üye ekonomik güç olarak öncekilerden zayıf durumdadır. Üyeler arasındaki bu farklılığı elden geldiğince giderebilmek için malî yardım öncelikli olmak üzere her türlü yardım muslukları açılmaktadır. Bu yardım, yardım alan ülkelerin pek çoğunda hazır yiyicilik olarak algılanmıştır. Böyle bir ekonomik ve sosyal yapıdaki ülke de olumsuz dış etkilere dayanıksız olacaktır.

Üstelik, daha önde Demir Perde Ülkeleri adını verdiğimiz ülkelerin, siyasî rejimini oldukça yumuşatmış olan Rusya'nın çatısı altına dönmesi eğilimini engellemek için, bunların yapıları üzerinde durmaksızın hepsi birden Birlik üyeliğine alınması dengeleri iyice bozmuş ve öncekilerin birbirlerine dayanışma gücünü de ortadan kaldırmıştır. Tam da bu sıkıntılı durumun üstüne bir de dünya ekonomik bunalımı gelmiş bulunmaktadır.

4- DÜNYA EKONOMİK KRİZİNİN BİRLİK ÜLKELERİNİ ETKİLEMESİ

Ekonomik ilişkilerin özellikle olumsuz yansımaları, salgın hastalıklarından beterdir. Salgın hastalıklarda ülkenin giriş kapılarında karantina istasyonları oluşturulur, hastaların ve mikroplarının ülkeye girişi önlenmiş olur. Ama, açık ekonomilerde, dış ticaret ilişkilerine ambargo koyduğunuz zaman kendi ekonominizin de çöküşünü hazırlıyorsunuz demektir.

Onun için, komşu evdeki yangının söndürülmesine yardımcı olmadığınızda, sonunda yangının sizin evinize de geleceğini düşünerek komşudaki yangının söndürülmesine yardımcı olmak sizin için de vazgeçilmez bir

görev olacaktır. Bu olayda önemli olan sizin komşunuzu sevip sevmediğiniz değil, kendinizi ne kadar sevdiğinizdir.

Zaten 2008 ekonomik krizinden önemli yara almış olan ülkeler ekonomileri, bir de bu darbeyi yerlerse bellerini doğrultmaz hale gelirler. Ama, işin kötü tarafı, 2008 ekonomik krizinin sağ gözün, sol göze bile faydalı olabilmesi imkânını ortadan kaldırmış olmasıdır.

Bu olaylar dizisi de göstermiştir ki, başlangıçtaki ismi Avrupa Ekonomik Topluluğu olan bu birlik, sağlıklı ekonomik sistemler oturtamayacağı ve sadece destek ekonomisi kolaycılığından kendisini kurtaramadığı takdirde, gelecekte karşılaşacağı olaylar da farklı olamayacaktır.

İşte, Yunanistan olayı, Birlik ülkelerine destekle yetinmek politikasının yeterli olamayacağını göstermiştir. Bu durum kendi kanını üretme gücü kalmamış bir bünyeye, kan bankasından kan takviyesi yapmak gibidir. Hayatta kalabilmek ancak kan takviyesinin sürekli kılınması ile mümkün olacaktır.

Doğru olanı, Fransız'ın dediği gibi "Herkes kapısının önünü süpürdüğü takdirde şehrin tertemiz olması"dır.

Yukarıda sözünü ettiğimiz ekonomik destekler sağlanabildiği takdirde Yunanistan bu sıkıntısını atlatabilir ama, kendi çorbasını bile üretmeyip ithal çorba ile karnını doyurma kolaycılığına kaçarsa, gelecekte bu günlerde yaşadıklarını tekrar yaşar.

Çok güzel atasözlerimiz var: Taşıma su ile değirmen dönmez.

Belki Grekçede de benzer bir söz vardır. Yunanistan, Topluluğa tam üye olduktan sonra ekonomisi ve sosyal yapısına çekidüzen vermesi için yapılan malî desteği bir miras yedi gibisine lüks veya verimsiz tüketimlerine harcamayıp, yatırımlara harcamış olsaydı, böyle bir onulmaz ekonomik çöküntü ile karşı karşıya gelmeyecekti.

Eğer Yunanistan'ın başına gelen bu durumdan ders alınmaz ise, ekonomik yapısı plansız ve çok zayıf olan eski Demirperde ve yeni Birlik üyesi ülkelerinin varacağı nokta da Yunanistan'ınki gibi olacaktır kanaatindeyim. Kuşkusuz böylesine yaygın bir ekonomik çöküntünün dışa yansması da daha büyük ve yaygın olmalıdır.

Buluşmak Üzere

Can YÜCEL

Diyelim yağmura tutuldun bir gün
Bardaktan boşanırcasına yağıyor mübarek
Öbür yanda güneş kendi keyfinde
Ne de olsa yaz yağmuru
Pırlıl pırlıl düşüyor damlalar
Eteklerin uça uça bir koşudur kopardın
Dar attın kendini karşı evin sundurmasına
İşte o evin kapısında bulacaksın beni

Diyelim için çekti bir sabah vakti
Erkenceden denize gireyim dedin
Kulaç attıkça sen
Patiska çarşaflar gibi yırtılıyor su ortadan
Seslenmiyor
Derken bi de dibe dalayım diyorsun
İçine doğdu belki de
İşte çil çil koşuşan balıklar
Lapınalar gümüşler var ya
Eylim eylim salınan yosunlar
Onların arasında bulacaksın beni

Diyelim sapına kadar şair bir herif çıkmış ortaya
Çakmak çakmak gözleri
Meydan ya Taksim ya Beyazıt meydanı
Herkes orda sen de ordasın
Herif bizden söz ediyor bu ülkenin çocuklarından
Yürüyelim arkadaşlar diyor yürüyelim
Özgürlüğe mutluluğa doğru
Her işin başında sevgi diyor
Gözlerin yağmurdan sonra yaprakların yeşili
Bi de başını çeviriyorsun ki
Yanında ben varım

Babam için: "Ela gözlüm ben bu ilden gidersem...."

Feridun ANDAÇ

Sessizlikte bekleyiş... Dile getirilemeyen ne varsa bakışlara sınıyor...İşte siz orada kilitlenip kalıyorsunuz. Duran, akan zamanın ara yerinde bilinç kaybının, tanığı bakışlarınız alalanıyor. Hayata dair tutunduğunuz ne varsa anlamını yitiriyor bir anda. Bırakıp gitmek... Size, sevdiklerinize, bağlılıklarınıza dair ne varsa her birinden uzaklaşmak... Bunun da, bilememe/anlayamama durumuyla gerçekleşmesi iç serinletici bir şey! Ama gerçekten öyle midir? Biz o bilinç kanamasını yaşayanın ne düşünüp ettiğini, neyi nasıl algıladığını bilebilir miyiz? İnsanın insana kapalı, sırlı yanısıdır bu.

Gene de şu var ki; insandır insanı anlayan, açan, sağaltan, yanıbaşında ikinci bir can olan... Doktor öyle demişti kanama sonrası yoğun bakıma alınan babam için... Durumunun umutsuzluğundan söz etmiş, eklemiştir: "Ama siz çocukları, yakınları öylesine çevrelemiştiniz ki onu; ilginiz, taşdıklarınız ona yaşama direnci verdi..."

Şimdi, bakışlarla sözlerle dokunuşlarla iletişim kuruyoruz. Bir odadayız babamla, kardeşim ve ben... Gecenin ilerleyen saati... 82 yıllık ömrünün çok kısa bir dönemini hatırlıyoruz biz, ona dair konuşuyoruz. Söz ettiklerimizi anlıyor, gülümsüyor. Namlı kabadayı "Hırsız Yaşardın forsunu bir sözle nasıl alaşağı ettiğini tatlı bir dille anlatırdı dayım; onun bize aktardığı öyküyü dillendirmiştik aramızda. İnce bir gülümseyişle o günlerine dönmüştü besbelli! Ki, biz de, kışın derenin buzunu kırıp yarı çıplak suya girerek nasıl balık tuttuğunu konuşarak sözü kış gecelerinde yaptığı seyirlik oyunlarına getirmiştik... Oradan da camaltı resmi çalışmalarına uzanmıştı belleğim... Ellerinin hünerini düşünmüştüm bir an. Şimdi o elleri sıkıca tutmuşum, kardeşim sırtını ovuyor...

Pürüzsüz, pırıl pırıl bedeni şaşırtıyor beni. Babamı ilk kez yarıçıplak görüyorum! O ilk sayrılık anında dokunmaya ürkmüştüm, bugünse omuzlarını ovuyor, yüzünü, ellerini okşuyordum... O ellerin hünerini hatırlıyoruz kardeşimle. Evimizi ve bahçemizi kurduğumuz günlere uzanıyoruz...

"Sen yoktun o günlerde, daha doğmamıştın," diyor, ekliyorum; "parmağımdaki şu iz o günlerden kalma, evimizin çatısını kaparken, o çocuk halimle yardım etmiştim babama. Bir an tuttuğum sac kayınca parmağımda derin bir yarık açılmıştı..."

Sonra, o cennet bahçemizin kuruluşu... içinden geçen arktaki suyun şırlıtısı; havuz, çiçekler, sebzeler, meyveler, arılar, kuşlar, tavuklar... Oğul veren arıların bize yaşattığı hengâme... Babamın gelip o kümeleşerek ağaçta bekleyen oğulu bir başka kovana alışı... Taş çırpılmaktan yorulan kollarımızı unuttuğumuz anlar...

Sokağa çıkar oyuna verirdik kendimizi... Babamın işten eve dönüşüne değin tadına varırdık kurduğumuz oyunların. Sokağın ucundan görünen babamın upuzun silueti bizi ona koşuştururdu. Elleri hep dolu gelirdi... Bizi sevindirmesini bilirdi...

Neler neler taşımıştı o elleriyle bizlere... Sonra tutup gezindirmişti. Bisikleti onunla keşfetmiştim. O uzun boyu hep güven verirdi bana. Bisikletin önüne oturtur, iki kolunun arasına alır, tutamaçtan sıkıca tutunmamı ister yola çıkarırdı bizi... Hep anlatırdı, konuşurdu, arada bir de türküler söylerdi.

Şimdi o kollarda parmak uçlarım, ovuyorum... Sevgiyle okşuyorum, belleğine kavuşması için sözcükler fısıldıyorum kulağına... Biran dudaklarımdan bir türkünün ezgileri dökülüyor... Gözleri ıslık ıslık, bakıyor bana, kardeşime... Gökyüzünü ararcasına döndürüyor gözlerini odanın tavanına... O sevdiği kırları, ovaları, dağları, yolları ve bahçesini düşünüyor olmalı!

Sözler ilerledikçe gözpınarlarının dolduğunu görüyorum. Oysa onu ortak geçmişimize, belleğimizin izlerine döndürmek istemişim. O ise, sesimdeki tınıyı buruklukla karşılamış, sözlerin anlamını içlenerek kavuşturmuştu bilincine. Bu türküde ağlasa da babam, bilinç kapalılığının açıldığına dair bir işaretli içleniş. Haksız da değildi, şu türkü dinlenilir de içlenilmez miydi sevgili okurum:

"Elâ gözlüm ben bu ilden gidersem / Zülfü perişanım kal melül melül / Kerem et aklından çıkarma beni / Ağla göz yaşını sil melül melül// Yiğit, ey sevdiğim sen seni gözet / Karayı bağla da beyazı çöz at / Doldur ver badeyi, bir dahi uzat / Ayrılık şerbetin ver melül melül // Elvan çiçeklerden sokma başına / Kudret kalemimi çekme kaşına / Beni unutursan doyma yaşına / Gez benim aşkımla yâr melül melül // Karac'oğlan der ki, ölüp ölünce/ Ben de güzel sevdim kendi halimce / Varıp gurbet ile vâsıl olunca /Dostlardan haberim al melül melül."

(21 Haziran 2010 Tarihli Dünya Gazetesinden alınmıştır.)

Osmanlı döneminde Venedik ve İstanbul

Ümran BULUT

Müzeler; sanatın, kültürün geçmişten günümüze taşındığı, açıklandığı ve kalıcı çalışmalarla geleceğe aktarıldığı mekanlardır. Kentlilerin ve turistlerin gezip görmeleri ve bilgilenmeleri için kaçırılmaz fırsatlar sunarlar.

Şimdilerde Sabancı Müzesi, "Osmanlı Döneminde Venedik ve İstanbul; Nam-ı Diğer Aşk" sergisiyle 15. yüzyıldan 20. yüzyıla uzanan dönemde Venedik ve İstanbul etkileşiminin en ince ayrıntılarını ele alıyor.

Sergi, İstanbul 2010 Kültür Başkenti'nin bir etkinliği olarak Venedik Şehir Müzeleri Vakfı'nın işbirliği ile hazırlanmış. Küratörler Dr. N. Ölçer, Prof. G. Romanelli, Prof. G. Belligeri ve Dr. C. Tonini gibi tüm çalışanlar da içtenlikli bir sürecin ardından böylesine ilginç tarihsel dokümanlarla bizleri buluşturmuş olmanın kıvancını yaşamakta haklılar.

Venedik ve İstanbul birbirlerine doğal benzerlikleri, tarihsel paylaşımcılıkları kadar zıtlıkları da olan iki kent. Doğu ve Batı' nın kendilerince en radikal yüzlerini barındırıyorlar. Öyle ya, bu iki kent birbirlerine hem yakın, hem de uzaklar. Nasıl olmasınlar?

