

AYIN MAKALESİ

(02.12.2011 günü Ege Palas salonunda düzenlenen TTK-TFRS konferansı açılış konuşmam)

Ünal Aydın
İZYMMO Bşk.

Değerli konuklarımız, değerli meslektaşlarımız hoş geldiniz. İZYMMO adına hepimizi sevgiyle, saygıyla selamlıyorum. Bildiğiniz gibi 660 SAYILI K.H.K. 02.11.2011 günlü RESMİ GAZETE' de yayımlanmıştır.

SPK, TÜRMÖB, BDDK, SAYIŞTAY, TİCARET BAKANLIĞI, MALİYE BAKANLIĞI arasında "denetim, denetçi, denetim kurumu" konularındaki düzenleme ve yetkilendirme kargaşasına, çok başlılığa son verilmiştir. Denetçinin gözetimi konusundaki yeterlik tartışmalarına son verilmiştir.

Muhasebe standartları belirleyip ilan etmek, denetim standartlarını belirleyip ilan etmek, denetçi ve denetim kuruluşunu yetkilendirmek ve tescil etmek, bağımsız denetim alanında gözetim – denetim – disiplin hükümlerini uygulamak, kalite güvence sistemini oluşturmak, bu konularda diğer kurum ve kuruluşların özel düzenlemelerine onay vermek Kurum'un yetkisinde olacaktır. Kurumun adı "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu" dur.

Kurum'un kimi ve nasıl denetçi olarak yetkilendireceğinin ve bu konudaki müktesep hakların ne olacağına açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Maliye Bakanlığı'nın ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının YMM tasdikine ilişkin düzenlemelerinde Kurum'un etkisinin ne olacağına açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. KHK'nin 24. maddesindeki denetçi sorumluluğunun sınırı makul, adil ve açık bir şekilde belirlenmelidir. K.H.K.'nin 25/3 maddesindeki denetçi ve denetim kuruluşlarının diğer Bakanlık ve Kurum denetim birimlerine denetletilebileceği hükmünün makul bir biçimde açıklığı kavuşturulmasında yarar vardır. Denetçi'ye verilecek disiplin cezalarında yetki meslek örgütüne değil Kurul'a bırakılmış, cezaya itirazın doğrudan Danıştay'a yapılması öngörülmüştür ki kanımca hatalı olmuştur. Dokuz kişiden oluşan Kurul'da meslek örgütümüzün bir kişiyle temsil ediliyor olmasının doğru olmadığı kanısındayım. KHK'nin yeterince tartışmaya açılmadan yayımlanmış olmasından duyulabilecek sıkıntıları en aza indirmek

için, ikincil mevzuat düzenlemelerinde meslek örgütümüzün aktif ve etkin olma gayreti göstermesi yararlı olacaktır.

TTK, UMS, UFRS konularında TÜRMOB' un tüm meslektaşlarımızı kavrayacak eğitim çalışmalarında koordinasyonu sürdüren Prof. Dr. Sn. Nejat Bozkurt ve Prof Dr. Sn. Cemal İbiş davetimizi kabul edip İstanbul'dan gelmişlerdir. Bu konulardaki sunumlarını yapmak üzere kendilerini kürsüye davet ediyor, hepiniz adına şükranlarımızı sunuyorum.

Kürsüden inmeden size bir espri aktarmak istiyorum. Bir meslektaşımız "Mesleki konularda amma da hızlı değişimler oluyor, takipte zorlanıyorum. Maya takvimine göre 21.12.2012' de kıyamet kopacakmış. Öyleyse niye zorlanıp duruyoruz bazı şeyleri değiştirmek için" demiş. Diğer bir meslektaşımız " arkadaş öteki dünyada da yapacağımız iş bu. Öğrenip gitmekte fayda var" demiş.

Sağlıklar ve mutluluklar diliyorum.

AYLIK BÜLTEN DİZİNİ

İÇİNDEKİLER

Odamızdan Haberler	4
Odamıza Gelen Yazılar	5-69
Maliye Bakanlığı Özelgeleri.....	70-74

Sayı: 105 KASIM – ARALIK

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 GÖZGÖZOĞLU
(Yazı İşleri Sorumlusu)

ODAMIZ BANKA HESAP NUMARALARI

T.İş Bankası Gündoğdu Şubesi

HESAP NUMARASI : 3424-0296179

IBAN NUMARASI : TR 080006400000134240296179

Yapı Kredi Bankası Mustafabey Şubesi

HESAP NUMARASI : 283-65248362

IBAN NUMARASI: TR 080006701000000065248362

Ziraat Bankası Alsancak Şubesi

HESAP NUMARASI: 712-6969135

IBAN NUMARASI: TR 670001000712069691355004

Hasan Zeki SÜZEN

+ YENİ TİCARET YASASI VE UFRS SEMİNERİ YAPILDI

Prof. Dr. Nejat Bozkurt ve Prof. Dr. Cemal İbiş tarafından verilen seminer Ege Palas otelinde yapıldı. Konunun mesleğimizi yakından ilgilendirilmesi bakımından ilgi oldukça fazlaydı. Katılım sayısı (175) dolayında idi. Seminere gelen üyelerimize Vergi Başmüfettişi Akın Akbulut ve arkadaşları tarafından hazırlanan "Ticari Kardan Mali Kara Geçiş" isimli kitap dağıtıldı. VUK ve UFRS kıyaslaması baz alınarak hazırlanan ve son derece yararlı, pratik, öğretici bulduğumuz bu kitabın yazımında emeği geçen arkadaşlarımıza ve kitabı bize sağlayan Türmob Genel Başkanı Nail Sanlı ve Sekreter Yücel Sayman'a teşekkürlerimizi iletiyoruz.

+ VEFAT VE BAŞSAĞLIĞI

Üyelerimizden Yahya Demirci'nin kızı, Mehmet Yaşar Akçay'ın babası, Gürsel Ilız'ın annesi, İstanbul YMM Odası Başkanı Sezai Onaral'ın babası, Hüdaverdi Duru'nun ablası vefat etmiştir.

Meslektaşlarımıza ve Üstadımıza sabır, merhumlara Allahtan rahmet diliyoruz.

Yeni yılın hepimize sağlık, huzur ve yeteri kadar kazanç getirmesini dileriz.

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA BUGÜNKÜ DEĞERİNDEN ÖLÇÜLEN VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLER

IN THE TURKEY ACCOUNTING STANDARDS, ASSETS AND LIABILITIES WHICH ARE MESAURED ON THEIR PRESENT VALUES

Öğr. Gör. Dr. Fahri AYÇİÇEK*

Öz

Türkiye Muhasebe Standartlarında birçok varlık ve yükümlülüğün ölçümünde gerçeğe uygun değer esas alınmaktadır. Gerçeğe uygun değerın tespitinin bir hiyerarşisi olmakla beraber, özellikle paranın zaman değeriyle ilgili ölçüler de standartta önemli bir yere sahiptir. TMS'nda, vadeli bir finansal işlemin değerlemesinde, değer düşüklüğüne uğramış ve piyasa fiyatı kolayca tespit edilemeyen varlıkların kullanım değerinin ve gelecekte ortaya çıkabilecek bazı finansal yükümlülüklerin hesaplanmasında bugünkü değer yöntemi kullanışlı bir yaklaşımdır. Yöntemin güvenilirliği nakit akışlarının ve iskonto oranının doğru olarak tahmin edilmesine bağlıdır. Bu çalışmanın amacı, Türkiye Muhasebe Standartlarında bugünkü değerinden ölçülen varlık ve yükümlülüklerin neler olduğunu ve kullanılacak iskonto oranlarının hangi varsayımlar altında belirlendiğini araştırmaktır.

Anahtar Sözcükler: Bugünkü Değer, Kullanım Değeri, İskonto Oranı

Abstract

In the Turkey Accounting Standards, fair value is a basic measurement tool for measuring many assets and liabilities. Although the determination of fair value has a hierarchy, especially some measures that are related with time value of money are significant in the Standards.

Present value method is useful approach for measuring financial transactions which have fixed term, and calculating "value in use" of impairment assets that can not be defined its market value easily and some liabilities which may occur in the future.

The reliability of method depends on true estimation of cash flows and discount rates.

The purpose of this study is to investigate which assets and liabilities are measured by their present values and the determination of the discount rates are going to be used under which assumptions.

Key Words: Present Value, Value in Use, Discount Rates

* Fatih Üniversitesi, İstanbul Meslek Yüksek Okulu

1. Giriş

Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan hükümlere bakıldığında, piyasa değerine yaklaşık bir değer olan gerçeğe uygun değer ölçülmesi aktif bir piyasanın varlığıyla mümkündür. Kimi finansal varlık ve borçlarda aktif bir piyasanın varlığı söz konusu olduğundan, gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde ölçülmesi mümkün iken, aktif bir piyasası olmayan kalemlerde gerçeğe uygun değer tespiti güçleşmekte, güçleştiği oranda da güvenilirliği azalmaktadır.