Yüzyıllar boyunca süren mücadelelerin, savaşların beşiği olma durumlarını birbirlerine karşı nasıl savunmasınlar? Gizlice ya da açık açık birbirlerinden nasıl etkilenmesinler? Onca hayranlığın, saygının sahnelendiği alışverişlerden geçip günümüze ulaşan benzerliklerini nasıl sunmasınlar? Acaba ikisi de bu birlikteliği özlemiş ve kurgulamış mıydı? Sanırım. Sergi de bunun bir göstergesi. Adım adım izletiyor kendisini. 500 yıllık geçmişi ve kentlerin yaşadıkları tüm süreçlerin etkisiyle oluşturdukları ruhlarını tanıtıyor. Ekonomik, ticari, askeri düzeneklerin kazandırdığı bir tablo var karşımızda. 'Öteki'ne dair bir alıntı olabilecekken aynı zamanda da etkileşimi ve zenginliği içeren bir birliktelik bu.

İki kentin geçmişe öykünen yapılarında hiç de yabancı kalmadığımız sanatsal izlerine bakalım: kumaş desenlerini, halı motiflerini inceleyelim. Bazı tavırların nasıl da simge ve öyküsel dillerde birbirlerini yakaladıklarını görelim. Benzeşmenin altında edebi buluşmaların, diplomatik ilişkilerin ya da tarih okumaların ve felsefenin ilişkilendirilmesine uzanalım.

Yaşam tarzlarıyla da ilgilenelim. Mimari dokunun biçimlenişine dikkat edelim. Dinsel biçimciliğe, ulaşımı kolaylaştıran gerekliliklere de değinelim. Her iki dünyaya ait estetik duyarlılığa, zarafete yeterince tanıklık edelim, hatta kimin kimi taklit edebilmiş olabileceğini düşündüren zihinsel arayışları deneyelim. Venedik ve İstanbul'u değiş tokuşların ışığından izleyelim. Yani sergiyi gezmeyi tarihe yolculuk anlamına ekleyeceğimiz tüm bu değerlerle sürdürelim. Ne dersiniz? Bence, hem keyif alacak, hem de sevgi ve saygı duyacağız.

Sergi 28 Şubat 2010'a kadar açık olacak. İyi seyirler,

(6 Aralık 2010 Cumhuriyet Gazetesinden alınmıştır.)

Gençler işsizlikten, patronlar vasıfsızlıktan yakınıyor. İşte çözüm önerileri.....

Hakan GÜLDAĞ

Ekonomik gündeminin en önemli sorunu nedir? Yanıt, Türkiye'nin her yerinde aynı: işsizlik...

Doğusunda da, Batısı'nda da...Araştırmalar öyle diyor.Aslında kimsenin bir şey demesine gerek bile yok.Apaçık ortada.Son yıllarda pek çok ailenin en önemli derdi oğullarını ya da kızlarını bir işe yerleştirememek. Geçen hafta bu konuda önemli bir proje başlatıldı. Adeta sessiz sedasız... Yanlış anlaşılmasın...Duyurulmasına duyuruldu. Hatta projeyi Başbakan Erdoğan ile TOBB Başkanı Rifat Hisarcıklıoğlu kamuoyuna birlikte açıkladı. Onların açıklamasından bir gün önce gazeteniz DÜNYA manşetine taşıdı. Başlığımız, "Büyük istihdam projesine start" idi.

Yine de gölgede kalmaktan kurtulamadı. Siyasi gündemin ağırlığından sıyrılamadı. Bir insanın daha iyi koşullarda yaşamasının koşulu nedir? Milli Piyango'nun size vurması... Sayısal'ı tutturmanız... İddaa'yı kazanmanız... Miras kalması... Ama bunlar birer istisna. İşin kader, kısmet, şans tarafını bir yana bırakalım. Günümüzde daha iyi koşullarda yaşamanın temel koşulu yeni iş ortamına uygun beceriler geliştirmek.

Belki sıkıcı ama gerçek bu.

Daha iyi yaşam, yeni yetenekler kazanmakla ilintili. Kısacası değişmekle, gelişmekle...

Geçen hafta bir umut ışığı yakan proje de bunu hedefliyor. Adından belli; BECERİ 2010! Motor güç, "Uzmanlaşmış Meslek Edindirme Merkezleri" olacak. TOBB ve TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi tarafından organize edilecek. Hedef, 5 yılda 1 milyon kişinin istihdam edilmesi. Bana sorarsanız, son dönemde ortaya atılan en iyi istihdam projesi. Hedefiyle başı göklerde ama ayakları yere basıyor. Böylelikle başbakan ile TOBB arasında bir süre önce ipleri geren "istihdam" polemikinin, somut bir adıma dönüşmesi de cabası. Belli ki o gerilimin hızlandırdığı bir proje... Ama dostlar alışverişte görsün kabilinden, "mış gibi" bir proje değil.

TOBB ve üniversitesinin attığı adım önemli. Ama yetmez. Başka umut ışıklarına, başka girişimlere de ihtiyaç var. Konuyla ilgili kim ne yapıyor, ne söylüyor, ne öneriyor diye bakarken, elime Kayseri Ticaret Odası'nın bir yayını geçti: Millet'in Efendisi Girişimci...Oda başkanı Hasan Ali Kilci'nin sunumuyla Mart 2007'de yayınlanmış. İktisat kökenli gazeteci ağabeyimiz Faruk Türkoğlu hazırlamış. İşlenen konular sadece işsizlikle

ilgili değil. Ama bu konu da çeşitli cephelerden ele alınıyor Devletin ekonomiden elini eteğini çektiği, büyük şirketlerin otomasyona gittiği bir ortamda, girişimciler dışında işsizlerinin umudunun kalmadığı vurgulanıyor. Hem konunun ele alınışı derli toplu, hem de öneriler dikkat çekici.

Özetle şöyle:

Gençler işsizlikten, patronlar vasıfsızlıktan yakınıyor. Üniversite mezunları açısından bile durum böyle. Her yıl yüksek öğretim kurumlarından, iş gücü piyasasına girmeye hazır yaklaşık 200 bin genç mezun oluyor. Her yıl yurt dışında öğrenim gördüğü fakülteyi bitiren 5 bin gencin 4 bini kesin dönüş yapıp iş aramaya başlıyor.

Ama nerede...

Gençler iş bulmakta zorlanıyor. İşsizlik denen o büyük hapisane gençleri en verimli çağlarında bunaltıyor, umutsuzluğa sürüklüyor.

Bu madalyonun bir yüzü...

Madalyonun Öbür yüzünde, iş dünyası var. İş dünyası cephesinde aynı sorun farklı bir tabloyu yansıtıyor. O bakışı da özetleyelim: "Şirketlere, aradığımız nitelikte eleman bulmak çok zor. Ortada fakülte diplomasını her kapıyı açan bir anahtar olarak gören, iş dünyası hakkında en ufak bir fikre sahip olmayan on binlerce genç var. Kendilerini yetiştirmek için fazladan bir çaba göstermemiş. Okurken, stajlara önem vermeyen, kurslar izleyip sertifika almayan bu gençleri sıfır kilometreden alıp yetiştirmek bizim için fazla masraflı oluyor. Gençlerin önemli bir bölümü, fakültede öğrendikleri ile yetiniyor. Onlara, öğrenimleri sırasında kendi dallarındaki yeni gelişmeleri takip etmeye yönelik bir merak duygusu aşılammış. İşleri ile ilgili bir öğrenme ve uzmanlaşma hedefine sahip olmayan gençler, şirketlerimize beklediğimiz katkıları yapamaz. Biz, isteneni aynen yapacak gençlere değil, eski sorunlara yeni çözümler bulacak ufku geniş ve yaratıcı gençleri istihdam etmek istiyoruz."

Tespit böyle. Çözüme gelince...

Hem genç nüfustaki işsizliği, hem de şirketlerin ihtiyaç duyduğu vasıfta eleman temini için alınabilecek önlemler şöyle sıralanıyor:

■ Kentlerdeki üniversiteler, buldukları bölgenin ekonomik kalkınmasına somut katkılar yapacak projeler geliştirmeli. Bu projelerde öğrencilere aktif görevler verilmeli.

■ Ticaret ve sanayi odaları ile işadamları dernekleri, gençlere iş dünyasını tanıtmak için özel eğitim programları ve kurslar örgütlemeli. Bu programlarda girişimciler ve yöneticiler, gençlere küresel dönemin ve bilgi ekonomisinin oyun kurallarını anlatmalı.

- Şirketlerde yılda ortalama 30 saatte kalan eğitim süreleri, en az 80 saate kadar uzatılmalı. İş başında eğitim için yeni yöntemler geliştirilmeli ve iş rotasyonu ile gençlerin ufku genişletilmeli.

- Üniversiteler, odalar ve iş dünyası, kendi kendini yetiştirmek isteyen gençlere yön ve yol gösterecek çalışmalar yapmalı, internetin sunduğu uzaktan eğitim imkanı, bu amaç için sonuna kadar kullanılmalı

- Şirketlerde ücret düzeyi ve terfi imkanları, kıdeme ve yaşa göre değil, yeni bilgileri edinme isteği ve performansına göre belirlenmeli.

- Çalışırken, lisansüstü yapmak isteyen gençlere, bazı kolaylıklar sağlanmalı.

- Üniversitelerdeki eğitim sistemi, ezberden dayanmaktan çıkarılmalı, öğrencilere analitik ve eleştirel düşünce ile problem çözme becerileri kazandırmak üzere yeniden örgütlenmeli.

- işe alınmada istenen niteliklerdeki ayrımcılığa yol açan koşullar asgari düzeyde tutulup, daha çok işteki performans ve öğrenme azmine bakılmak

İşsizlik sorununun çözümüne katkı için kolları sıvayan, niyetlenenodalara, sivil toplum örgütlerine, üniversitelere ve şirketlere duyurulur. Türkiye'nin işgücü talebini artıracak ve işgücünün beceri düzeyini yükseltecek bir programa ve projelere öyle çok ihtiyaç var ki....

(27.7.2010 Tarihli Dünya Gazetesinden alınmıştır.)

İFLAS VE İFLASIN ERTELENMESİ HALİNDE ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI AYRILIP AYRILAMAYACAĞI

İbrahim ORGAN*
Fatih PEŞKEN**

- GİRİŞ

Mevzuatımızda, tahsil kıymetini kaybetmiş alacaklar üç bölümde toplanmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yapılan bu düzenlemeye göre, 322. maddesinde değersiz alacaklar, 323. maddesinde şüpheli alacaklar ve 324. maddesinde vazgeçilen alacaklara ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bir alacağın şüpheli hale gelmesi, kesin olmamakla beraber, işletme için bir zararın ortaya çıktığını ifade eder(1).

Bilindiği gibi, tahsil imkanı tam olarak ortadan kalmamakla beraber, hasılatı vergi matrahına dahil edilmesinden ötürü mükellefi zor durumda bırakabilecek alacaklar şüpheli alacak olarak sayılmaktadır. Mükelleflere, şüpheli alacakları pasifte karşılık ayrılmak suretiyle gider yazabilme imkanı tanınmıştır. Bahsi geçen Kanun hükmünde (VUK md. 323), hangi şartların oluşması halinde ticari alacağın şüpheli alacak niteliği taşıyacağı açıklanmıştır. Bununla birlikte, iflas masasına alacak kaydettirilen alacaklar ile verilen iflas kararının ertelenmesi hallerinde şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılmayacağı hususu önem arz etmektedir. Bu makale, belirtilen hususlara açıklık getirmeyi amaçlamak için kaleme alınmıştır.

A- GENEL HÜKÜMLER

Bazı durumlarda, borçlunun zamanında ödemediği alacağın yargı yoluyla takibi, takip edilecek alacak tutarından daha fazla zaman ve para harcanmasına neden olabilmektedir. Şöyle ki, satılan mal veya hizmet bedelinin tahsil edilememesi nedeniyle bunların dava ve icra konusu yapılması halinde yapılacak posta, avukatlık, noter masrafı gibi ödenecek giderlerin toplamı alacak miktarını aşabilmektedir. Kanun koyucu, mükelleflerin zor durumda kalabileceği böyle durumlarda, alacağı şüpheli alacak sayarak, pasifte karşılık ayırarak gider yazma imkanı tanımıştır(2).

* Doç. Dr., Pamukkale Üniversitesi, Maliye Bölümü

** Pamukkale Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı Doktora Programı

(1) Orhan SEVİLENGÜL, Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, Ankara, s.276

(2) Mehmet Ali ÖZYER, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 4. Baskı, Mart 2008, s.772-773

Ancak, bahsettiğimiz gibi, şüpheli hale gelen alacaklar doğrudan gider yazılamamaktadır. Karşılık ayırma işlemi, durumun izlenmesi için gereklidir. Karşılık ayrılarak zarar yazılan alacak sonradan tahsil edilirse, tahsil edildiği dönemde, karşılık hesabı kapatılır ve kâra alınır(3).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 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." hükümlerine yer verilmiştir. Anılan madde hükmünden anlaşıldığı gibi, bir alacağın şüpheli hale gelebilmesi için alacak ya dava ya da icra safhasında bulunmalı veya yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklardan olmalıdır. Alacağın yurt içinden veya yurt dışından olması bir önem taşımadığından yurt dışından olan alacaklar içinde aynı hükümler geçerlidir.

B- BORÇLUNUN İFLAS ETMESİ DURUMUNDA

İflasa tabi bir kimsenin iflas ettirilebilmesi için, takip edilmesi gereken yola iflas yolu denilmektedir. Bütün iflas yolları, ticaret mahkemelerinden geçer. Diğer bir ifadeyle, iflasa mutlaka ticaret mahkemeleri tarafından karar verilir(4).

2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 154. ve müteakip maddelerinde, iflas yoluyla takibe ilişkin hükümler bulunmaktadır. Borçlunun iflası durumunda, alacaklının borçluyu dava etmesi ya da icra yoluyla takip edebilmesi yasal olarak mümkün değildir. İcra ve İflas Kanunu bu takip yollarını kapatmak suretiyle, sadece iflas masasına kayıt olma hakkını verdiği için, cebri icra ve külli tasfiye yolu olan iflas halinde bütün alacaklılar eşit şekilde işlem görmekte ve bu nedenlerden ötürü ferdi icra takibi yapılamamaktadır.

Diğer taraftan, iflasta aynı icrada ki gibi amaç alacağı kavuşmak olduğundan, iflas masasına kaydı yaptırılan alacaklar icra safhasına intikal ettirilmiş sayılmaktadır. Bu nedenle, mükelleflerin borçlu müşterilerinin iflas etmesi halinde, şüpheli ticari alacak karşılığı ayırabilmesi mümkündür. Burada dikkat edilmesi gereken husus şudur ki, karşılık alacağın masaya

kaydının yapıldığı, yani icra safhasına intikal ettiği hesap döneminde ayrılmalıdır. İflas halinde ayrılan şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları, tahsil edildikleri dönemde kâr-zarar hesabına intikal ettirilir.

(3) Yılmaz OZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş yayınları, Ocak 2004, s.846

(4) M. Sait ÖCAL-Turan EMEKSİZ, "İcra iflas Hukuku'nun VUK'daki Şüpheli Alacak ve Değersiz Alacak Müesseseleri İle ilişkisi", Vergi Dünyası, Sayı: 180, Ağustos 1996, s.35-36

Başka bir ifadeyle, vergi hukukunda şüpheli alacak ayrılabilmesi için, alacağın dava veya icra safhasında bulunması gerektiği açıklanmış olmasına rağmen, dava ve icrada bulunma tarif edilmemiştir. Vergi hukuku tanımlama yapmamak suretiyle genel hukuk kurallarının uygulanmasına imkan tanımıştır. Genel takip yollarında, iflas masasına alacağın kaydettirilmesi özel takip yolu olarak kabul edilmektedir. Genel takip hukukunun özel takip yolu olarak nitelendirdiği bu halleri, geniş bir yorumla VUK çerçevesinde bir icra yolu olarak değerlendirmekte bir sakınca bulunmamaktadır. Zira dava ve icra yoluna başvurulmamasının nedeni alacaklının iradesinde değildir. Dolayısıyla bu hallerde alacağın şüpheli hale geldiğinin kabulü gerekmektedir(5).

C- İFLASIN ERTELENMESİNE KARAR VERİLMESİ HALİNDE

İflasın ertelenmesi, pasifleri aktiflerinden fazla olan, yani borca batık durumda olan bir işletmenin belli koşullarla geçici olarak iflasına karar verilmesini önlemek, diğer bir deyişle iflas kararı verilmesini gerektiren borca batıklığı ortadan kaldırmak, firma durumunun ıslahı ve varlığını ve faaliyetini sürdürmesini sağlamak amacıyla getirilmiş bir müessesedir(6).

İflasın ertelenmesi, Türk Hukuk Sisteminde önceleri sadece Ticaret Kanunu'nda bir madde halinde düzenlenmiş ve uygulamada bir takım boşluklara sebep olan nitelikteydi. İcra ve İflas Kanunu'nda 17.07.2003 tarih ve 4949 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, 179/a ve 179/b maddeleri eklenmiş olup, iflasın ertelenmesinin şartlarının olduğu takdirde, uygulamanın nasıl yapılacağı konusunda düzenleme getirilmiştir. Buna göre, iflasın ertelenmesi İcra ve İflas Kanunu'nun 179. maddesinde düzenlenmiş olup, idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler ya da alacaklılardan biri, şirketin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olacağına dair bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini isteyebileceği, mahkemenin projeyi ciddi ve inandırıcı bulması halinde iflasın ertelenmesine karar verilebileceği; erteleme kararı üzerine borçlu aleyhine 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü

Hakkında Kanun'da dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamayacağı ve evvelce başlamış takiplerin duracağı, bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetlerin işlemeyeceği; erteleme süresinin azami 1 yıl olduğu, bu sürenin kayyımın verdiği raporlar dikkate alınarak mahkemece uygun sürelerce uzatılabileceği ancak uzatma süresi toplamının 4 yılı geçemeyeceği; erteleme süresi dolmamakla birlikte, mahkemenin kayyımın verdiği raporlardan şirketin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olmadığı kanaatine varması halinde, erteleme kararının kaldırılarak şirketin iflasına karar verebileceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, bir şirket hakkında iflasın ertelenmesi karar verilmiş olması, şirketin iflas etmekten kurtulma ihtimalinin var olduğunun mahkeme kararıyla tespit edilmesi olarak sayılabilir. İflasın ertelenmesi, bütün alacaklıların çıkarlarını dengeli bir şekilde korumayı amaçlamaktadır. İflasın ertelenmesinden beklenen faydanın gerçekleşmesi, başlamış olan takiplerin durmasına bağlıdır. Takiplerin duracağının kabul edilmemesi halinde, mali durumun düzelmesi beklenemeyeceğinden hiçbir takip yapılamamaktadır.

(5) Suphi ASLANOGLU, "İcra ve İflas Karşısında Ticari Alacaklar; Niteliği, Ticari Boyutu ve Muhasebe Uygulaması", Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, (http://akuiibf.aku.edu.tr/pdf/10_2/10.pdf)

(6) Özgür ÖZKAN, "iflasın Ertelenmesi Kararının Alacaklılar ve Kamu İdaresi Açısından Etkileri", Sayıştay Dergisi, Sayı: 69, Nisan-Haziran 2008, s.107

İflasın ertelenmesi, şirketi idare veya temsille görevlendirilmiş olanlar ya da alacaklılar tarafından iyileştirme projesinin hazırlanıp mahkemeye sunulması ve mahkemenin de projeyi inandırıcı bulması halinde geçerli olacağı açıktır(7). Bu karar firmadan alacağı olanların alacaklarını tahsil etme imkanını ortadan kaldırır. Bahsi geçen Kanun uyarınca, iflasın ertelenmesi uygulanmasında icra takipleri engellenmektedir. Erteleme kararı tüm alacaklılar bakımından sonuç doğurduğundan diğer alacaklıların dava açmalarına ve icra takibi yapmalarına gerek yoktur.

Bu çerçevede, iflasın ertelenmesi kararının verilmesiyle iflasa ilişkin tüm şartların varlığının ortadan kalktığı söylenemez. Aynı zamanda, borçlunun takibinin yapılması İcra ve İflas Kanunu uyarınca engellendiğinden, şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması mümkündür. Ayrılan karşılık, iflasın ertelenmesine ilişkin kararın verildiği hesap döneminde ayrılmalıdır.

Maliye Bakanlığı'nın bu doğrultuda vermiş olduğu görüşleri de bulunmaktadır.(8) Aynı zamanda, hakkında iflas ertelenmesi kararı verilen şirketten alacaklı olanların, iflasın ertelenmesi kararı verilmesine giden süreçte şirketin içinde bulunduğu olumsuz koşulların da dikkate alınması ile birlikte, bu alacakları için şüpheli alacak karşılığı ayırmaları sorun teşkil etmeyecektir.(9) Bizim kanaatimiz bu doğrultuda olsa da, iflasın ertelenmesi halinde şüpheli alacak karşılığı ayırlamayacağı şeklinde görüş belirtenlerin bulunduğunu belirtmekte fayda vardır(10)

II- SONUÇ

Şüpheli alacak karşılığı uygulaması, Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde düzenlenmiştir. Hangi durumlarda şüpheli alacak karşılığı ayrılabilceği anılan madde hükmünde açıklanmıştır. Bu doğrultuda; elde edilen ticari ve zirai kazançlardan dava veya icra safhasında olanlar ya da 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.

İflas hali külli icra takibi demektir. Şüpheli alacak karşılığı ayırmanın şartlarından biri de alacağın icra safhasında olmasıdır. Dolayısıyla, iflas masasına kaydettirilen alacaklar için, iflas masasına kaydedildiği dönemde karşılık ayrılabilir. Oldukça tartışmalara sebep olan bir diğer konu ise, iflasın ertelenmesi halinde karşılık ayrılıp ayrılamayacağıdır. İflasın ertelenmesi, belirli şartların oluşması halinde iflasın açılması kararının kanun tarafından ertelenmesidir. İflasın ertelenmesi kararı, her ne kadar bir iyileşme olabileceğini öngörse de, iflasa ilişkin tüm şartların varlığının ortadan kalktığı söylenemez. Bu karar, İcra ve iflas Kanunu uyarınca borçlunun takibini de engellemektedir. Her ne kadar, iflasın ertelenmesi halinde şekli olarak karşılık ayrılabilceğine ilişkin bir hüküm olmasa da, alacaklının durumu göz önünde bulundurulduğunda karşılık ayrılmasının mümkün olacağı düşünülmektedir.

(7) Gevriye ATLI AKIN, "Yargıtay Kararları Işığında İflasın Ertelenmesi", Yaklaşım, Sayı:167, Kasım 2006, s.281

(8) Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığımın, 11.04.2006 tarih ve 26632 sayılı Muktezası.

(9) Hakan ÜZELTÜRK, "İflas Ertelenmesi", Dünya Gazetesi, 03.03.2009

(10) Muzaffer KÜÇÜK, "iflasın Ertelenmesi Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırmayı Engeller mi?", Vergi Dünyası, Sayı 339, Kasım 2009, s.39-41

(Ağustos 2010 tarihli Yaklaşım Dergisinden alınmıştır.)

MALİYE BAKANLIĞI ÖZELGELERİ

Tarih : 13.01.2010

Sayı : B.07.1.GİB.0.02.62/6202-3211/3281

DVK Md. 1

HİSSE DEĞİŞİM SÖZLEŞMESİNİN DAMGA VERGİSİNDEN İSTİSNA OLUP OLMADIĞI

"Hisse Değişimi Sözleşmesi" başlıklı kağıt, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtlar arasında yer almadığından, söz konusu kağıdın Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı Tablonun İV/17 fıkrasına göre damga vergisinden istisna edilmesinin mümkün olmadığı hk.

Yazınız ve eklerinin incelenmesinden,.....tarafından, şirketleri ile.....,.....,....., arasında yapılacak hisse değişimi nedeniyle düzenlenen "Hisse Değişimi Sözleşmesi" başlıklı kağıdın damga vergisinden istisna edilip edilemeyeceğinin sorulması üzerine, "4684 sayılı Kanun'un gerekçesi ile konuluş amacının birlikte değerlendirilmesinde; birleşme, devir ve bölünmelerde olduğu gibi hisse değişim sözleşmesinin damga vergisi ve harçtan istisna olacağı'nın düşünüldüğü belirtilerek konuyla ilgili Başkanlığımızdan görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

Bilindiği üzere, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, bu Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olacağı; Kanun'a ekli (1) sayılı tablonun I/A-1 bölümü gereğince sözleşmelerin binde 7,5 nispetinde damga vergisine tabi olduğu, damga vergisinden istisna edilen kağıtların yer aldığı Kanuna ekli (2) sayılı Tablonun "IV - Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün 17 numaralı fıkrasında ise, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde birleşme, 19. maddesinin birinci fıkrasında devir, üçüncü fıkrasının (a) bendinde tam bölünme, (b) bendinde kısmi bölünme, (c) bendinde ise hisse değişimi hükümlerine yer verilmiştir.

Söz konusu (c) bendinde, "Hisse değişimi: Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi, bu Kanunun uygulanmasında hisse değişimi hükmündedir. Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek

iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel değildir." hükmü yer almaktadır.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "19.4. Hisse Değişimi" başlıklı bölümünde de, "Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinin üçüncü fıkrasının (c) bendinde, tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi, hisse değişimi olarak tanımlanmıştır.

Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Bu hükme göre yapılan işlemin hisse değişimi olarak kabul edilebilmesi için aşağıda belirtilen koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir:

- Devralan kurumun sermaye şirketi olması,
- İştirak hisseleri devredilen kurumun sermaye şirketi olması,
- Devralan kurumun tam mükellef olması,
- Devralan kurumun diğer şirketin hisselerini yönetim ve hisse senedi çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması,
- İştirak hisseleri devredilen kurumun ortaklarına devralan kurumun kendi sermayesini temsil eden iştirak hisselerinin verilmesi gerekmektedir."

şeklinde açıklama yapılmıştır.

Buna göre, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda hisse değişimi işlemi birleşme, devir ya da bölünme işleminden ayrı olarak tanımlanmış olup mahiyet itibarıyla özel bir nitelik taşıdığından, bu işlemin birleşme, devir ya da bölünme olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, ilgide kayıtlı yazınız eki "Hisse Değişimi Sözleşmesi" başlıklı kağıt Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtlar arasında yer almadığından, söz konusu kağıdın Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı Tablonun IV/17 fıkrasına göre damga vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

Sayı : B.07.1.GİB.0.01.29/2978-322-68-102537 02.11.2009

Konu : Belirli miktarı aşmayan alacakların herhangi bir belge aranmaksızın değersiz alacak olarak kabul edilmesi yönünde uygulama istenişi hk.