Aslında varlıkların değerlerinin son durumunun ölçülmesi kolay değildir. Bu sonuç, en doğru olarak tasfiye anında bütün varlıkların paraya dönüştürüldüğü ve borçların ödendiği anda elde edilebilir. (Şensoy, 2002, 10)

Bütün zorluklarına rağmen gerçeğe uygun değer tercih edilme nedeni gerçeğe uygun değer özellikle yatırımcılar açısından karar almayla daha ilgili bir yaklaşım olmasından kaynaklanmaktadır.

Gerçeğe uygun değer ölçümünün kendi içerisinde bir hiyerarşisi söz konudur. Ekim 2008'de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan kılavuz raporda yer alan değerlendirme hiyerarşisine göre gerçeğe uygun değer ölçümü için ilk önce "piyasa değeri", piyasa değeri yoksa "emsal değer", emsal değer yoksa "son işlem değeri", son işlem değerinin de olmaması durumunda da "değerleme teknikleri" kullanılır. (Mugan, 2008, 7)

2. Değer Kavramı Çerçevesinde Piyasa Değeri ve Bugünkü Değer

Bir varlığın finansal tablolarda tanınması değerinin ölçülmesine bağlıdır. (Nobes ve Parker, 2006, 329-330). Ticaret ve pazarlama anlamına gelen Latince "valere" kelimesinden türetilmiş olan `değer'i,

herhangi bir şeyin fayda ve arzu edilme derecesinin göstergesi şeklinde tanımlamak mümkündür. (Tokay ve Deran, 2008, 19)

Değer bir gerçek olmayıp, belirli bir zamanda mal ve hizmetler için, ödenecek olası fiyatın tahminidir. (Chambers, 2005, 1) Başka bir ifadeyle değer bir varlığın el değiştirmesi veya bir yükümlülüğün ödenmesi esnasında ortaya çıkan fiyattır. Dolayısıyla, zaman ve şartlar değiştikçe varlığın değeri de değişmektedir. (Tokay, Deran ve Aktaş, 2005, s. 3).

Ölçümlenmenin çok hayati bir konu olmasına karşın henüz daha bu konuda yeterli çözümler üretilememiştir. Bunun sebebi, geleneksel tarihi maliyet yaklaşımına karşın cari değer yaklaşımlarının, gerek akademik tartışma hayatına gerekse uygulamaya 1960'lardan sonra girmiş olmasına rağmen, adaptasyon sürecinin henüz daha tamamlanmış olmamasıdır. (Ziji ve Whittington, 2006, 121)

a. Piyasa Değeri

Geleneksel muhasebe çerçevesinde, bir işletmenin "net varlığı" ve "kârı", parasal olmayan varlıklara parasal değer biçme esasının ne olduğuna dayanır. İlk akla gelen ve uygulanan ise "tutuculuk" ve "ihtiyatlılık" temelinde, tarihi maliyetlerin esas alınmasıdır. (Şensoy, 2003, s.1-4)

Muhasebe literatüründe tutuculuk, gerçekleşmemiş zararların tanınması, gerçekleşmemiş kazançların tanınmamasıdır. Bu düşünceye bağlı olarak, varlığın değeri olduğundan daha düşük olarak temsil edilmektedir. (Watts, 2003, 207) Herhangi bir değişimin olmadığı, yani varlığın elden çıkarılmadığı anda, varlığın piyasa değeri maliyetinin üzerindeyse, gerçekleşmemiş bir kazanç, tersi durumunda gerçekleşmemiş bir kayıp söz konusudur. (Şensoy, 2002, 10-12)

Tarihi maliyet verilerinin zaman içerisinde varlıkların değerinde meydana gelen değişimi yansıtmaktan uzaklaşmasına rağmen, tarihi maliyetin tercih edilmesi, tutuculuk geleneğinin güvenilirliği ilgililiğe tercih etmesiyle ilgilidir. (Barlev ve Haddad, 2003, 386-387)

Piyasa değeri yaklaşımı ise tarihi maliyet yaklaşımının aksine güncel ekonomik değeri ortaya koymaya yöneliktir. Böylece tarihi maliyete göre zaman içerisinde varlık veya yükümlülüklerin değerlerinde oluşan artış ve azalışların finansal tablolara yansıtılması mümkün olacaktır.

Piyasa değeri, varlığın aktif bir piyasasının olmasının yanında, bu piyasada o varlıkla ilgili oluşmuş bir fiyatın varlığına bağlıdır. Böyle bir fiyat yoksa o zaman varlığın değerini tespit için bir değerlendirme yöntemine ihtiyaç vardır. (Ersoy ve Çakır, 2008, 17)

Bununla beraber tarihi maliyet bilgisi, piyasaya ilişkin olmayan fakat geçmişteki işlemlerle ilgili olarak ortaya çıkan ve işletmenin iç kaynaklarından elde edilen gerçekleşmiş fiyata dayalıyken, gerçeğe uygun değer yaklaşımı güvenilirliği azaltan bir takım piyasa tahminlerini gerektiren cari fiyat üzerine odaklanır. (Khurana ve Kim, 2003, 24)

b. Bugünkü Değer

Bugünkü değer, gelecekteki parasal bir tutarın bugünkü değerinin veya maliyetinin hesaplanması sonucu bulunan değerdir. Gelecekteki tahmini parasal tutar, arada geçen zaman ve belli bir faiz oranı üzerinden iskonto edilmekte ve bugünkü değere ulaşılmaktadır. Bugünkü değer yaklaşımı piyasa değeri tespit edilemeyen varlık ve yükümlülüklerin değerlerinin belirlenmesinde bir ölçü olarak kullanılmaktadır.

Standartta bugünkü değer "geleneksel yöntem" ve "beklenen nakit akışları yöntemi" olmak üzere iki yöntem üzerinden hesaplanmaktadır.

Geleneksel yöntemde tek bir tahmini nakit akışı seti ve genelde "riske uygun oran" olarak tanımlanan tek bir iskonto oranını kullanılır. (TMS 36, Ek A4) Riske uygun oran, risksiz faiz oranı ve risk priminin toplamından oluşur.

Risksiz faiz oranı, risksiz olarak öngörülen bir varlığın beklenen getirisidir. Bir varlığın risksiz bir yatırım olabilmesi beklenen getiri ile gerçekleşen getirinin bir birine eşit olmasıyla mümkündür. Beklenen getiri ile gerçekleşen getiri arasında fark oluşması durumunda risksiz faiz oranına risk primi eklenerek beklenen getiriye ulaşılmaktadır. (Perek, 2008, 84)

Beklenen nakit akışı yönteminde ise gerçekleşmesi en muhtemel tek bir nakit akışı yerine, muhtemel nakit akışlarıyla ilgili tüm beklentiler kullanılır. Yöntemde, tüm olası sonuçlara ilişkin olasılıklar dikkate alınarak nakit akışları tahmin edilir. (TMS 36, Ek A4)

i. Bugünkü Değer Yaklaşımı Olarak Kullanım Değeri

TFRS'lerde değeri düşen varlıkların değerlerinin ölçümünde güvenilir bir piyasa değerine ulaşamadığı zamanlarda değeri düşen varlıklar geri

kazanılabilir tutarlarıyla ölçülmektedirler. Geri kazanılabilir tutar "satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer" veya "kullanım değeri"nden büyük olanı olarak kabul edilmektedir. Gelir yaklaşımı olarak bilinen kullanım değeri standartta "varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeri" olarak tanımlanmıştır. Kullanım değerinin ölçümünde öncelikle varlığın gelecekte oluşturacağı net nakit akışları tahmin edilmekte ve net nakit akışları belli bir oran üzerinden iskonto edilerek varlığın bugünkü değerine ulaşılmaktadır.

Standartlarda iskonto oranının hangi oran olacağı konusunda bir kesinlik bulunmamaktadır. Bununla beraber bu oranın nasıl tespit edilmesi gerektiğine ilişkin esaslardan bahsedilmiştir. Temel olarak iskonto oranının öncelikle piyasadaki elde edilmesi gerektiği, iskonto oranının piyasadaki elde edilemediği durumlarda onun yerine başka oranlarında iskonto oranı olarak kullanılabileceği belirtilmiştir.

Buna göre piyasadaki elde edilecek iskonto oranı; "paranın zaman değeri"ni ve "gelecekteki nakit akış tahminlerinde dikkate alınmamış olan, varlığa özgü risklere ilişkin cari piyasa değerlendirmesini yansıtan" bir oran olmalıdır. (TMS 36, paragraf 55).