İLGİ:.....tarih ve..... sayılı dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizin incelenmesinden, değersiz alacak uygulamasında kullanılan kanaat verici vesikaların güncelleştirilmesine yönelik olarak zamanaşımına uğrayan alacakların ayrıca mahkeme kararı aranmaksızın değersiz alacak sayılması ve borç ödemededen aciz vesikalarının, derkenar gibi yetkili makam beyanlarının, belirli tutardaki alacakların takibini yapan avukatların tahsiline imkân 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 Kanununun 322'nci maddesi uyarınca; kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacaklar değersiz alacak olarak nitelendirilmiştir. Görüldüğü gibi değersiz alacak; kaybedilmiş, tahsiline artık imkân kalmamış, değeri sıfıra inmiş bir alacaktır. Kanuni düzenlemeye göre alacağın tahsil imkânının 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 imkânsız hale getirmiş hal ve sebepler sonucu ortaya çıkmış belgeler anlaşılmalıdır. Alacağın tahsil güçlüğü'nün objektif ve inandırıcı belgelerle ortaya konması değersiz alacak uygulaması bakımından büyük önem taşımaktadır. Aksi takdirde alacakların tahsilinin mümkün olmadığının takdiri mükellefe bırakılmış olur. Böyle bir boşluk bırakmamak amacıyla kanun koyucu değersiz hale geldiği ileri sürülen alacağın 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 Kanunun 31 ve izleyen maddelerine göre mahkemelerce borçlu hakkında verilen gaiplik kararı ve mirasçılardan 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 Kanununun 68'inci 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 Kanununun 322'nci maddesi

anlamında alacağın tahsil kabiliyetinin olmadığına dair kanaat verici belge olarak değerlendirilmesi mümkün olmayıp, anılan belgelerle tevsik edilmiş alacağın da değersiz alacak olarak nitelendirilmesine imkân bulunmamaktadır.

Öte yandan, bir alacak hakkının belli bir süre içinde kullanılmaması yüzünden dava edilebilme niteliğinin yitirilmesi ya da yasa da 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 Kanununun 133'üncü 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 işlemünde 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.

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.553

Konu: İşletmeye alınacak sanat eserlerinin Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumu.

İlgi dilekçenizde, 2008 yılında lisans grubu şirket ile yapılmış olan lisans sözleşmesi kapsamında 2009 yılında yeniden tefriş edilerek faaliyete başlamış bulunan otelinizin oda, lobi, restaurant, hol, antre, toplantı salonları, bahçe, havuz terasları gibi otelin iç ve dış mekanlarına tablo, heykel vb. sanat eserlerinin dekorasyon kapsamında satın alınacağı belirtilerek, satın alınacak söz konusu eserlerin Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu açısından kayıtlara nasıl alınacağı hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 313'üncü maddesinde; "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 5024 sayılı Kanunla değişen 315'inci maddesine göre mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hükme bağlanmış olup anılan maddenin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" tespit edilmiş ve bu oranlar 333, 339, 365 ve 389 Sıra N.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

Söz konusu Tebliğlerde sanat eserleri ile ilgili olarak faydalı ömür ve uygulanacak amortisman oranı konusunda herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

Bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi olabilmesi için işletmede bir yıldan fazla kullanılabilmesi, yıpranma, aşınma ve kıymetten düşmeye maruz kalabilecek nitelikte olması, envantere dahil olması, gayrimenkul veya gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerden olması, işletmede

kullanılan alet, edevat, mefruşat veya demirbaş eşya ve sinema filmi niteliğinde bulunması ve faydalı ömrünün tespit edilebilmesi şartlarını taşıması gerekmektedir.

Ayrıca, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca, tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde yer alan giderler indirilecektir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40'inci maddesinin: (1) numaralı bendinde, "ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler", (7) numaralı bendinde ise, "Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar" in safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler; Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında sayılan kanunen kabul edilmeyen giderler ile kanunlarda madde ve bentler halinde belirlenen giderler dışında kalan ticari organizasyona bağlı olarak yapılan giderlerdir ve bunlara işletme giderleri de denilebilir.

Bir harcamanın genel gider adı altında masraf yazılabilmesi için masrafla iş arasında açık, güçlü bir illiyet bağının mevcut olması, masrafın işin Önemli ölçüsünde yapılmış bulunması gerekir.

Öte yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun; 20/1 "inci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, 20/2'nci maddesinde, bedel deyiminin, 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 toplamını ifade ettiği, 30/d maddesinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar gereğince;

- Lisans grubu şirket ile işletme arasında yapılan lisans sözleşmesi kapsamında işletmenin çeşitli bölümlerine konulması düşünülen tablo, heykel vb. sanat eserlerinin yıpranma, aşınma veya kıymetten düşme gibi niteliklere sahip olmaması ve faydalı ömürlerinin belirlenememesi nedeniyle bu kıymetler için amortisman ayrılmasına imkan bulunmamakta olup, ayrıca kurum kazancının tespit edilmesinde indirimi mümkün bulunmamaktadır.

- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu açısından safi kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak nitelenen giderlere ait kalma değer vergisinin indirimi mümkün olmayıp, bu verginin de kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

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

Sayı : B.07.1 .GİB.4.34.16.01/KVK-5/e-8409-1944

Konu : İstanbul Deri Organize Sanayi Bölgesinde tahsis edilen arsanın satışından elde edilen kazancın istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hk.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, 27.10.1992 tarihinde şirket aktifine giren, 22.02.2008 tarihinde tapusu alınan ve işyeri binası olarak kullanılan gayrimenkulun 2009'da satılması halinde elde edilen kazancın kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı hususunda görüşümüzü sormaktasınız.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 5. maddesinde, "(1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

(e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır..."hükmü yer almaktadır.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde,

"5.6.2.2. İstisnanın uygulanmasına konu olacak iktisadi kıymetler

5.6.2.2.1. Taşınmazlar

İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden

başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.

Bunlar Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde;

-Arazi.

-Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,

-Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmıştır.

Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, ilgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazançta bu istisna uygulanmayacaktır.

Fiiliyatta cins tashihiinin kurum adına tapuya tescilinin yapılmasında çeşitli nedenlerle gecikmeler olabilmektedir. Bu gibi durumlarda, taşınmazın işletme aktifinde iki yıl süreyle bulunup bulunmadığının, tespitinde, işletmede iki yıldan fazla süreyle sahip olunarak fiilen kullanıldığının, yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesi mümkün olabilecektir.

Örneğin; organize sanayi bölgeleri tarafından verilen tahsis belgesine istinaden veya çeşitli nedenlerle iki yıldan fazla süreyle fiilen kullanılan ancak, tapuda kurum adına henüz tescil edilmemiş bir taşınmazın tahsis belgesine de yanılarak veya zilyetliğin devri suretiyle satılması durumunda bir taşınmaz satışından bahsedilemeyeceğinden istisna uygulanmayacak, ancak, iki tam yıl kullanıldığı yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde tevsik edilen taşınmazın tapuda kurum adına tescil edildikten sonra satılması halinde, satıştan elde edilen kazançlar bu istisna kapsamında değerlendirilecektir.

5.6.2.3. İstisna uygulamasına ilişkin şartlar

5.6.2.3.1.İki tam yıl süre ile aktifte bulundurulma

İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerlere iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekmektedir.

5.6.2.3.2. "Satış kazancının fon hesabında tutulması

Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışında kazanç, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi isler peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

(3 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin I, maddesiyle değişen paragraf) "Bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve

satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisnadan yararlanacak olan kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansiyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziyayı cezası ve gecikme faizinin ayrıca aranacağı tabiidir.

Fon hesabına alınan kazanç tutarının mükelleflerce sermayeye ilavesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının sermayeye ilave dışında, beş yıl içinde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde, istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir."şeklinde değiştirilmiş bulunmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Organize Sanayi Bölgesi İdaresi tarafından şirketinize 1992 tarihinde tahsis edilen Organize Sanayi Bölgesi'ndeki arsanın, şirketiniz tarafından iki yıldan fazla süreyle fiilen kullanıldığının, yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde tevsik edilmesi halinde, taşınmazın tapuda adınıza tescil edildikten sonra satılması nedeniyle, satıştan elde edilen kazancın %75'lik kısmının anılan Kanunun 5/1-(e) bendinde yer alan şartlar ile 1 ve 3 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar dahilinde kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkündür.

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı
Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı

Sayı :B.07.1.GİB.0.05.34-220.01-2

01062010*050589

Konu :

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

Bilindiği üzere, 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ile 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerinde yerine getirilmesinde uygulanacak usul ve esaslar ile bildirim hadleri belirlenmiştir.

381 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere, 2008 yılı ve müteakip yıllarda Ba ve Bs bildirim formlarını aylık dönemler halinde vermeleri hususunda zorunluluk getirilmiştir. Mükellefler bildirim formlarını aylık dönemler halinde düzenleyerek, takip eden ayın 5 inci gününden itibaren bir sonraki ayın 5 inci günü akşamına kadar vermekle yükümlüdürler. Ancak, mükelleflerin cari döneme ait bildirim süresinin son gününün ertesi aya ait bildirim süresinin ilk günü ile aynı olması nedeniyle ilgili dönem yerine, bir sonraki dönem girişi yapmak suretiyle dönem hatası yaptıkları ve sonradan bu hatayı düzeltmek istediklerinde cezai müeyyide ile karşılaştıkları anlaşıldığından 06.07.2009 tarih ve 65073 sayılı genel yazıya istinaden düzeltme işlemleri Başkanlığımızca yapılmıştır.

Öte yandan, 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan "Mükellefler söz konusu bildirim formlarını, aylık dönemler halinde düzenlemek ve takip eden ayın birinci gününden itibaren son günü akşamı saat 24.00'e kadar sistem üzerinden onaylamak suretiyle göndermekle yükümlüdürler" açıklaması ile verilme süresi yeniden düzenlenmiştir.

Ancak, Vergi Usul Kanununun 18 inci maddesinin 4 üncü bendinde "Resmi tatil günleri süreye dahildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatili takibeden ilk iş gününün tatil saatinde biter" açıklaması yer almaktadır. Ba-Bs bildirim formlarının son verilme tarihinin tatil gününe rastlaması halinde; cari döneme ait formların son verilme tarihi ile bir sonraki döneme ait formların ilk verilme tarihi aynı gün olacağından, söz konusu bildirim formları gönderilirken mükelleflerin dönem hatası yapmamaları için onaylama işlemi sırasında sistem

tarafından verilen uyarı mesajına dikkat etmeleri gerekmektedir. Bu gibi durumlarda dönem hatası yapılması halinde düzeltme işlemi mükellefler tarafından elektronik ortamda yapılacaktır.

Aynı tebliğin 4.2.1. bölümüne göre mükellefler elektronik ortamda gönderip onayladıktan sonra, bildirimlerinde hata veya eksiklik bulunduğunu tespit etmeleri halinde, bunları yeniden düzenleyerek göndermek suretiyle düzeltme yapabilirler. Ba ve Bs bildirim formlarından herhangi birinde hata yapıldığının belirlenmesi halinde, sadece hata yapılan bildirim formunun düzeltilerek gönderilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, söz konusu tebliğin 4.2.3. bölümünde "Bildirimlerin verilme süresi içerisinde yapılan düzeltmelerde herhangi bir ceza uygulanmayacak olup, bu süre geçtikten sonra yapılan düzeltmelerde ise, düzeltilen her bir form için ayrı ayrı olmak üzere Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesi hükmü uyarınca işlem yapılacaktır" açıklamasına yer verilmiştir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, 01.01.2010 tarihinden itibaren Ba-Bs bildirim formlarında yapılan dönem hatalarına ilişkin düzeltme işlemlerinin mükellefler tarafından elektronik ortamda yapılması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.

Hasan KARAÇAM
Başkan a.
Gelir İdaresi Daire Başkanı

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü)
07.05.2009*1708

Sayı : B.07.1.GİB.4.06.17.01/.....

Konu : İndirimli teminatta YMM raporunun verilme süresi hk.

İlgi:...../...../2009 tarihli dilekçeniz

İlgide kayıtlı dilekçeniz ile ihraç ve ihraç kayıtlı satışlarınızdan doğan ve indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi (KDV) tutarlarının teminat gösterilmek suretiyle nakden veya mahsuben iadelerinizin gerçekleştirildiği ancak, vergi dairesince iadeye ilişkin olarak düzenlenen düzeltme fişi tarihi ile iade tutarının bankaya havale tarihi arasında yoğunluğa göre farklılıklar olabildiği belirtilerek, 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği uyarınca indirimli teminat uygulamasından yararlanan mükelleflerden 6 ay içinde ibrazı istenilen YMM raporu ile ilgili söz konusu 6 aylık sürenin hangi tarihten itibaren başlayacağı hususunda görüş talebinde bulunulmuştur.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığından alınan...../...../2009 tarih ve.....Sayılı yazılarında; "KDV Kanununun 11/1-a maddesinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetlerin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlendiği 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "1.3. Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporuna Dayalı Nakden İadeler" başlıklı bölümünde, bu kapsamda teminat veren ve dış ticaret sermaye şirketleri hariç indirimli teminat uygulamasından yararlanan mükelleflerden iadenin yapıldığı tarihten itibaren 6 ay içinde bu iade ile ilgili YMM tasdik raporu ibraz etmeleri gerektiği ifade edilmiştir.

Buna göre, indirimli teminat uygulamasından yararlandığı anlaşılan firmanın ihraç ve ihraç kayıtlı satışlardan doğan KDV iadelerine ilişkin YMM raporunun, firmaya iadenin fiilen yapıldığı tarihten itibaren 6 ay içinde ibraz edilmesi gerekmektedir. Öte yandan, bu süre içinde rapor ibraz edemeyecek olanların mazeretleriyle birlikte başvurmaları halinde, Grekli değerlendirme yapılarak mazeretleri haklı nedenlere dayananlara, Vergi Usul Kanununun 17'nci maddesi uyarınca vergi dairesince en fazla 6 ay ek süre verilebilmektedir. "denilmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

GENELGE 2010/4

Y.M.M. VE S.M.M.M ODASI BAŞKANLIKLARI'NA

Bilindiği üzere, 09.01.2008 tarih ve 26751 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmeliğin 4. maddesinde, 5549 sayılı Suç Gelirlerini Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasında yükümlülerin kimler olduğu tanımlanmış, aynı maddenin (t) bendinde "*Şirket vakıf ve demek kurulması, idaresi ve devredilmesi gibi işlerle sınırlı olmak üzere, bir işverene bağlı olmaksızın çalışan Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirler*" yükümlüler arasında sayılmıştır.

Yönetmeliğin yukarıda belirtilen 4. maddesinin (t) bendi, 02-01.2010 tarih ve 27450 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 2. maddesi ile "***Bir işverene bağlı olmaksızın çalışan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler***" şeklinde değiştirilmiş, ayrıca maddeye "***Finansal piyasalarda denetim yapmakla yetkili bağımsız denetim kuruluşları***" şeklinde (u) bendi eklenmiştir. Bu Yönetmelik değişikliğiyle, bir işverene bağlı olmaksızın çalışan meslek mensuplarımız ve bağımsız denetim kuruluşları tam yükümlü kapsamına alınmıştır.

Birliğimiz tarafından, Yönetmeliğin 4. maddesinin (t) bendinde yapılan değişikliğin ve aynı maddeye eklenen (u) bendinin iptali ve yürütmenin durdurulması istemiyle açılan davada, Danıştay 10. Daire'nin örneği ekte gönderilen 09.06.2010 gün ve E:20 10/1636 sayılı kararı ile yürütmenin durdurulması istemimizin kabulüne karar verilmiştir.

Bilgilerinize rica ederim.

Saygılarımızla,

Dr. YMM. Masum TÜRKER
Genel Başkan

YARGI KARARLARI

Danıştay 3.Daire

Tarih : 22.03.2010

Esas No : 2008/5149

Karar No : 2010/802

6183 s. K.Md.35

LİMİTED ŞİRKETTE HİSSE DEVREDEN ORTAĞIN SORUMLULUĞU

Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde payı devreden ve devralan şahısların, devir dönemine ait amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulması gerekir.

İstemin Özeti: Ortağı olduğu limited şirketteki hisselerinin tamamını noter devir sözleşmesiyle devreden ve bu devir işlemi Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edilen davacı adına, şirket tüzel kişiliğinin malvarlığından tahsil edilemeyen kamu alacağının tahsili amacıyla 6183 sayılı Yasa'nın 35. maddesine göre düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davayı; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 5766 sayılı Kanunla değiştirilen 35. maddesinde, limited şirket ortaklarının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan sorumlu olacakları, ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde payı devreden ve devralan şahısların, devir dönemine ait amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağı kuralı uyarınca; yapılan mal varlığı araştırmasında tespit edilen ancak birisi rehinli diğeri üzerine ise idarece onikinci sırada haciz konulan araçların satışının yapılamaması nedeniyle şirket tüzel kişiliğinin mal varlığından tahsil imkanı bulunmayan 2002 yılına ilişkin kamu alacağından dolayı, limited şirketteki hissesini 19.02.2003 tarih ve 30842 sayılı hisse devir senediyle devreden ve bu devir işlemi 13.03.2003 tarihli Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlanan davacının sorumlu tutularak adına hissesi oranında ödeme emri düzenlenmesinde yasaya aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle reddeden Vergi Mahkemesi kararının; hisselerini devrederek ortaklığından ayrıldığı şirketin borçlarından sorumlu tutulamayacağı, 5766 sayılı Yasa ile yapılan düzenlemelerin hiç bir şekilde geriye yürütülemeyeceği, mal varlığı araştırmasında tespit edilen şirket araçlarının halen satılmadığı ve idarece bu konuda ne yapıldığının bilinmediği ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Karar: Temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar isteme konu yapılan kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine, oybirliğiyle karar verildi.

T.C.

Danıştay

Dördüncü Daire

Esas No : 2009/5053

Karar No : 2010/1965

İstemin Özeti :

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

İstanbul 8.Vergi Mahkemesinin 15.4.2009 günlü ve E-.2008/2448, K:2009/1362 sayılı kararıyla; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun gayrimenkul sermaye iradını tanımlayan 70'inci maddesinde; arazi, bina (döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahil) maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları ve bunların mütemmim cüzi ve teferruatının sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğunun belirtildiği, dosya içeriğinden, davacı işlemlerinin gelir(stopaj) vergisi yönünden incelenmesi sonucu düzenlenen raporda; davacı şirketin bir kısım akaryakıt istasyonlarının faaliyet gösterdiği taşınmazlar üzerinde intifa hakkı kurulmasından dolayı ödeme yapması nedeniyle intifa hakkı bedelinin kiralama bedeli gibi değerlendirilmesi ve bu nedenle gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği belirtilerek dava konusu ikmalen tarhiyatın yapıldığının anlaşıldığı, ancak, intifa hakkı mal ve haklar üzerinde sahibine tam yararlanma yetkisi sağlayan ve taşınmazlar üzerinde tesis edilebilmesi için tapu kütüğüne tescili zorunlu ve kurucu nitelikte olan, herkese karşı ileri sürülebilen ve Türk Medeni Kanunu'nda yer alan sınırlı aynı haklardan olmasına karşın kiralamanın ise, kiralayana, ödeyeceği belli bir bedel karşılığında, belirli bir sürede, belirli bir şeyin veya hakkın kullanılmasını sağlayan ve taraflarca birbirine karşı ileri sürülebilen. Borçlar Kanunu'na ya da Gayrimenkul Kiralamaları Hakkında Kanun hükümlerine göre tesis edilen şahsi bir hak olduğu, bu itibarla, İntifa hakkı tesisi ile kiralama işleminin kuruluşundan sona ermesine kadar tesisi, taraflara konusu üzerinde tanıdığı haklar ve yüklediği borçlar, sona erme biçim ve şartları, üçüncü kişilerle ilişkisi yönünden doğurduğu sonuçları, akde uygulanacak

hükümleri ile birbirinden tamamen farklı olması nedeniyle intifa hakkı tesisi işleminin bir kiralama işlemi olarak değerlendirilmesinin hukuken mümkün bulunmadığı, öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemede de, sözü edilen mal ve haklar üzerinde sahipleri, zilyetleri, intifa hakkı sahipleri tarafından yapılan kiralama işlemleri denilmek suretiyle esasında intifa hakkı ile kiralama işleminin farklı olarak değerlendirilerek intifa hakkının kiralama olarak nitelendirilmeyip intifa hakkı sahibinin bu hakkın konusu olan şeyi başkasına kiralamasının gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlandığının görüldüğü, bununla birlikte, yasada intifa hakkı bedelinin gayrimenkul sermaye iratları arasında sayılmaması nedeniyle intifa hakkı bedelinin bir nevi kiralama bedeli olarak kabulü gerektiği belirtilerek kıyas yoluyla vergilendirme yapılmasının vergilerin yasallığı ilkesi gereğince hukuka aykırı olduğu, bu durumda; kiralama bedeli olarak kabulüne hukuken imkan bulunmayan ve kanunda gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmayan intifa hakkı tesisine ilişkin bedelin tevkifat yapma zorunluluğu bulunan ödemeler arasında yer almaması nedeniyle dava konusu tarhiyatta hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına karar verilmiştir. Davalı İdare tarhiyatın hukuka uygun olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Tetkik Hakimi.....Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı.....Düşüncesi: Davacı şirketin bayilik verdiği kişilerin maliki olduğu taşınmazlar üzerinde intifa hakkı tesis ettirmesi nedeniyle ödediği bedelin Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5-a maddesi gereğince gelir (stopaj) vergisine tabi olduğundan bahisle adına vergi ziyası cezalı tarhiyat yapılmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesi gereğince arazi, bina maden suları, menba suları, madenler taşocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları ve bunların mütemmim cüzi ve teferruatın sahipleri mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu hükmüne yer verilmiş,

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında; kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, demekler vakıflar dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,

zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin getir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları açıklanmış, aynı maddenin 5/a bendinde ise; 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden vergi tevkifat yapılacağı belirtilmiştir.

Davacı şirketin, bayilerinin gayrimenkullerini kullanma karşılığı tesis edilen işlemin adı kiralama ya da intifa hakkı tesisi de olsa sonuç itibariyle araziden belli bedel karşılığı yararlanma ve sürenin sonunda devretme yükümlülüğü vardır. Cezalı tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararın bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

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

Davalı idarenin vergi aslına ilişkin olarak ileri sürdüğü iddialar Mahkeme kararının dayandığı gerekçeler karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, davalı idarenin vergi aslı hakkındaki temyiz isteminin reddine ve İstanbul 8.Vergi Mahkemesinin E:2008/2448, K:2009/I362 kararının onanmasına 8.4.2010 gününde oybirliğiyle karar verildi.

T.C
İSTANBUL
11. VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO : 2009/3169

KARAR NO : 2010/2091

DAVANIN ÖZETİ : Davacı, adına 2007 ve 2008 takvim yılına ilişkin olarak 08.09.2009 tarih ve 2009/8-11-12 no'lu vergi ceza ihbarnameleri ile tarh olunan vergi zıyaı cezalı kurumlar vergisi ve kurum geçici vergisi ve gelir stopaj vergisinin; otomotiv sektörünün özelliği gereği olarak yedek parça ve otomobil araç kar marjlarının ayrı ayrı olarak değerlendirilemeyeceği, otomotiv sektöründe yedek parça ve otomobil araç satışlarını ayrı değerlendirmenin yasanın öngörmediği bir uygulama olduğu, sektörün özelliği gereği otomotiv ürünleri (motorlu araçlar) ve yedek parçanın bir bütün olarak ele alınması gerektiği, matrah farkı hesaplanırken esas alınan kıyaslamamanın yanlış olduğu, sadece motorlu araç dağıtıcılarının emsal olarak kabul edilmesinin hatalı bir uygulama olduğu,.....firmasının araştırılması gereken alışlarının kar marjının değil finansman hizmet bedelinin emsallerin uygun olup olmadığı olduğu, emsal Danıştay kararları uyarınca karşılaştırılabilirlik analizi yapılmadan matrah farkı tesis edildiği, gösterilen emsalin sağlıklı ve isabetli olması gerektiği, gösterilen emsalin ticari ve teknik icaplara uygun olması gerektiği, emsal alınan mallara ilişkin kalite karşılaştırılması yapılmadığı ileri sürülerek iptalini istemektedir.

SAVUNMANIN ÖZETİ : 08.06.2009 tarih 667/4 sayılı Vergi İnceleme Raporu ile davacı şirketin örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu tespit edildiği, mükellefin emsal alınan etken maddelerinin tamamını davacı kurumun özellikleri ile aynı olduğu, ilişkili olduğu kişiden yapılan alımların emsallerine nazaran oldukça yüksek fiyattan yapılan alımlar olduğunu ileri sürerek davanın reddi gerektiği savunulmaktadır

TÜRK MİLLETİ ADINA

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde; Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat ; Üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yokluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır, Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri Ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım yada satımı olarak

değerlendirilir. İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alımı ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur. Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder. B) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmadı ifade eder. C) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder. Ç) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir. (5) ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yıl aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır. (6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı veya dar

mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağılan kurum adına tarh edilen vergilerin kesilmiş ve ödenmiş olması şarttır. Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığıının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir, hükmü yer almaktadır.

Dava dosyasının incelenmesinden; davacı şirketin 2007 yılı hesap ve işlemleri üzerinde yapılan inceleme sonucu hazırlanan 08.06.2009 tarih ve ... sayılı Vergi inceleme Raporu ile davacı şirketin örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu tespit edildiği anlaşılmaktadır.

Şirketlerin kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakebesi veya sermayesi bakımlarından vasılalı-vasılasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede düşük fiyat üzerinden satım muamelesinde bulunulması örtülü kazanç dağıtımı olarak tanımlanmıştır. Söz konusu tanım ve yasal düzenlemelere göre örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için kanunda öngörülen unsurların olayda ne şekilde gerçekleştiğinin açık ve somut biçimde ortaya konulması gerekmektedir. Olayda araç ve yedek parça salısı ile uğraşan davacının satış kar marjları AMEDEUS verisindeki 14 şirketin karlılık oranları ile karşılaştırılmış, yedek parça kar marjlarının iç emsallere uygun olduğu kabul edilerek emsal mukayesesi yapılmamış, araçlara ait karlılık oranının tespitinde ise söz konusu verilerden yararlanarak dış emsal uygulaması yapılmış ve araç satışlarındaki kar marjının AMEDEUS verisindeki 14 şirketin kar marjından düşük olduğundan bahisle dava konusu cezalı vergileme yoluna gidilmiştir.