TMS 36, paragraf 59'da bu oranın nasıl elde dilleceğiyle ilgili olarak iki husus ifade edilmiştir. Bunlardan ilki iskonto oranının benzeri varlıklar için cari piyasa işlemlerindeki zımni bir oran üzerinden hesaplanabileceğidir. Bununla birlikte hizmet potansiyeli ve riskleri açısından ilgili varlığa benzer bir varlığa (veya varlık portföyüne) sahip halka açık bir işletmenin ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti üzerinden de iskonto oranı tahmin edilebilir.

O halde bugünkü değeri hesaplanacak bir varlık için yapılması gereken ilk işlem, varlığa benzer bir başka varlığın piyasada mevcut olup olmadığına bakılmasıdır.

İlgili varlığa benzer bir varlığın piyasada mevcut olmaması yani iskonto oranının piyasadaki elde edilememesi durumunda, iskonto oranı olarak risk uyumlu faiz oranı hesaplanmalıdır. Böylece TMS 36, paragraf 55'te ifade edildiği gibi iskonto oranının, paranın zaman değerini ve varlığa özgü risklere ilişkin cari piyasa değerlendirmesini yansıtan oran olması mümkün olacaktır.

Paranın zaman değeri, TMS 36 EkA 1 (c) maddesinde ifade edildiği gibi mevcut piyasa riski hariç tutulmuş(risksiz) faiz oranıdır. Paranın zaman değeri, varlığın kendine özgü riskler eklenerek "risk uyumlu faiz oranı" hesaplanabilir. Uygulamada çoğunlukla devlet tahvillerinin nominal getiri oranı risksiz faiz oranı olarak değeriendirilir. (Perek, 2008, 86, TMS 39, UR 82) Ayrıca Perek'e göre Türkiye'de devlet tahvillerinin yıllık getiri oranlarıyla, aktif büyüklüğü açısından 10 büyük bankanın yıllık vadeli mevduat ortalamasında risksiz faiz oranı olarak kullanılabilir. (Perek, 2007, 91)

TMS 36 Ek A6 'da risk uyumlu faiz oranının "piyasada mevcut gözlemlenebilir bir faiz oranı olan bir varlık" üzerinden de tespit edilebileceği ifade edilmektedir. Buna göre, benzer nakit akışlarına ve özelliklerine sahip(sözleşmeye bağlı olma, likidite özellikleri vb.) başka bir varlığa ait iskonto oranıda risk uyumlu faiz oranı olarak kullanılabilir. (TMS 36, Ek A6)

Varlığı özgü riskler ise TMS 36 Ek A16'da "söz konusu nakit akışlarının tutarında veya zamanlamasındaki muhtemel değışikliklere ilişkin beklentiler; varlığın doğasında mevcut belirsizliğe katlanma bedeli ve piyasa katılımcılarının, işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının fiyatlandırmasına yansıtılabileceği, bazen belirlenmeleri mümkün olmayan, diğer (likidite eksikliği gibi) etkenler" olarak sayılmıştır.

Varlığa özgü risklerin ölçülmesinin bir takım zorluklar içerdđi açıktır. Finansal açıdan risk kavramı, yatırımlardan elde edilmesi beklenen getiriden farklı bir getiri elde etme olasılığını (Topak, 2010, 101) içerdđiğinden, varlığın nakit üreten birim olması durumunda, işletmeye ilişkin kârlılık oranları veya sermaye maliyeti gibi oranların varlıktan beklenen net nakit akışlarıyla mukayesesi varlığa özgü risklerin ölçülmesini sağlayabilir.

Piyasaya ilişkin verilerin elde edilememesi durumunda iskonto oranının tespitinde işletme içi kaynaklar kullanılabilir. İşletme sermayesinin ağırlıklı ortalama maliyeti, işletmenin marjinal borçlanma oranı ve diğer piyasa borçlanma oranları kullanılabilir oranlardır. (TMS 36, Ek A 17) Ayrıca bu oranların Ülke riski, döviz riski ve fiyat riski gibi de riskleri göz önünde bulundurması gerekmektedir. (TMS 36, Ek A 18)

3. Türkiye Muhasebe Standartlarında(TMS) Bugünkü Değerinden Ölçülen Varlık ve Yükümlükler ve Kullanılan İskonto Oranları

a. İtfa Edilmiş Maliyeti Üzerinden Ölçülen Finansal Varlıklar ve Borçlar

İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıklar; alınan çekler ve verilen çekler, vadeli banka mevduatları, aktif bir piyasada kote edilen tahvil ve benzeri sabit getirili varlıklar, ticari alacaklar gibi varlıklardan oluşurken, itfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal borçlar; banka kredileri, ticari borçlar, çıkarılan sabit vadeli borçlanma araçları gibi yükümlülüklerden oluşur.

İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıklar, etkin faiz oranının kullanıldığı etkin faiz yöntemiyle ölçülür. Etkin faiz yöntemi standartta "finansal varlık veya borcun (veya bir finansal varlık veya borç grubunun) itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve ilgili faiz gelir veya giderlerinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemi, etkin faiz oranını ise; "finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi süresince yapılacak, gelecekteki tahmini nakit ödeme ve tahsilatlarını tam olarak ilgili finansal varlık veya borcun net defter değerine indirgeyen oran" biçiminde tanımlamıştır. (TMS 39, tanımlar).

Etkin faiz oranı $(1 + re) = [1 + r/n]^n$ biçiminde formüle edilebilir, formülde etkin faiz oranını, re , nominal faiz oranını, r , yıl içindeki dönem sayısını, n , temsil etmektedir. Dönem sayısının 4(üç'er aylık) ve nominal faiz oranının yıllık % 8 olduğu durumda etkin faiz oranı: $(1 + re) = [1 + 0.08/4]^4$: %

8,243216 olarak elde edilir. (Kolb ve Rodriguez, 1996, 81) Etkin faiz oranı şu şekilde de hesaplanabilir: Birinci çeyrekte faiz oranı 0.02 (% 8/4)'dir. Sonraki dönemlerde etkin faiz oranı ikinci çeyrekte $0,0204[0.02+(0.02 \times 0.02)]$; üçüncü çeyrekte $0.020808[0.0204 + (0.0204 \times 0.02)]$ ve dördüncü çeyrekte $0.02122416[0.020808 + (0.020808 \times 0.02)]$ olarak hesaplanır. 1 yıllık etkin faiz dört dönemin toplam faiz oranları toplamı olarak 0.08243216 (% 8,243216)'tır. (David, Britton ve Jorissen, 2005, 591-592)

Etkin faizin kullanılarak bugünkü değeri hesaplanan bir parasal tutar için ise bugünkü değer aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$\text{Bugünkü değer(BD): Gelecekteki Değer(GD) x [1/(1+r)^n]}$$

O halde itfa edilmiş maliyetinden ölçülecek bir varlık veya yükümlülüğün bugünkü değeri hesaplanırken yapılacak şey, önce o varlık veya yükümlülüğün içerdiği etkin faiz oranını hesaplamak ve bu etkin faizi kullanarak varlığı iskonto etmektir.

TMS 18 Hasılat standardı da faizin finansal tablolara etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilerek yansıtılacağını ifade etmektedir. (TMS 18, paragraf 30) Bununla birlikte özellikle ticari alacaklar ve borçların gerçeğe uygun değerinin tespitinde hasılat standardında ifade edildiği gibi, bir satış anlaşmasının sonucu olarak nakit veya nakit benzeri ödemelerin ertelenmesi, satış işleminin bir finansman işlemi niteliği taşıması durumunda, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı kullanılarak iskonto edilmesiyle belirlenmelidir. Burada kullanılacak olan emsal faiz oranı; benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin, benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı olabileceği gibi finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı da olabilir. (TMS 18, paragraf 11)

Vergi Usul Kanununda yer alan ve senetli borçlar ve alacaklar için uygulanan tasarruf değeri ölçüsü bugünkü değer ölçüsüdür. Bununla birlikte VUK' nda tasarruf değerinin hesaplanması için etkin faiz yöntemi kullanılmadığından senetli alacaklar ve borçların vadedeki değerlerin dönem sonundaki değerlerine indirgenmesinden dolayı ortaya çıkan faiz geliri veya finansman giderlerinin tutarı itfa edilmiş maliyet yöntemiyle elde edilen tutarlardan farklı olmaktadır.

b. Kullanım Değeri Üzerinden Ölçülen Değeri Düşen Varlıklar

Standartlarda kullanım değeri ölçülecek varlıklar aşağıdaki gibidir:

i. Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıkların ölçümünde TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında temel yöntem olarak maliyet modeli yöntemi önerilmiştir. Bununla beraber işletmeler yeniden değerlendirme modelini de kullanabilmektedirler.

Maddi duran varlıkların ölçümünde yeniden değerlendirme modelinin kullanılması durumunda değeri düşen maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerine ilişkin yeterli bilgi mevcut değil ise, işletmenin gelir yaklaşımı kullanarak gerçeğe uygun değeri tahmin etmesi mümkün olabilmektedir. (TMS 16, paragraf 33)

Standarda göre işletme dışı ve işletme içi bilgi kaynaklarına bakarak değer düşüklüğüne ilişkin bazı belirtilerin olması durumunda geri kazanılabilir tutarın hesaplanması gerekir. Varlığın piyasa fiyatının çok fazla azalması, işletmeye olumsuz etkisi olacak değişikliklerin gerçekleşmesi veya gerçekleşmesinin beklenmesi, kullanılacak iskonto oranının varlığın geri kazanılabilir tutarını büyük ölçüde azaltmasının muhtemel olması, varlıklarının piyasa değerlerinin defter değerlerinden daha düşük olması biçiminde işletme dışı bilgi kaynakları ile varlığın fiziksel hasara uğraması, kullanım yöntemini etkileyecek önemli olumsuz değişiklikler, ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıtlar gibi işletme içi bilgi kaynakları değer düşüklüğü testi için gerekli verileri sağlamaktadır. (TMS 16, Paragraf 12-14).

Standarda göre gelecekteki nakit akış tahminlerinin doğru olarak tahmin edebildiğini kanıtlanması durumunda 5 yıldan fazla, aksi durumda ise en fazla 5 yıllık bir döneme ilişkin en güncel bütçe tahminlerinin esas alınması gerekmektedir. (TMS 36, paragraf 35)

Örneğin (Ayçiçek, 2011, 127-129) Z işletmesinde T ve K makinelerinden oluşan ve tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonraki net satış fiyatları toplamını 90.000 TL olan nakit üreten bir üretim hattındaki makinelerin defter değerleri aşağıdaki gibidir:

Makineler	Net Defter Değerleri
T	60.000 TL
K	40.000 TL
Toplam	100.000 TL

Nakit üreten birimle ilgili 5 yıllık bütçe öngörülerini sonucu tahmini nakit akışları ve vergi öncesi kâr tutarları aşağıda gibi hesaplanmıştır.

Yıllar	2012	2013	2014	2015	2016
Satış Tutarı	100.000	95.000	92.000	88.000	85.000
Satışların Maliyeti (TL)	70.000	69.000	67.000	68.000	65.000
Brüt Satış Kârı	30.000	26.000	25.000	20.000	20.000
Faaliyet Giderleri (-)	1.000	1.200	1.100	900	850
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar	700	750	850	500	650
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar	140	130	125	140	120
Vergi Öncesi Kâr(TL)	29.560	25.420	24.625	19.560	19.680

İskonto oranının % 8 ve nakit üreten birimin hurda değerinin sıfır olduğu varsamı altında, nakit üreten birimin kullanım değeri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

$$29.560 + 25.420 / (1 + 0.08)^2 + 24.625 / (1 + 0.08)^3 + 19.560 / (1 + 0.08)^4 + 19.680 / (1 + 0.08)^5 = 29.560 + 21.793 + 19.548 + 14.377 + 13.394 = 98.672 \text{ TL}$$

Nakit yaratan birimin kullanım değeri (98.672 TL), satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerden (90.000 TL) büyük olduğundan kullanım değeri geri kazanılabilir tutardır. 1.328 TL (100.000 TL - 98.672 TL) tutarındaki değer düşüklüğü nakit yaratan varlık grubuna defter değerleri ile orantılı olarak dağıtılır. (TMS 36, paragraf 104)

Makineler	Net Defter Değerleri
T	59.203 TL (60.000 TL - 797)
K	39.469 TL (40.000 TL - 531 TL)
Toplam	98.672 TL

Vergi Usul Kanunu'nun 269-271. Maddelerine bakıldığında açık bir hüküm bulunmamasına rağmen maddi duran varlıkların maliyet bedelleriyle değerlendirildiği söylenebilir. Standartta ifade edildiği biçimiyle kullanım değerinin hesaplanması gibi bir yöntem bulunmamakla beraber VUK'nun 317. Maddesinde yer bulan "Fevkalede amortisman" yöntemi maddi duran varlıkların değerlerinde oluşan azalmanın amortisman yoluyla muhasebeleştirilmesine imkân tanımaktadır. Fevkaledede amortisman yönteminin uygulanması ancak fevkaledede şartların ortaya çıkması durumunda mümkün olabilmektedir. Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde veya yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek veya cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kaldığından değerini tamamen veya kısmen kaybeden amortisman tabi menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalede ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanabilmektedir.(Ayçiçek, 2011, 126)

ii. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfa edilemeyeceği (TMS 38, paragraf 107) ve ilgili maddi olmayan duran varlığın geri kazanılabilir tutarını defter değeri ile yıllık olarak ve değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin bir belirti olduğunda karşılaştırmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test edileceği (TMS 38, paragraf 108) belirtilmektedir.

Standarda göre nakit yaratan bir birime (şerefiyeye veya bir şirket varlığının dağıtılabileceği en küçük nakit yaratan birimler grubuna) ilişkin değer düşüklüğü zararının, varlıklarının defter değerini azaltmak biçiminde ve öncelikle, nakit yaratan birime (birim grubuna) dağıtılmış olan şerefiyenin defter değerini azaltacak şekilde; ve sonrasında, ilgili birimin (birim grubunun) diğer varlıklarına birimdeki (birim grubundaki) her bir varlığın defter değeri oranında dağıtılarak raporlanmalıdır. (TMS 38, paragraf 104)

Örneğin, L işletmesinin mali tablosunda 15.000 TL tutarında şerefiye 82 raporlanmış olup 15.07.2011 tarihinde maddi olmayan duran varlık kalemlerinde değer düşüklüğü olabileceğine ilişkin belirtiler bulunduğundan işletme, şerefiyesini değer düşüklüğü testine tabi tutmuştur. İşletmenin nakit üreten tek bir birimi vardır ve ilgili varlıkların defter değerleri aşağıdaki gibidir:

Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Net Defter Değerleri
F	60.000 TL
S	40.000 TL
Şerefiye	15.000 TL
Toplam	115.000 TL

Maddi olmayan duran varlıkların kullanım değeri 90.000 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutar geri kazanılabilir tutardır. Buna göre 10.000 TL tutarındaki değer düşüklüğü varlıkların defter değerleriyle oransal olarak Şerefiyeden karşılanacaktır.

Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Net Defter Değerleri
F	54.000 TL (60.000 TL-6.000 TL)
S	46.000 TL (40.000 TL - 4.000 TL)
Şerefiye	5.000 TL
Toplam	105.000 TL

VUK'nun 282. Maddesi şerefiyenin (peştemallık) mukayyet değeriyle değerlendirilmesini ifade etmektedir. 326. Madde ise şerefiyenin eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa edileceği biçimindedir.

iii. Araştırma ve Değerlendirme Varlıkları

Araştırma ve değerlendirme varlıkları maliyet bedeli ile ölçülür. (TFRS 6, paragraf 8) İlk muhasebeleştirilmeden sonra, araştırma ve değerlendirme varlıklarına maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli uygulanır. (TFRS 6, paragraf 12)

TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi standardında değer düşüklüğüne uğramış bir araştırma ve değerlendirme varlığının ölçümünde TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının 20'nci paragraf hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.(TFRS 6, paragraf 19) TMS 36'nın 20'nci paragrafı, araştırma ve değerlendirme varlıklarının yeniden ölçümünde yeniden değerlendirme modeli uygulanması halinde ve satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri belirlemenin mümkün olmayacağı durumda değer düşüklüğüne uğramış bir araştırma ve

değerlendirme varlığının belirlenmesinde, varlığın kullanım değerinin, geri kazanılabilir tutar olarak kullanabileceği ifade edilmiştir.

Standart kullanım değerinin tespitinde kullanılacak iskonto oranının hangi varsayımlar altında tespit edileceğine ilişkin bir açıklama yapmamış olsa da TMS 36, paragraf 56'da yer alan kullanım değerine ilişkin açıklamaların değeri düşen araştırma ve değerlendirme varlıklarının ölçümünde de geçerli olduğu söylenebilir.(TMS 36, Paragraf 56)

Örneğin, işletmenin 100.000 TL ödeyerek elde etmiş olduğu sondaj hakkı sonucu yaptığı araştırma ve değerlendirme faaliyetleri sonucu araştırma ve değerlendirme varlığının defter değerinin tam olarak geri kazanılmasının mümkün olmadığını gösteren yeterli bilgi mevcut olduğundan varlığın kullanım değerinin hesaplanması kararlaştırılmıştır. Kullanım değeri 55.000 TL olarak hesaplanmış ise 45.000 TL tutarındaki değer düşüklüğü gider olarak raporlanacaktır.