Olayda, Türkiye'de araç ve yedek parça satan firmaların verileri baz alınmak ve Türkiye'deki kar marjları göz önüne alınmak suretiyle faaliyette bulunan sektördeki yedek parça kar marjı ile araç satışı kar marjının birbirinden ayrılıp ayrılmayacağı gibi hususlar saptanarak, Türkiye'deki verilerin esas alınması gerekirken, Türkiye dışında yabancı ülkelerin Özellik ve şartlarına göre hazırlanmış AMEDEUS isimli veri tabanının kıstas alınmasında hukuki isabet görülmemiştir.

Diğer taraftan, AMEDEUS verisinde emsal alınan 14 firmanın davacı şirket ile faaliyet alanının tam olarak örtüşüp örtüşmediği de inceleme elemanı tarafından saptanmamıştır. Nitekim davacı emsal alınan firmaların bazılarının kamyon ve ağır vasıta ticareti ve ikinci el araç alım satımı ve finansman hizmeti verdiğini iddia etmiş ve buna ilişkin internetten indirdiği Fransızca bilgileri Türkçeye çevirerek dosyaya sunmuş ve bu iddiasını ispat etmiştir. Kaldı ki davacının Türkiye'de faaliyette bulunan 12 araç firması arasında en fazla kar marjı beyan ettiği de dosyadaki bilgi ve belgelerden anlaşılmaktadır.

Bu durumda; emsal kıyaslaması yapılırken Türkiye içerisinde faaliyette bulunan firmaların emsal alınması ve davacının emsalleriyle mukayese edilmesi gerekirken. Türkiye dışında hazırlanan AMEDEUS isimli veri tabanındaki bilgiler kıstas alınmak suretiyle inceleme yapılması Vergi Usul Kanununun 134. Maddesine uygun olmadığından, söz konusu incelemeye istinaden örtülü kazanç dağıtımı yapıldığından bahisle yapılan tarihyatta hukuka uyarlık görülmemiştir.

Karşı Oy Gerekçesi

Mükellef tarafından hazırlanan Transfer Fiyatlandırması Raporu'na göre mükellef şirketS.A.S. tarafından üretilen motorlu araçlarıS.A.'dan alımları ve ... Motor Co. Ltd. tarafından üretilen yedek parçaların Corporation'dan alımların ilişkili kişilerden alımlarını teşkil ettiği, ilişkili taraf işlemlerinde araç ve yedek parça alımları ve bunların ilişkisiz kişilere satılmasında işlemin mahiyetine en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi olarak mükellef kurum tarafından "yeniden satış fiyatı yöntemi" seçilmiştir. Bu işlemlerin (araç ve yedek parça) emsal aralık tespiti ve bunların...Otomotiv A.Ş.'ne ait sonuçlarının karşılaştırılmasından Transfer Fiyatlandırması Raporu ile mükellef kurumca emsal şirketlerin satış kar marjı aralığı %16,92-%43,65 şeklinde olduğu, mükellef kurumun motorlu araç satışından ayrıştırılmış olan satış kar marjı olan %14,53'lük oranı, transfer fiyatlandırması mevzuatına göre emsallerine uygunluk ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Zira mükellef kurumun, ilişkili kişiden temin ederek gerçekleştirmiş olduğu motorlu araç satışlarından elde etmiş olduğu %14,53'lük oran, kendi tespit ettiği emsal şirketlerin %16,92-%43,65'lik satış kar marjı aralığı dışında kalmaktadır. Emsal şirket araştırması ise AMEDUS verileri kullanılarak yapılmıştır. AMEDUS veri bankasında bulunan 14 emsal şirketin satış karlılık marjlarının ortalaması %27,83'tür. Mükellefin inceleme esnasında yedek parçaya ait satış kar marjlarının iç emsallere uygun olduğu görülmüştür.

Bu nedenle sadece emsal karlılık oranları bakımından sadece motorlu araçlara ilişkin karlılık oranlarının tespitinde dış emsal kullanılması gerekmektedir.

Mükellef kurumun motorlu araç transfer fiyatlandırması fiyatları emsallerine uygun değildir. Zira mükellef kurum tarafından düzenlenen Transfer Fiyatlandırması Raporunda ... Otomotiv A.Ş.'nin 2007 hesap dönemi %14,53'lük motorlu araç satış kar marjı 2004-2006 yıllarını kapsayan üç yıl dilimde emsal olarak alman şirketlerin % 16,92 ve %43,65 arasında değişen satış kar marjlarının ortalamasından oluşan emsal aralığı içinde yer almamaktadır. Mükellef kurum gelir tablosundan elde edilen verilerden ve transfer fiyatlandırması raporunda araç satış kar marjının % 14,53 olarak tespit edilmesine rağmen, AMEDUS verilerinden mükellef kuruma seçilen 14 adet emsal şirketin minimum kar marjı olan %16,92'nin altında kalmaktadır.

Mükellefin örtülü kazanç dağıtımı yapılırken, araç satışlarının ve yedek parça satışlarının ayrı ayrı kar marjlarına tabi olması ve mükellef tarafından hazırlanan Transfer Fiyatlandırması Raporu'nda araç satışındaki kar marjı ile yedek parça satışındaki kar marjı ayrımı yapıldığından, bu şekilde ayırım yapılarak inceleme yapılmasında herhangi bir hukuka aykırılık bulunmamaktadır. İnceleme elemanı tarafından AMEDUS Veri Bankası'ndan elde edilen verilerin emsal araştırmasında veri olarak kullanılması konusunda ise; davacı tarafından hazırlanan raporda da bu verilerin kullanılmış olması ve otomotiv piyasasında üretici ve satıcı ana firmaların uluslararası kuruluş olması ve fiyat ve satış politikalarının yerel unsurların tesiri dikkate alınarak belirleniyor olsa da asıl olarak uluslararası satış politikaları doğrultusunda belirleniyor olması nedeniyle, emsal araştırması yapılırken AMEDUS verilerinin kullanılmasında da herhangi bir hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Uyuşmazlıkta, AMEDUS verileri kullanılarak varılan sonuç uyarınca davacı şirketin ilişkili şirketteki ticari ilişkilerinde örtülü kazanç dağıtımında bulunduğundan dava konusu tarihyatta hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

T.C.

İZMİR

3.VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO : 2007/1014

KARAR NO : 2008/421

DAVACI : S.S.....Kooperatifi

DAVALI : Karşıyaka Vergi Dairesi Müdürlüğü- İZMİR

İSTEMİN ÖZETİ : Davacı kooperatif tarafından, 2007/7 dönemine ilişkin olarak ihtirazı kayıtlı verilen beyanname üzerinden adına yapılan 19.806,39 YTL katma değer vergisi tahakkukunun %17'lik kısmı olan 18.706,03 YTL'lik kısmının; kendilerinin konut yapı kooperatifi olduğu, kendi adlarına yapılan işin inşaat-taahhüt işi olduğu, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin katma değer vergisi oranının %1 olarak belirlendiği dolayısıyla katma değer vergisinin %17'lik kısmından istisna olduğu ileri sürülerek kaldırılması istenilmektedir.

SAVUNMANIN ÖZETİ : Konut yapı kooperatiflerince yapılan inşaat taahhüt işlerinin %1 oranında vergilendirilebilmesi için, gerekli açıklamaların 49 ye 66 nolu/KDV Genel Tebliği ile S ve 38 numaralı KDV sirkülerinde yapıldığı, buna göre" Kooperatiflerin istisnadan yararlanabilmesi için arsanın kooperatife ait olması ve inşaat yapı ruhsatında müstakilen kooperatif adına düzenlenmesi gerekmekte olup, dava konusu olayda bu şart gerçekleşmediğinden yapılan işlemin yerinde olduğu ve açılan davanın reddi gerektiği savunulmaktadır.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren İzmir 3.Vergi Mahkemesince, dava dosyası incelenerek işin gereği görüşüldü;

Uyuşmazlık, 2007/7.döneminde yapı ruhsatının müstakilen konut yapı kooperatifi adına olmaması halinin KDV'si istisnasından faydalanmanın belirleyici kıstası olup olamayacağı dolayısıyla inşaat taahhüt işleri için %18 KDV uygulanıp uygulanmayacağı hususunun tespitine ilişkindir.213 sayılı Vergi Usul Yasasının 3. maddesinin (A) bendinde vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm iade ettiğine, lafzın açık olmadığı hallerde hükümlerinin, konuluşundaki maksat, kanunun yapısındaki veri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağına, (B) bendinde ise vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve hukuki muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğuna hükmolunmuştur.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 28.maddesinde; katma değer vergisi oranının, vergiye tabi her bir işlem için %10 olduğu,

Bakanlar Kurulunun bu oranı, dört katına kadar artırmaya, %1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili olduğu kurala bağlanmıştır. Anılan maddenin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak. Bakanlar Kurulunca alınan 17.07.2002 günlü, 2002/4480 sayılı kararname eki kararla; a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere vergiye tabi İşlemler için %18 oranında, b) (I) sayılı üste kapsamında yer alan teslim ve hizmetlere %1 oranında katma değer vergisi uygulanacağı belirtilmiş, (I) sayılı üstenin 12. sırasında yer alan "Konut Yapı Kooperatifine yapılan inşaat taahhüt işleri" (%1) oranında vergiye tabi tutulmuştur, Bakılan davada, davacı Kooperatif tarafından 2007/7. dönem KDV beyannamesinin; konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri için öngörülen (%1) oranında katma değer vergisinin uygulanabilmesi için 49 ve 66 seri nolu KDV Genel Tebliği ile 5 ve 38 numaralı KDV Sirkülerinde, arsanın kooperatife ait olması ve inşaat yapı ruhsatının müstakil olarak kooperatif acıma düzenlenmesinin gerektiği belirtildiğinde, bu koşullar taşımamaları sebebiyle Kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri için %18 oranı esas alınarak ihtirazı kayıtlı verildiği ve idarece anılan dönem için beyan, üzerinden 19.806,39.-YTL katma değer vergisi tahakkuk ettirildiği anlaşılmaktadır. Oysa Bakanlar Kurulunca alınan 17.07.2002 gürdü, 2002/4480 sayılı kararname eki (I) sayılı üstenin 12. sırasında %1 oranında vergiye tabi olmak için; isin, inşaat taahhüt işi, kooperatifin, konut yapı kooperatifi olmasından başka bir koşul getirilmemiş olup, davalı idarece, 3063 sayılı Kanununun 28. maddesi ile katma değer vergisi oranının Kanunla getirilen sınırlar içinde yeniden belirlemeye yetkili merci olan Bakanlar Kurulunca alınan kararın kapsamını daraltan ve yem koşullar getiren 49 ve 66 seri nolu KDV genel Tebliği ile 5 ve 38 numaralı KDV sirküleri esas alınarak arsanın mülkiyeti ile inşaat ruhsatının kooperatif adına olmadığı gerekçesiyle, davacı Konut Yapı Kooperatifince yapılan inşaat taahhüt işleri için 2007/7 döneminde %18 oranı üzerinden katma değer vergisi tahakkuk ettirilmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle; DAVANIN KABULÜNE, dava konusu işlemin İPTALİNE, aşağıda dökümü yapılan yargılama giderlerinin davalı idare üzerinde bırakılmasına ve davalı idarece davacıya verilmesine, varsa artan posta gideri avansının istemi halinde davacıya iadesine, kararın tebliğini izleyen yünden itibaren 30 günlük yasal süre içinde Danıştay'da temyizi kabil olmak üzere 28.03.2008 günü oybirliğiyle karar verildi.

T.C.

DANIŞTAY

DOKUZUNCU DAİRE

Esas No : 2008/5128

Karar No : 2009/5109

Temyiz İsteminde Bulunan: Karşıyaka Vergi Dairesi Müdürlüğü İZMİR

Karşı Taraf :

İstem Özet: 2007/Temmuz dönemi için ihtirazi kayıtlarla verilen katma değer vergisi beyannamesi üzerinden fazladan tahakkuk ettirilen 18.706,03 TL'lik katma değer vergisinin kaldırılması istemiyle açılan davayı; uyuşmazlığın konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat-taahhüt işlerinin tesliminde %18 mi, %1 mi katma değer vergisi oranı uygulanacağına ilişkin bulunduğu, olayda, 49 ve 66 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 5 ve 38 numaralı Katma Değer Vergisi Sirküplerinde, arsanın mülkiyetinin kooperatife ait olması ve inşaat ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmesi halinde konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin %1 oranında katma değer vergisine tabi tutulacağı belirtilmesi nedeniyle, davacı kooperatifin bu koşulları taşımadığından kendisine yapılan inşaat taahhüt işleri için %18 katma değer vergisi oranı uygulandığı ve ihtirazi kayıtlarla verilen beyanname ile bu oran üzerinden hesaplama yapılarak katma değer vergisi tahakkuk ettirildiğinin anlaşıldığı, ancak, 17.7.2002 tarih ve 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (1) sayılı Listenin 12. sırasında, %1 oranında vergiye tabi olmak için inşaat-taahhüt işinin, konut yapı kooperatifine yapılmış olmasından başka bir koşul getirilmediğinden, davalı idarece, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 28. maddesi ile katma değer vergisi oranını Kanunla getirilen sınırlar içinde yeniden belirlemeye yetkili merci olan Bakanlar Kurulunca alınan kararın kapsamını daraltan ve yeni koşullar getiren yukarıda belirtilen Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile Katma Değer Vergisi Sirküpleri esas alınarak, arsanın mülkiyeti ile inşaat ruhsatının kooperatif adına olmadığından bahisle davacı konut yapı kooperatifine yapılan inşaat taahhüt işleri için 2007/Temmuz döneminde %18 oranı üzerinden katma değer vergisi tahakkuk ettirilmesinde isabet bulunmadığı gerekçesiyle kabul eden izmir 3. Vergi Mahkemesi'nin 28.3.2008 tarih ve E:2007/1014. K:2008/421 sayılı kararının; yapılan işlemin yasal olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

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

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

Tetkik Hakimi Güneş Kurtoğlu Karacık'ın Düşüncesi : ileri sürülen iddialar usule ve hukuka uygun Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerekeceği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince işin gereği görüşüldü;
Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına 21.12.2009 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

T.C.
İZMİR
2.VERGİ MAHKMESİ
ESAS NO : 2010/602
KARARNO : 2010/960

DAVACI :.....
DAVALI : ÇAKABEY VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ /İZMİR

DAVANIN ÖZETİ : Davacı tarafından, 22.02.2010 gün 1713606 sayılı vergi ceza ihbarnamesi ile adına salınan vergi ziyayı cezalı damga vergisinin; kurumlar vergisi ve buna ilişkin mali tablolarla tasdiki için yapılan tam tasdik sözleşmesi nedeniyle damga vergisinin beyan edilerek ödendiği. 11 sıra nolu Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebecilik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde yer alan sözleşme örneğinde sözleşmenin iki nüsha olarak düzenlendiği belirtildiğinden bahisle tarhiyat yapıldığı, tebliğ ekinde verilen örnekte 2 nüsha yazılmış diye bütün sözleşmeleri 2 nüsha düzenleneceği kuralını getirmek komşunda Maliye Bakanlığında verilmiş bir yetki bulunmadığı, kağıt kaç nüsha düzenlenmişse verginin buna göre yatırılacağı, sözleşmenin bir nüsha düzenlenerek imzalandığı, tarhiyatın yasaya aykırı olduğu ileri sürülerek kaldırılması istenilmektedir.