VUK'nun 316. Maddesine göre madenler işletilmeleriyle ilgili imtiyaz bedelleri ile muhasebeleştirilirler. Madenlerin amortismanı sahip olduğu cevherin azalması ölçüsünde belirlenir. Cevherin azalması ölçüsünde maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek oranlar üzerinden yok edilir.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Yatırım amaçlı gayrimenkul, kira geliri veya değer artış kazancı yada her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkullerdir.(TMS 40, tanımlar) Yatırım amaçlı gayrimenkul başlangıçta maliyeti ile ölçülür. İşlem maliyetleri de başlangıç ölçümüne dahil edilir. (TMS 40, paragraf 20)

Standart yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesinde gerçeğe uygun değer yönteminin veya maliyet yönteminin uygulanabileceğini belirtmiştir.(TMS 40, paragraf 30) Yatırım amaçlı gayrimenkul için gerçeğe uygun değer aktif bir piyasadan elde edilen değer olmaktadır. Bununla birlikte gerçeğe uygun değer tespitinde aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda işletme, farklılıkları yansıtacak düzeyde fiyatların düzeltildiği aktif bir piyasada oluşan veya daha az aktif bir piyasada oluşan fiyatları gerçeğe uygun olarak kabul etmektedir. Varlığa ilişkin piyasa fiyatına ulaşılamadığı takdirde kullanım değerinin (güvenilir bir biçimde ölçülebildiği durumda) gerçeğe uygun değer tespitinde kullanılması mümkündür. Gelecekte oluşacak tahmini nakit akışlarının iskontosunda kullanılacak

oran ise ilgili nakit akışlarında miktar ve zamanlama olarak meydana gelebilecek belirsizlikleri güncel piyasa değerlendirmelerine yansıtan iskonto oranlarıdır. (TMS 40, paragraf 46)

Örneğin, işletme; elinde bulundurduğu ve maliyet bedeli 100.000 TL olan bina ile ilgili aktif bir piyasa veya daha az aktif bir piyasa bulunmamasından ötürü yatırım amaçlı benzer özellik ve koşullardaki gayrimenkullere ödenen cari kiralara dayanarak gelecekteki tahmini nakit akışlarının bugünkü değerini 106.000 TL olarak hesapladığı durumda 6.000 TL tutarındaki değer artışı kâr olarak raporlanacaktır.

Vergi Usul Kanununda yatırım amaçlı gayrimenkuller maddi duran varlıklar gibi değerlendirilmektedir.

c. Karşılıklar

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardında karşılık, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülük olarak tarif edilmiştir.(TMS 37, tanımlar) Standarda göre karşılık tutarlarının ölçümünde paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda yükümlülük olarak ayrılacak olan karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği tahmin edilen giderlerin bugünkü değeridir. (TMS 37, paragraf 45) Ayrıca standart bilanço tarihinden hemen sonra ortaya çıkacak nakit çıkışlarıyla daha sonra ortaya çıkacak aynı tutarda nakit çıkışları arasındaki sürenin etkisinin önemli olduğu durumlarda karşılıkların iskonto edileceğini(TMS 37, paragraf 46) ve kullanılacak iskonto oranının paranın zaman değerine ilişkin mevcut piyasa değerlendirmelerini ve borca özgü riskleri yansıtan vergi öncesi oran olacağını belirtmiştir. (TMS 37, paragraf 47).

Örneğin, (Gökçen, Akgül ve Çakıcı, 2006, 334-335) Rekabet Kurumu işletmenin 3.000 TL para cezası verdiğini açıklamıştır. İşletme Danıştay'a temyiz için başvuracaktır. Temyiz sonrası mahkemenin nihai kararının üç yıl sonra çıkması beklenmektedir. Bu sebeple işletme 3.000 TL tutarındaki para cezasının bugünkü değerini % 10 iskonto oranı üzerinden hesapladığı 2.254 TL'yi $[3.000/(1+0.10)]$ karşılık olarak ayıracaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 288. Maddesinde karşılık 'hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadiyle hesaben ayrılan meblağlar olarak tanımlanmıştır. Türk muhasebe iteratüründe karşılıklar muhtemel zararlara karşı bir aktif düzenleyici hesap biçiminde veya gider karşılığı olarak ayrılmaktadır.

d. Çalışanlara Sağlanan Faydalar

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardının kapsamı; çalışanlara sağlanan faydaları kısa vadeli parasal faydalar, parasal olmayan faydalar, çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar ve işten çıkarma tazminatları oluşturmaktadır. (TMS 19, kapsam)

İfade edilen faydaların fonlanması, oluşturulan "tanımlanmış katkı" ve "tanımlanmış fayda" planları adlı fonlarla mümkün olmaktadır. Tanımlanmış katkı planları bir işletmenin ayrı bir işletmeye (fona) sabit bir katkı payı ödediği ve söz konusu fonun çalışanlara sağlanan faydaların tamamını ödemeye yeterli varlığının bulunmaması durumunda yükümlülüğün bu fon tarafından karşılanacağı, hizmet dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarıdır. Tanımlanmış fayda planları ise tanımlanmış katkı planları dışında kalan, hizmet dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarıdır. (TMS 19, tanımlar)

Standart tanımlanmış fayda planları ile ilgili yükümlülük ve giderlerin ölçülmesinin bir takım aktüeryal varsayımlar yapılmasını gerektirdiğini ve bu tür fayda planlarının, çalışanların ilgili hizmetleri yerine getirmelerinden uzunca bir süre sonra gerçekleştirilebilmelerinin mümkün olması nedeniyle, bunlara ilişkin yükümlülüklerin iskonto edilmek suretiyle ölçüldüğünü belirtmektedir. (TMS 19, paragraf 48)

Ayrıca standart işten ayrılma sonrasında emekli maaşı, diğer emeklilik faydaları gibi yükümlülüklerini iskonto etmek için kullanılan oranların, raporlama döneminin sonunda yüksek kaliteli kurumsal senetlere ilişkin piyasa getirilerine bakılarak belirleneceğini ifade etmektedir. Bu tür senetlerle ilgili olarak derin bir piyasanın bulunmadığı durumlarda, devlet tahvillerinin piyasa getirileride iskonto oranı olarak kullanılabilir. (TMS 19, paragraf 78). Standart burada kullanılacak iskonto oranının paranın aktüeryal veya yatırım riskini değil, zaman değerini yansıtması gerektiğini belirtmektedir. (TMS 19, paragraf 79).

Standart derin bir piyasanın olmadığı durumlarda cari piyasadaki daha kısa vadeli ödemeleri iskonto etmeye uygun oranların daha uzun vadeler için gereken iskonto oranları tahmin edilmesi biçiminde kullanılabileceğini ifade etmektedir. (TMS 19, paragraf 81)

Örneğin,(Pamukçu ve Pamukçu, 2011, 7) kıdem tazminatı tavanının 2.731,85 TL olduğu durumda T çalışanının işletmede aldığı aylık brüt ücret 3.200 TL'dir. 10 yıllık çalışma süresine karşın emekliliğine 2.640 gün

vardır. Tahmini enflasyon oranının % 6, tahmini faiz oranının % 10 olması durumunda ayrılacak karşılık tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Kıdem Tazminatı Karşılığı = Brüt Kıdem Tazminatı x (1+ Enflasyon Oranı/ 1 + Faiz Oranı)

Emekliliğe Kalan Gün Sayısı/365

$$= 2.731,85 \text{ TL} \times (1+0.06/1+0.10) \frac{2.640}{360} = 2.082 \text{ TL}$$

VUK'nda ayrılan tazminat tutarlarının kanunen gider olarak kabul edilebilmesi tazminat tutarının fiilen ödenmesine bağlıdır.

Sonuç

Türkiye Muhasebe Standartlarında kimi varlık ve yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri bugünkü değer ölçüsüne dayanılarak hesaplanmaktadır.

Vade içeren sabit getirili finansal varlıklar veya borçlar iskonto edilmiş bugünkü değerleri üzerinden raporlanmaktadır. Bugünkü değer hesaplanmasında kullanılan iskonto oranı etkin faiz oranıdır.

Değer düşüklüğüne uğramış olmakla beraber piyasa fiyatına ulaşılamayan varlıkların değerinin ölçülmesinde de bugünkü değer ölçüsü olarak "kullanım değeri" ölçüsü başvurulan bir araçtır. Bu tür varlıkların değeri, kullanım değerinin hesaplanmasıyla belli edilmekte olup kullanım değerinin tespitinde kullanılan tahmini nakit akışlarını bugünkü değere indirgeyecek iskonto oranı, paranın zaman değerini ve varlığa özgü riskleri esas alan, yatırımcı beklentisine uygun getiri oranı veya benzer varlıklara sahip işletmelerin sermaye maliyetini yansıtan bir oran olmak durumundadır. Kullanılacak iskonto oranının tespitinde ilk olarak piyasada benzer varlıklar aranmalı ve bu varlıklara ilişkin iskonto oranları kullanılmalıdır. Benzer varlıkların bulunamaması durumunda, nakit akışları benzer varlıklara ilişkin iskonto oranında kullanılabilir oranlar olmaktadır. Bu oranın piyasadaki elde edilememesi durumunda riske uyumlu faiz oranının işletme içi kaynaklar kullanılarak hesaplanması gerekmektedir.

Standartlarda bugünkü değerlerinden ölçülen bir diğer unsur gelecekte muhtemel nakit çıkışları için ayrılan karşılık tutarlarıdır. Bu muhtemel nakit çıkışlarını bugünkü değerlerine indirgiyen oranlar için de paranın zaman değerinin ve yükümlülüğe ilişkin risklerin göz önüne alındığı anlaşılmaktadır. Bununla birlikte çalışanlar için "tanımlanmış fayda planı" ve "işten çıkarma tazminatları" olarak ayrılan karşılıkların

iskontosunda paranın zaman değerinin esas alınmasının yanında "yüksek kaliteli kurumsal senetlere ilişkin piyasa getirileri" veya derin bir piyasanın yokluğunda "devlet tahvillerinin piyasa getirileri"nin iskonto oranı olarak kullanılabileceği belirtilmiştir.

(İstanbul SMMM Odası Mali Çözüm Dergisinin Mayıs-Haziran/2011 tarihli sayısından alınmıştır.)

Damga Vergisi Yönünden Sözleşmelerde Belli Para Kavramı

Mehmet BİNGÖL
Eski Hesap Uzmanı

Özet

Sözleşmeler Damga Vergisi 'ne tabidir. Damga Vergisi nispi veya maktu olarak alınır. Eğer sözleşmede sözleşmenin konusu belli bir para veya paralardan oluşuyorsa burada nispi esasta vergileme yapılır.

Nispi esasta yapılacak vergilemenin sözleşmenin konusu olan bedel ya da bedeller üzerinden yapılması gerekir. Damga Vergisi 'nin hesabında, sözleşmenin düzenlendiği tarih itibariyle kesinlik arz eden sözleşmenin konusunu teşkil eden bedel esas alınır. Başka deyişle her iki tarafın da mutabık olduğu ve aynı zamanda tarafları bağlayıcı niteliği olan bedel üzerinden vergi alınır.

Sözleşmede yer almakla beraber sözleşmenin konusunu teşkil etmeyen tutarlar üzerinden vergileme yapılması Damga Vergisi Kanunu 'na uygun olmaz. Çünkü, Kanundaki "belli para " kavramının sözleşmenin konusuna ilişkin meblağ olduğu şüphesizdir.

Anahtar Kelimeler: Sözleşme, belli para, sözleşmenin konusu, karşılıklı edimler, tarafları bağlayıcı nitelik.

I. Giriş:

Bilindiği üzere sözleşmeler Damga Vergisi'ne tabidir. Damga Vergisi nispi veya maktu olarak alınır. Eğer sözleşmenin konusu belli bir para veya paralardan oluşuyorsa burada nispi esasta vergileme yapılır.

Bu yazımızda, Damga Vergisi uygulamasında sözleşmelerde yer alan çeşitli tutarlardan hangisinin Damga Vergisi matrahı olarak alınması gerektiği konusu üzerinde değerlendirme yapılacaktır.

II.Yasal Durum:

Damga Vergisi, ticari ve medeni işlemler dolayısıyla düzenlenen kağıtlar üzerinden alınan bir vergidir. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesine göre; Kanuna ekli (1) sayılı Tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisine tabidir. Kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçecek bir işaret konmak suretiyle

düzenlenen ve herhangi bir hususu belli ve ispat etmek için ibraz edilebilecek belgelerdir.

Bu madde hükmünden, düzenlenen kağıtların Damga Vergisine tabi olması için sadece yazılıp imzalanmasının yeterli olmadığı, aynı zamanda herhangi bir hususu ispat ve belli etmek için ibraz edilebilme özelliğine sahip olması gerektiği anlaşılmaktadır.(1)

(1) Damga Vergisi Kanunu, Madde 1, "Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisine tabidir. Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder."Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı takdirde vergiye tabi tutulur."

Bu nedenle, mukavelenameler için damga vergisinin konusu, taraflarca ispat veya belli etmek amacıyla sözleşme konusu edilen işlemdir. Taraflarca ispat vasıtası olmayan veya belli etme fonksiyonu taşımayan mukavelenameler için Damga Vergisi doğmayacaktır.

Damga Vergisi'nde vergiyi doğuran olay kağıtların imzalanmasıyla ortaya çıkar ve bu nedenle vergi sözleşme tarihi itibariyle hesaplanır. Buna göre Damga Vergisi, sözleşme tarihi itibariyle belli olan, karşılıklı edimler itibariyle tarafları bağlayan, bir hususu ispat ve belli eden ve gerektiğinde ilgili mercilere (mahkeme, hakem heyeti v.b.gibi) ibraz edilebilen hususlara ilişkin bedeller üzerinden ödenir. Sözleşme tarihi itibariyle kesinlik arz etmeyen ve tarafları bağlayıcı olmayan hususlar sözleşmede yer alsalar bile Damga Vergisi'ne konu olmazlar.

Kanundaki 6'ncı maddeye göre bir kağıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların herbirinden ayrı ayrı vergi alınır. Bir kağıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde Damga Vergisi, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınır. **Görüldüğü üzere, damga vergisinin amacı, mukavelenamede yer alan akiti yani sözleşme konusu olan ve üzerinde taraflarca uzlaşılan ve karşılıklı olarak tarafları bağlayan işlemi vergilendirmektir.**

Kanun'un 10. Maddesine göre; "Damga Vergisi nispi veya maktu olarak alınır. Nispi vergide, kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kağıtlarda yazılı belli para, maktu vergide kağıtların mahiyetleri esastır. **Belli para terimi**, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade eder."

Damga Vergisi düzenlenen sözleşmelerden alınmaktadır. Buna göre sözleşmenin konusunda veya konularında belli para söz konusu ise vergi, sözleşmedeki her bir işlem üzerinde ayrı ayrı; eğer sözleşmede birbirine bağlı konular var ise bu durumda da en yüksek parayı ihtiva eden işlem üzerinden alınır.

III. Damga Vergisi'nin Matrahı Sözleşmenin Konusu Olan Bedellerdir

Sözleşme, genel anlamı ile iki veya daha çok kimsenin, bir borcu doğurmak, değiştirmek veya ifade etmek üzere karşılıklı olarak anlaşmaları şeklinde tanımlanabilir. Birden fazla taraf bulunması ve bunların karşılıklı rızalarının uyuşması ana unsurlardır. Vergileme, belli parayı ihtiva eden mukavelelerde nispi esasta yapılır. Meblağ içermeyen veya herhangi bir şekilde meblağ tespitine imkan vermeyen mukaveleler ise Damga Vergisi'ne tabi değildir.(2)

Vergileme açısından:

- Sözleşmede belli para bulunup bulunmadığı,
 - Kağıdın belli para gösterilmesi mecburiyeti olan kağıtlardan olup olmadığı,
 - Belli bir meblağ olmamakla beraber, sözleşmede rakamların belli parayı hasıl edip etmediği veya belli paraya narh veya borsa fiyatları ile ulaşıp ulaşılamayacağı,
 - Atıf yapılan kağıtlarda, bunlardaki meblağ veya belli meblağı verecek rakam ve verilerin olup olmadığı
 - Sözleşmede sözleşme konusuna ilişkin bedel olmakla beraber sözleşme konusu olmayan ve tarafları bağlayıcılığı özelliği olmayan tutarlar var ise bunların değerlendirilip değerlendirilmeyeceği,
- Hususlarının gözönünde bulundurulması gerekir.

Görüldüğü üzere, sözleşmelerde yer alan çeşitli tutarlardan hangisinin Damga Vergisi matrahı olarak dikkate alınması gerektiği konusu önem kazanmaktadır.

Yukarıdaki yasal açıklamalar çerçevesinde vergiye tabi kağıtlar veya sözleşmeler, düzenlendikleri anda bir hususu ispat ve belli etmeli ve bu amaçla taraflar açısından birbirlerine karşı öne sürülebilir, ibraz edilebilir olmalıdır.