SAVUNMANIN ÖZETİ : 11 sayılı Serbest Mubesebecilik Serbest Muhasebecilik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde yeminli mali müşavirler ile mükellefler arasında düzenlenen tam tasdik sözleşmelerinin, bu tebliğin ekinde yer alan tasdik sözleşmesi örneğine uygun olarak düzenleneceğinin belirtildiği, söz konusu tam tasdik sözleşmesi örneğinde 2 nüsha olarak düzenlendiğinin belirtildiği, yeminli mali müşavir ile davacı arasında düzenlenen tam tasdik sözleşmesinin en az iki nüsha düzenlenmesinin mevzuattan kaynaklandığı, sözleşmenin iki tarafı olduğu taraflarda bulunan her bir nüshanın ayrı ayrı vergilendirilmesi gerektiği ileri sürülerek davanın reddi gerektiği savunulmuştur.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren İzmir 2. Vergi Mahkemesi Hakimliği'nce gereği düşünüldü:

Davacının Yeminli Mali Müşaviri ile "yaptığı tam tasdik sözleşmesinin tebliğ eki örnekte belirtildiği şekilde, iki nüsha yerine tek nüsha düzenlenerek bir nüshaya ilişkin damga vergisi beyan edilerek ödendiğinden bahisle yapılan cezalı tarhiyata ilişkindir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun Vinci maddesinde; Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların Damga Vergisine tabi olduğu, Bu kanundaki kâğıtlar Teriminin, yazılıp imzalamak veya imzayerine geçen bir ibaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya be ilı etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri peklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği, Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtların, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı takdirde vergiye tabi tutulacağı, 5'inci maddesinde; Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kâğıtların her nüshasının ayrı ayrı aynı miktar veya nispette Damga Vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12'nci maddesinde; Yeminli mali müşavirlerin gerçek ye tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik edecekleri, Yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler tasdik konulan ile tasdike diskin usul ve esaslar; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarı ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği mercileri esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği hükme bağlanmıştır.

11 seri nolu Tebliğde de; 3568 sayılı Kanunun 12. maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanan ve 2/1/1990 gün ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren; Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 10.maddesinde; yeminli mali müşavirlere ilgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması ve sözleşme tarihinden itibaren 15 gün içinde bir örneğinin yeminli mali müşavirlerce Bakanlığımıza gönderilmesi zorunluluğu getirilerek tasdik sözleşmesinde hangi hususların yer alacağı belirtildiği. Ancak, Bakanlığımıza gönderilen tasdik sözleşmelerinin incelenmesinden sözleşmelerde bulunması gereken bilgilerin bir kısmına yer verilmediği veya eksik bilgiler içerdiği, şekil

yönünden farklılıklar taşıdığı veya aranılan bilgilerin açık ve anlatılır olmadığı tespit edildiği, Bu itibarla, 1/4/1994 tarihinden itibaren yeminli mali müşavirlerce yapılacak tasdik hizmetlerine ilişkin yeminli mali müşavirlik tasdik sözleşmelerinin düzenlenmesi ve Bakanlığımıza gönderilmesinde aşağıdaki hususlar gözönünde bulundurulacağı belirtilerek altı başlık altında sayılan hususlardan olmamasına karşın sözleşme Örneğinde sözleşmenin iki nüsha düzenleneceği yazılmıştır.

Dava Dosyasının İncelenmesinden; davacının yeminli mali müşaviri ile tek nüsha in tasdik sözleşmesi imzalayarak söz konusu sözleşmeye ilişkin damga vergisini beyan ederek Ödediği, tebliğ eki sözleşme örneğinde sözleşmenin iki nüsha olarak düzenlendiğinin belirtilmesine dayanılarak ikinci nüshaya ilişkin damga vergisinin vergi ziyayı cezalı olarak aranması üzerine bakılmakla olan davanın açıldığı anlaşılmıştır.

Yukarıda anılan yasal düzenlemelerde Yeminli mali müşavirlerin; gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu vs hesapların denetim standartlarına göte incelediğini tasdik edecekleri, Yeminli mali mücavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca çıkarılacak, yönetmeliklerle belirleneceği düzenlenmiş olup söz konusu hususlar arasında sözleşmenin kaç nüsha düzenleneceği konusunda idareye bir takdir yetkisi tanınmamış iken, karşılıklı olarak bir veya iki yada daha fazla nüsha olarak düzenlenilmesi mümkün olan sözleşmenin örnek olarak tebliğ ekinde verilen sözleşme örneğinde sözleşmenin iki nüsha düzenlendiğinin yazılı olmasından hareketle eksik nüsha olarak düzenlendiği yada birden fazla nüsha düzenlendiği halde ikinci nüshaya ait damga vergisinin beyan dışı bırakıldığı varsayımına dayanmaktadır.

Kaldı ki daynak alınan tebliğ eki örnek sözleşmenin 2, numaralı notunda "İş bu Sözleşme daktilo ile doldurulacaktır" denilmesine karşın idarenin bu konuda kaynağım yasadan alan sınırlama yada düzenleme yapma yetkisi bulunmadığından daktilo ile doldurulmayıp bilgisayarlarda bulunan formlar üzerinde doldurulan sözleşmelerin sözleşme olma niteliğine zarar vermeyeceğinden varsayıma dayalı olarak yapılan tarhiyatta yasaya uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle; davanın kabulüne, aşağıda dökümü yapılan 37,15 TL yargılama giderinin davalı idarece davacıya ödenmesine, artan posta avansının istemi halinde davacıya iadesine bu kararın tebliğini izleyen otuz gün içinde İzmir Bölge idare Mahkemesinde itiraz yolu açık olmak üzere 08/06/2010 tarihinde karar verildi.

YARGILAMA GİDERLERİ :

Başvurma Harcı	: 17,15 TL
Posta Gideri	: 20,00 TL
Toplam	: 37,15 TL

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu

Tarih :19.06.2009

Esas No : 2008/651

Karar No : 2009/312

AATUHK Md. 35

ŞİRKET ORTAĞININ ŞİRKETİN VERGİ BORÇLARINDAN SORUMLULUĞU

Limited şirketteki ortaklık payının üçüncü kişiye devrine ilişkin sözleşmeler, özel hukuk sözleşmesi olup, kamu alacağının tahsilinden doğan sorumluluğun, pay devri sözleşmesiyle ortadan kaldırılmasına olanak bulunmadığı; bu nedenle 6183 sayılı Yasa'nın 35. maddesinden doğan ve limited şirket ortaklarını, şirketten tahsiline olanak bulunmayan kamu alacaklarının ödenmesinden doğrudan doğruya ve payları oranında sorumlu tutan kural karşısında, tahsili gereken kamu alacağını yaratan vergilendirmenin ait olduğu dönemde şirketin paylarına sahip ortakların, bu dönemden sonra paylarını devretmiş olsalar da ortaklık sıfatının sürdüğü dönemlere ilişkin şirketin kamu borçlarından sorumluluklarının kalkmasının söz konusu edilemeyeceği hk.

İstemin Özeti: (...) Ltd. Şti.'nden tahsil edilemeyen Temmuz 2001 dönemine ilişkin vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi ile gecikme faizinin, şirketin %50 paylı ortağı olan davacıdan tahsili amacıyla 6183 sayılı Yasa'nın 35. maddesi uyarınca düzenlenen ödeme emri dava konusu yapılmıştır.

Davayı inceleyen Vergi Mahkemesi; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35., 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 520. maddesi ve 532. maddesinin 1. fıkrasına değinerek, limited şirket ortaklarının, şirketin borçlarından ortaklık sıfatları nedeniyle ortaklık hisseleri oranında sorumlu tutulabilecekleri, pay sahipliği haklarının ve borçlarının pay sahibine değil, paya bağlandığı, payların sabit, pay sahipliğinin değişken olduğu, bir payı devreden ortağın, o paya bağlanan hak ve borçları bütünüyle devralan ortağa geçireceği ve devralanın tüm hak ve borçları yükleneceği, davacının 14.12.1999 tarihinde devraldığı (...) Ltd. Şti.'nin %50 hissesini dava dosyası ve E: 2005/1331 sayılı dosyadaki belgelere göre 27.09.2002 tarihli ortaklar kurulu kararıyla devrettiği, bu tarihten itibaren şirketle hukuken bir bağı kalmadığından, devir tarihi itibarıyla devralana geçen borçlardan ortaklık sıfatının sürdüğü döneme ait olsa da davacının sorumlu tutulamayacağı, kanuni temsilci sıfatıyla sorumlu tutulup tutulmayacağı değerlendirildiğinde, 213 sayılı Vergi Usul

Kanunu'nun 10. maddesine göre tüzel kişilerin vergilendirme ile ilgili ödevlerinin temsile yetkili olanlar tarafından yerine getirilmesinin zorunlu olduğu, bu ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle ortaya çıkacak borçlardan öncelikli olarak tüzel kişiliğin sorumlu olduğu, kanuni temsilcilerin Türk Ticaret Kanunundaki düzenlemelere göre belirleneceği, Kanun'un 540. maddesinin 1. fıkrası uyarınca aksi kararlaştırılmış olmadıkça ortakların hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mecbur oldukları, 3. fıkraya göre de bu kuralın kurucu ortaklar için geçerli olduğu, sonradan ortak olanlar için ortaklar kurulunun kararı olmadıkça şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mecbur olmadıklarından, temsilcilik sıfatı kazanamayacakları, 12.10.2006 günlü ara kararı üzerine (...) Ticaret Sicil Müdürlüğü tarafından gönderilen belgelerden payların devralındığı ve devredildiği tarihler arasında yetkili kılındığına ilişkin ortaklar kurulu kararı bulunmayan davacının şirketten tahsil imkanı kalmayan amme borçlarından dolayı sorumluluğu, ortaklık sıfatına ve paya bağlı bulunduğu borçların, şirketteki hisselerini devreden ve ortak bulunduğu dönemde kanuni temsilci olmayan davacıdan istenmesinde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle ödeme emrini iptal etmiştir.

Vergi idaresinin temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 4369 sayılı Kanununun 21. maddesiyle değişik 35. maddesi ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "mükellef ve vergi sorumlusu" başlıklı 8. maddesinin 3. fıkrasına göre bir kamu borcu olan vergi borcundan yasa gereği doğan sorumluluğun, hisselerin satışı yoluyla ortadan kaldırılamayacağı ve takip edilen kamu alacakları hangi vergilendirme dönemine ilişkin tahakkuk etmiş ise şirket hakkında kanuni takip yolları tüketilmek koşuluyla bunların ödenmesinden de yine aynı dönemde ortak olan kişinin hissesi oranında sorumlu olacağı sonucuna ulaşıldığı, şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağının davacıdan limited şirket ortağı sıfatıyla tahsil edilmesi amacıyla düzenlenen ödeme emrinde vergi borcunun döneminin Temmuz 2001 olduğu, davacının şirketin %50 hissesini 27.09.2002 tarihli ortaklar kurulu kararıyla devrettiği, bu durumun 23.05.2003 tarihli Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilan ve tescil edildiği, ödeme emrine konu vergi borcunun ait olduğu vergilendirme döneminde şirket ortağı olan davacının limited şirketin ödenmeyen vergi ve buna bağlı alacaklarından yukarıda anılan yasal düzenleme uyarınca sorumlu olduğu, ödeme emrinin iptal edilmesinde hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle vergi mahkemesi kararını bozmuş; davacının karar düzeltme

istemi ise Vergi Mahkemesinin, kararıyla süre aşımı nedeniyle reddedilmiştir.