Bu itibarla; kağıdın içerdiği belli paranın, buradan hareketle de Damga Vergisi hesaplamasının sözleşme konusu bedele ilişkin hak ve yükümlülüklerin, kağıdın imzalandığı andaki tutan üzerinden yapılması gerekir. Bu miktar kağıdın imzalandığı andaki sözleşme konusu veya konularına ilişkin belli tutardır.

Kanun'un 6'ncı maddesine göre; **damga vergisinin amacı, mukavelenamede yer alan akdi yani sözleşme konusu olan ve üzerinde taraflarca uzlaşılan ve karşılıklı olarak tarafları bağlayan işlemi vergilendirmektir.** Bu nedenle, taraflarca imzalanan mukavelename ile ispat konusu yapılmak amacını taşımayan ya da belli edilmeye çalışılmadığı açık olan ya da tarafları bağlayıcı niteliği olmayan, sözleşme konusu olmayan paraların, sırf kağıtta yazılı olması sebebiyle vergilendirmesi imkânı bulunmamaktadır.

(2) Yılmaz Özbalcı, Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Sn. 348, Ankara, 2008

Örneğin, buğday alım-satımına ilişkin bir sözleşmede Türkiye'nin buğday üretim hâsılatına yer verilmesi durumunda Damga Vergisi Türkiye'nin buğday hasılatı üzerinden mi hesaplanacaktır?

Görüldüğü üzere, sözleşme konusu işlem dışında olan sözleşmedeki diğer tüm paraların vergilendirilmesi kanunun amacına açıkça aykırıdır. Çünkü, mukavelenamenin tarafları sözleşmede yazılı diğer paraları belli etme, ya da daha sonra ispat vasıtası olarak kullanmak amacını gütmemektedir. Öte yandan sözleşmenin konusu olmadığı gibi; tarafların birbirlerine karşın taahhüdü veya edimi de olmayan tutarların, Kanundaki "belli para" kavramını vergilemenin amaç ve gerekçesinden kopararak ve çok geniş yorumlanarak vergiye konu edilmesi vergi mevzuatımıza uygun değildir. Zira Kanundaki "belli para" kavramının sözleşmenin konusuna ilişkin meblağ olduğu şüphesizdir.

Ayrıca, henüz gerçekleşmemiş veya gelecekte gerçekleşebilecek işlemler sonucu ortaya çıkabilecek tutarlar mutlak bir hal değil, vukuu muhtemel bir keyfiyet olduğundan kağıda ilişkin bedelin belirlenmesinde damga vergisi matrahı olarak dikkate alınması hukuka uygun olmaz. Başka deyişle sözleşmenin düzenlendiği tarihte gerçekleşip gerçekleşmeyeceği bilinmeyen ve her iki taraf için de bağlayıcılığı olmayan tutarların damga vergisinde nazara alınmaması gerekir. Damga Vergisi'nde genel kural, vergilemede kağıdın düzenlendiği anda belli veya hesap edilebilir olan meblağ üzerinden vergileme yapılmasıdır.(3)

Bu açıklamalar ışığında Damga Vergisi, sözleşmenin düzenlendiği tarih itibariyle kesinlik arz eden **sözleşmenin konusu üzerinden**, başka deyişle her iki tarafın da mutabık olduğu ve aynı zamanda tarafları bağlayıcı niteliği olan bedel üzerinden hesaplanmalı ve ödenmelidir.

Bununla beraber özellikle performansa dayalı sözleşmelerde sözleşmenin konusu ve Damga Vergisi hesaplanması uygulama bazında zaman zaman tartışmalara sebebiyet vermektedir. Dolayısıyla konumuzu daha iyi anlatabilmek için aşağıdaki örneklere yer verilmektedir.

Örnek 1:

İki kurum aralarında bir sözleşme yaparlar. Buna göre yurt dışında kurulu A şirketi Türkiye'deki B şirketine satış bayiliği verecektir. A şirketi buna ilaveten B şirketine asgari olarak 500.000 TL, azami olarak da 1.500.000 TL mali destek tutan ödeyecektir. B şirketi de A şirketinin mallarının Türkiye pazarında satacak ve A şirketi malların Türkiye'de yaygınlaştırılması konusunda çalışacak ve sözleşmenin ekinde yer alan ciro hedeflerine ulaşılması (5 yılda toplam 10.000.000.000 Euro= 25.000.000.000 TL) için elinden gelen çabayı gösterecek, ancak bu konuda B şirketinin bir taahhüdü söz konusu olmayacaktır. Sözleşmeye göre A şirketi B şirketine ciro hedeflerinin gerçekleşme derecesini gözönüne alarak azami 1.500.000 TL teşvik ödemesi yapacaktır. Bunun için, ilk aşamada B şirketine 500.000 TL ödeme yapılacak ve bilahare gerçekleşen cirolara paralel olarak zaman içinde yapılacak ek ödemelerle birlikte bu tutar en fazla 1.500.000 TL'sına ulaşabilecektir.

Burada Damga Vergisi 500.000 TL mali teşvik tutan üzerinden hesaplanacaktır. Çünkü verginin, sözleşmenin düzenlendiği tarih itibariyle kesinlik arz eden sözleşmenin konusu üzerinden, başka deyişle her iki tarafın da mutabık olduğu ve aynı zamanda tarafları bağlayıcı niteliği haiz olan 500.000 TL mali destek tutan üzerinden hesaplanması gerekir.

Damga Vergisi'nin azami destek tutan olan 1.500.000 TL üzerinden veya herhangi bir taahhüt içermeyen ciro hedeflerine göre hesaplanması ise mevzuata uygun değildir. "Ciro hedefleri" tamamıyla B şirketinin iyi niyetle göstereceği bir gayretten, çabadan başka bir şey değildir. Bu konuda B şirketinin vermiş olduğu bir taahhüt bulunmadığı gibi, ayrıca ciroların gerçekleşmesi tüketicilerin kararına bağlı olduğundan böyle bir taahhütte bulunulması da mümkün değildir. Kaldı ki, ciro hedefleri; B şirketi açısından sözleşmede de yazıldığı üzere bir taahhüt niteliğinde değildir. Sadece bu hedeflere ulaşılması halinde sözleşme konusu mali destek tutarını arttıracak nitelikteki öngörülerdir. Sonuçta sözleşmenin konusu mali destek tutan olup, ciro hedefleri ise sözleşmenin konusu değildir.

Öte yandan ciro hedefleri üzerinden Damga Vergisi alınması, "ticari icaplarla" da bağdaşmamaktadır. Zira, 10.000.000.000 Euro'luk ciro hedefi üzerinden hesaplanacak Damga Vergisi, sözleşme gereği B şirketinin azami olarak alacağı mali teşvik tutarının oldukça üzerinde bir tutar olacaktır. Hukuki işlemlere ilişkin kağıtlara konulan Damga Vergisi'nin getiriliş gayesi ise böyle bir vergi almak değildir.

3 Yılmaz Özbacı, Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Sn. 357, Ankara, 2008

Örnek 2:

Bir bölgede bayilik verilmesi ve ayrıca 3 yılda toplam 300.000 TL iskonto uygulanması karşılığında, 3 yıl içinde toplam 30 milyon TL toplam satış yapılacağına taahhüt edildiği, taahhüdün gerçekleşmemesi halinde bayiliğin iptal edileceği ve verilen 300.000 TL iskontonun 500.000 TL olarak geri alınacağına ilişkin bir sözleşmede; taraflardan birinin edimi bayilik vermek ve iskonto uygulamak, diğerininki ise taahhüt edilen satış hacmine ulaşmaktır.

Bu sözleşmedeki en yüksek parayı ihtiva eden işlem satış taahhüdüdür. Bu durumda sözleşmedeki en yüksek bedel olan 30 milyon TL, taraflardan birinin taahhüdü niteliğini haiz olması nedeniyle Damga Vergisi'ne konu olacaktır.

Bu sözleşmede toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma olduğundan Damga Vergisi' nin, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınması gerekir. Çünkü, damga vergisinin amacı, mukavelenamede yer alan akiti yani sözleşme konusu

olan ve üzerinde taraflarca uzlaşılan ve karşılıklı olarak tarafları bağlayan işlemi vergilendirmektir.

Sözleşmede eğer satış taahhüdü olmasaydı, bu durumda sözleşmede böyle bir akit söz konusu olmadığı için Damga Vergisi'nin 500.000 TL'lık matrah üzerinden hesaplanması gerekecekti.

IV.Sonuç:

Sözleşmeler Damga Vergisi'ne tabidir. Damga Vergisi nispi veya maktu olarak alınır. Eğer sözleşmede sözleşmenin konusu belli bir para veya paralardan oluşuyorsa burada nispi esasta vergileme yapılır.