Bozma kararına uymayan Vergi Mahkemesi, ilk kararında ısrar etmiştir. Israr kararını temyiz eden vergi dairesi müdürlüğü; limited şirket ortaklarının, hisse devir sözleşmesi ile şirket ortağı olunan dönemlerdeki kamu borçlarından hisseleri oranındaki sorumluluklarının sona ermeyeceği, dolayısıyla davacının ortak olduğu döneme ilişkin olarak şirketten tahsil edilmeyen kamu alacağının tahsili amacıyla adına hissesi oranında düzenlenen ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmadığını ileri sürerek kararın bozulmasını istemiştir.

Karar: Gerçek bir emtia teslimine dayanmayan faturaları kayıtlarına dahil edip, faturalarda gösterilen katma değer vergilerini indirim konusu yaptığı belirlenen davacının ortağı olduğu limited şirket adına, katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesi suretiyle Temmuz, Ağustos, Eylül, Kasım, Aralık 2000 ve Şubat, Temmuz, Ağustos, Kasım ve Aralık 2001 dönemleri için re'sen yapılan tarhiyatların yargılama süreci sonunda kamu alacağı niteliği kazanması ve şirketten tahsil edilmemesi üzerine tahsili amacıyla davacı adına 6183 sayılı Yasa'nın 35. maddesi uyarınca düzenlenen ödeme emirlerini iptal eden vergi mahkemesi kararı vergi idaresi tarafından temyiz edilmiştir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 4369 sayılı Kanun'un 21. maddesiyle değişik 35. maddesinde, limited şirket ortaklarının, şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacakları ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulacakları düzenlemesi yer almaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "mükellef ve vergi sorumlusu" başlıklı 8. maddesinin 3. fıkrasında da, vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel mukavelelerin vergi dairelerini bağlamayacağı öngörülmüştür. Limited şirketteki ortaklık payının kısmen veya tamamen bir üçüncü kişiye devrine ilişkin sözleşmeler, özel hukuk sözleşmesidir. Kamu alacağının tahsilinden doğan sorumluluğun, pay devri sözleşmesiyle ortadan kaldırılmasına olanak bulunmamaktadır.

Bu nedenle 6183 sayılı Yasa'nın 35. maddesinden doğan ve limited şirket ortaklarını, şirketten tahsiline olanak bulunmayan kamu alacaklarının ödenmesinden doğrudan doğruya ve payları oranında sorumlu tutan kural karşısında, tahsili gereken kamu alacağını yaratan vergilendirmenin ait olduğu dönemde şirketin paylarına sahip ortakların, bu dönemden sonra paylarını devretmiş olsalar da ortaklık sıfatının sürdüğü dönemlere ilişkin şirketin kamu borçlarından

sorumluluklarının kalkması söz konusu edilemez. Dosyadaki belgelere göre şirketten tahsil edilemeyen borcun Temmuz 2001 dönemine ait vergi ziyai cezalı katma değer vergisi olduğu ve 03.02.2000 tarihli Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilan ve sicile tescil edilen (...) 7. Noterliğin 14.12.1999 tarih ve 40606 yevmiye sayısı ile onayladığı 08.11.1999 tarihli ortaklar kurulu kararına göre şirket paylarının %50'sini devralarak şirket ortağı olan, 23.05.2003 tarihli Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilan ve sicile tescil edilen (...) 9. Noterliğin 18.10.2002 tarih ve 32937 yevmiye sayısı ile onayladığı 27.09.2002 tarihli ortaklar kurulu kararıyla paylarını devretmesi sebebiyle ortaklık sıfatı sona eren davacının, ödeme emrine konu vergi borcunun ait olduğu dönemde şirket ortağı olduğu saptandığından, payların devrinden dolayı, devir tarihinden önceki dönemlerin kamu borçlarından doğan ve şirketten tahsil edilemeyen vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumluluğun da kalkacağına dayanılarak verilen ödeme emrinin iptali yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

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

KARŞI OY X: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, ısrar kararının dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından, istemin reddi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.

T.C.
DANIŞTAY
Vergi Dava Daireleri Kurulu

Esas No : 2006/354

Karar No: 2007/129

Özeti: Şirket ortaklarına verilen borç nedeniyle tahakkuk ettirilen faiz üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerektiği hakkında

İstemin Özeti : 1998 ve 1999 yılları işlemleri incelenen davacı şirket adına, ortaklarına borç para vererek elde ettiği faiz gelirini defterlerine kaydetmesine ve dönem kârının tespitinde dikkate almasına rağmen, söz konusu faiz geliri için katma değer vergisi hesaplamaması nedeniyle 1998 yılının Aralık, 1999 yılının Ocak, Şubat ve Haziran dönemleri için ikmalen katma değer vergisi salınmış, ağır kusur ve vergi ziyayı cezası kesilmiştir. İstanbul 7.Vergi Mahkemesi 31.10.2002 günlü ve E:2002/655, K:2002/1806 sayılı kararıyla; davacı şirket tarafından şirket bünyesindeki paranın faiz karşılığı ortaklarına verildiği, şirketin ortaklarına borç para vermek suretiyle yapmış olduğu hizmetin finansman temini hizmeti niteliği taşımadığı, bu nedenle katma değer vergisine tabi olmadığı, aksi düşünceye dayalı inceleme raporu ve bu rapor doğrultusunda yapılmış olan cezalı tarhiyatta yasal isabet bulunmadığı gerekçesiyle, vergi ve cezayı kaldırmıştır. Davalı idarenin temyiz istemini reddeden Danıştay Dokuzuncu Dairesi karar düzeltme istemini kabul ederek 2.2.2006 günlü ve E:2005/2095, K:2006/92 sayılı kararıyla; 3065 sayılı Kanunun 1 inci ve 4 üncü maddelerinde yer alan düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, grup şirketlere borç para vermek suretiyle finansman hizmeti sağlanmasının anılan Kanun kapsamında ticari faaliyet olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla söz konusu borç verme işlemi sonucunda elde edilen faiz gelirlerinin katma değer vergisine tabi olması gereği açık olduğundan, inceleme raporuna dayanılarak davalı idare tarafından re'sen salınan katma değer vergisi ve kesilen ağır kusur ve vergi ziyayı cezalarında hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle, mahkeme kararını bozmuştur. Bozma kararına uymayan İstanbul 7.Vergi Mahkemesi 16.6.2006 günlü ve E:2006/1498, K:2006/1561 sayılı kararıyla; vergi ve cezaların kaldırılması yolundaki kararında ısrar etmiştir. İsrar kararı davalı idarece temyiz edilmiş, tarhiyatta yasaya aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti : İstemin reddi gerektiği savunulmuştur.

Danıştay Tetkik Hakimi'in Düşüncesi : Israr kararının Danıştay Dokuzuncu Dairesince verilen bozma kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca bozulması gerektiği düşünülmüştür.

Danıştay Savcısı'nın Düşüncesi : İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizden incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir. Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen mahkeme israr kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü: 1998 ve 1999 yılları işlemleri incelenen davacı şirket adına, ortaklarına borç para vererek elde ettiği faiz gelirini defterlerine kaydetmesine ve dönem kârının tespitinde dikkate almasına rağmen, söz konusu faiz geliri için katma değer vergisi hesaplamaması nedeniyle, 1998 yılının Aralık, 1999 yılının Ocak, Şubat ve Haziran dönemleri için ikmalen salınan katma değer vergisi ile kesilen ağır kusur ve vergi ziyai cezasına karşı açılan davada, vergi ve cezanın kaldırılması yolundaki vergi mahkemesi israr kararı davalı idarece temyiz edilmiştir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin 1 inci fıkrasında, Türkiye'de yapılan ve maddede sayılan işlemlerin katma değer vergisine tabi olduğu belirtildikten sonra, 1 inci bentte ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olacağı belirtilmiştir. Anılan Kanunun 2 nci ve 3 üncü maddelerinde teslim ve teslim sayılan haller, 4 üncü ve 5 inci maddelerinde de hizmet ve hizmet sayılan haller tanımlanmış; 4 üncü maddenin (1) işaretli bendinde, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerin hizmet sayılacağı düzenlemesine yer verilmiştir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun yukarıda anılan hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, ortaklara borç vererek faiz geliri elde eden ve bu gelirini yasal defterlerine kaydederek dönem kârının tespitinde dikkate alan; ancak, söz konusu geliri için katma değer vergisi hesaplayarak beyan etmeyen davacının, grup şirketlere borç

vermek suretiyle sağladığı finansman hizmeti, ticari faaliyet niteliğinde olduğundan, borç verme işlemi sonucunda elde edilen faiz gelirin katma değer vergisine tabi olması gerekmektedir. Bu durumda, vergi inceleme raporuna dayanılarak davalı idarece ikmalen tarhiyat yapılmasında hukuka aykırılık bulunmadığından, vergi mahkemesince aksi yönde verilen kararda isabet görülmemiştir. Diğer yandan, tarhiyatın vergi ziyai cezasına ilişkin kısmı yönünden vergi mahkemesince, Anayasa Mahkemesinin bu konuya ilişkin olarak vermiş olduğu iptal kararı ve Danıştay İçtihatları dikkate alınarak karar verilmesi gerekeceği tabiidir. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüyle İstanbul 7 Vergi Mahkemesinin 16.6.2006 günlü ve E:2006/1498, K:2006/1561 sayılı ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 30.3.2007 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

KARŞI OY: Temyiz başvurusu; davacı Şirketin ortaklarına borç vererek elde ettiği faiz gelirini defterlerine kaydetmesine ve dönem kârının tespitinde dikkate alınmasına rağmen söz konusu gelir için katma değer vergisi hesaplamadığından bahisle katma değer vergisi salınmasına ve ağır kusur ve vergi ziyai cezası kesilmesine ilişkin işlemi iptal eden mahkeme ısrar kararının bozulması istemine ilişkindir. Devamlı olarak yapılmaksızın, banker sayılmasına yeterli görülmüş olması karşısında; tüzel kişilerin ortaklarına veya üçüncü kişilere devamlı olarak ödünç para verme faaliyetlerinin, anılan ikinci fıkrada yazılı muamele ve hizmetlerden olup olmadığının da irdelenmesi gerekmektedir. 28'inci maddenin sözü edilen ikinci fıkrasında belirtilen muamele ve hizmetlerin ilk sırasında, bankerler tarafından yapılan banka muamele ve hizmetleri yer almıştır. Bunun sonucu olarak, ödünç para verme muamele veya hizmetinin, bir banker muamelesi veya hizmeti olduğu kuşkusuzdur. 28'inci maddenin son fıkrasında da, banker sayılacakların gerçek kişi olmaları konusunda öngörülmüş herhangi bir koşul mevcut değildir. Dolayısıyla; ödünç para verme muamele veya hizmetini devamlı olarak yapan tüzel kişinin banker sayılmasında, yasal zorunluluk vardır.

Öte yandan; Danıştay vergi dava dairelerinin süregelen içtihadına göre, aynı takvim yılı içinde birden fazla kişiye ya da birden fazla olmak üzere bir kişiye veya birbirini izleyen yıllarda bir ya da birden çok kişiye ödünç para verilmesi halleri de, devamlılık unsurunun varlığının göstergesidir. Olayda; davacı Şirketin, ortaklarına ödünç para verdiği; bu işlemleri de, vergilendirme döneminde, birden çok kez yinelediği tartışmasızdır. Durum böyle olunca; davacı Şirketin yukarıda sözü edilen 28'inci maddenin son fıkrasının, "ikinci fıkrasında" ibaresiyle başlayan, ikinci cümleciği uyarınca banker sayılması ve ödünç para verme işlemi ve hizmetlerinin banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulması gerektiğinden; hakkında yapılan katma değer vergisi tarhiyatı, 3065 sayılı Kanunun yukarıda sözü edilen 17'nci maddesinde öngörülen istisna hükmüne aykırıdır. Bu nedenle, temyiz dilekçesinde ileri sürülen hususlar, sonucu itibarıyla yerinde görülen temyize konu kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmediğinden, istemin reddi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.

YMM'LERİN 2010 YILINDA DİKKATE ALACAĞI HADLER

KONU	DAYANAĞI	HADLER
—SM ve SMM'lerin imzalayacağı beyannameler için sınır	4 ve 37 Nolu YMM Tebliği	Net Satış: 8.715.000TL Aktif Top: 4.358.000TL
- Tam tasdik sözleşmesi yapılmadan ihracatta KDV iadesi rapor yazma sınırı	37 Nolu YMM Tebliği	306.000 TL (Eski Dönemler Dâhil)
— İndirimli orana tabi mallarda tam tasdik sözleşmesi yapılmadan rapor yazma sınırı	37 Nolu YMM Tebliği	611.000 TL
-Yolcu beraberinde satışta (ihraç) YMM raporu ile alınabilecek iade sınırı	37 Nolu YMM Tebliği	80.000 TL
- KDV iadesine karşıt inceleme sınır	37 Nolu YMM Tebliği	Fatura Başına: 16.000 TL
- Stopaj İadesi	37 Nolu YMM Tebliği	100.000 TL
Yatırım İndirim Raporu Yazmada Harcama Tutarı	37 Nolu YMM Tebliği	Yatırım Harcaması Tutarı 250.000 TL'nin Üzerinde ise rapor düzenlenecek
-Kurumlar Vergisi İstisnaları	37 Nolu YMM Tebliği	159.000 TL

Tek Düzene göre ek mali tablo düzenleme alt sınırı	10 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği	Aktif Toplamı: 9.098.662 TL Net Satış Tutarı: 20.221.190 TL
İndirimli oranda alınamayacak KDV tutarı		13.000 TL