Nispi esasta yapılacak vergilemenin ise sözleşmenin konusu olan bedeller üzerinden yapılması gerekir. Sözleşmede yer almakla beraber sözleşmenin konusunu teşkil etmeyen tutarlar üzerinden vergileme yapılması Damga Vergisi Kanunu'na uygun olmaz. Çünkü, Kanundaki "belli para" kavramının sözleşmenin konusuna ilişkin meblağ olduğu şüphesizdir.

Sonuç olarak Damga Vergisi'nin, sözleşmenin düzenlendiği tarih itibariyle kesinlik arz eden sözleşmenin konusu üzerinden, başka deyişle her iki tarafın da mutabık olduğu ve aynı zamanda tarafları bağlayıcı niteliği olan bedel üzerinden hesaplanması gerekir.

(Vergi Dünyası Dergisinin Kasım/2011 sayısından alınmıştır.)

AB den denetim firmalarına yeni düzen

Avrupa Birliği tekelleşme tehlikesi yaratan denetim firmalarına karşı çeşitli önlemler almaya hazırlanıyor. Dört büyük muhasebe firmasının hizmet sunum şeklini mercek altına alan Avrupa Komisyonu bu firmalarla ilgili olarak köklü yasal düzenlemeler yapmayı planlıyor.

Dört büyük muhasebe firmasının hizmet sunum şeklini mercek altına alan Avrupa Komisyonu bu firmalarla ilgili olarak köklü yasal düzenlemeler yapmayı planlıyor. Bu düzenlemeler çerçevesinde, bu firmalardan halen yapmakta oldukları müşavirlik hizmetlerini terk etmeleri ve halen ifa etmekte oldukları denetim faaliyetlerini, rakipleri konumundaki daha ufak firmalarla paylaşıp, ortaklaşa yürütmeleri talep edilecek. Bu düzenleme 2002 yılında Enron firmasının iflas etmesi ve Arthur Andersen muhasebe firmasının dağılma durumunda kalması ile başlayan ve Sarbanes Oxley Yasasının çıkarılmasıyla devam eden ve denetim mesleğini derinden etkileyen olaylar zincirinden buyana hayata geçen en önemli gelişme olacak.

Avrupa Komisyonunca hazırlanan ve Komisyonun İç Pazar Komiseri Michel Barnier tarafından da desteklenen Yönerge taslağı, 2008 yılı finansal krizi sürecinde ciddi biçimde sarsılmış olan "finansal raporlama"ya olan güven duygusunun yeniden tesis edilmesini amaçlıyor. Komisyonun 'İç Pazar'dan sorumlu yetkilileri denetim mesleğinin, halen oluşmuş olan bir "oligopol" yapısından derin biçimde zarar gördüğü düşüncesini taşıyorlar.

Yönerge taslağına göre bilanço büyüklükleri 1 milyar Euronun üstünde olan şirketlerden, muhasebe kayıtlarının denetimini müştereken yaptırmak üzere, en azından birisi mevcut dört büyük muhasebe firmasının -Deloitte, PwC, Ernst & Young ve KPMG- dışında olmak kaydıyla, iki denetim firması ile anlaşmaları talep edilecek. Öngörülen yeni düzenleme kapsamında bir denetim firmasının bir büyük şirketin denetiminde dokuz yıldan uzun bir süre görev alması yasaklanacak. (1) Bazı büyük çok uluslu şirketlerin yüz yıldan uzun bir süredir aynı denetim firması ile çalıştığını belirten Komiser Barnier bu 'zorunlu rotasyon'un firmalar arası rekabeti artıracakı düşüncesini taşıyor.

Denetim dışı faaliyetler AB komisyonu tarafından 'çıkarcı çatışması kaynağı' olarak tanımlanıyor ve taslak 'önemli bir büyüklüğe sahip denetim firmalarının kendi yasal denetim faaliyetleri ile ilişkisi olmayan, örneğin istişare ve müşavirlik -consultancy and advisory- hizmetlerinde bulunmalarına izin verilmemesini' öngörüyor.(2) Bu yasaklama, eğer üye ülkelerin ve Avrupa Parlamentosunun onayını alabilirse, dört büyük muhasebe firmasının çalışmalarını temelden sarsacak bir yeni düzenleme niteliği taşıyor. Komisyonun iç pazardan sorumlu yetkilileri büyük firmaların birbiriyle çatışan ticari çıkarlarının, bu meslek sahasına olan güvenin sarsılmasına, firmalar arası rekabetin zayıflamasına ve muhasebe mesleği üzerinde kuşku oluşmasına yol açtığı kanaatini taşıyorlar.

Bazı ilgililer ve meslek mensupları (Deloitte) (3) taslakta yer alan ve şirket denetimlerinin iki denetim firması tarafından birlikte, müştereken yapılmasını öngören düzenlemenin denetim kalitesini düşüreceği, denetim maliyetlerini artıracığı ve bir sorunla karşılaşıldığında ortaklaşa çalışan bu firmalardan her birinin sorumluluğu öteki firma üzerine atmaya çalışacağı şeklinde eleştiride bulunmaktadırlar. Bu eleştirilere karşılık, Fransa'da uzun bir süredir uygulanmakta olan ortaklaşa denetim faaliyetinin denetim faaliyeti maliyetlerini sadece yüzde 10 düzeyinde artırdığı, bu artışın yükselen denetim kalitesi dikkate alınırsa fazla olmadığı, diğer taraftan sorumluluk atma sorununun da, getirilecek müşterek ve müteselsil sorumluluk düzenlemesiyle kolaylıkla giderilebileceği savları ileri sürülüyor.

Halen dört büyük muhasebe firmasının gelirlerinin çok büyük bir kısmı bu firmaların denetim faaliyeti dışında yürütmekte oldukları danışmanlık, müşavirlik hizmetlerinden gelmektedir. Örneğin Deloitte firması 2009 yılında danışmanlık ve vergi müşavirliği hizmetlerinden 1.4 milyar İngiliz Poundu gelir elde etmişken, denetim hizmeti verdiği müşterilerinden sağladığı gelir sadece 200 milyon Pound olmuştur. Dolayısı ile Taslağın öngördüğü yasaklamanın tadil edilmeden kesinleşmesi bu dört firma için çok ağır finansal sorunlar getirebilir. ABD'nde Sarbanes Oxley Yasasının gerekli kıldığı ve halen bazı Avrupa ülkelerinde olduğu gibi denetim dışı bu hizmetleri yürütmek üzere ana şirketin dışında ayrı şirket oluşturulmasının talep edilmesi daha mantıklı olabilir. Ancak bu durumda denetim firmalarının bu yüksek getirili alanı devretmeleri halinde vasıflı personel temininde güçlüklerle karşılaşmaları riski ortaya çıkabilir. Bu alanda dikkate alınması gereken bir diğer mesleki uygulama ise halen bu dört büyük muhasebe firmasının denetim hizmeti haricindeki hizmetlerini yürüten şubelerinin danışmanlık hizmeti vermekte olmalarıdır. Ancak bu hizmeti kendi ana şirketlerinden denetim hizmeti alan firmalara değil de, geri

kalan diğer üç büyük muhasebe şirketinden denetim hizmeti alan firmalara vermektedirler.

AB Komiseri Barnier tarafından hazırlanan Taslakta önemli bir eksiklik olarak, denetim piyasasına yeni firmaların nasıl girebileceği, bunların nasıl teşvik edilebileceği, rekabetin nasıl daha etkin hale getirilebileceği ve böylelikle denetim hizmetinin nasıl daha güvenlikle hale getirilebileceği alanında düzenlemeler içermediği hususuna işaret ediliyor.

Büyük firmaların sayısının az olması ve bunların şu anda bile bir oligopol oluşturmakta olmaları bu firmaların düzenleme kuruluşlarınca etkin biçimde izlenmesini ve gözetimini de zayıflatıyor. 5 yıl önce ABD'nde yanlış, yasa dışı iş yaptığı belirlenen bir firmanın üzerine Amerikan yetkililer, bu firmaların sayısı daha da azalıp üçe düşecek endişesiyle fazla gidememişlerdi. (4) 2005 yılında vergi istisnalar ve muafiyetleri alanında yasa dışı işlemlerde bulunduğu belirlenen KPMG, Amerikan Vergi idaresine 456 milyon dolar ceza ödemekle kurtulmuş ve yukarıda belirtilen endişe, bu denetim firması aleyhine ceza davası açılmamasında en önemli düşünce olmuştu. ABD ve Avrupa ülkelerinde büyük firmaların denetiminin nitelikli denetçiler tarafından yapılmasını öngören düzenlemeler bu alana yeni firmaların girebilmesi açısından başta gelen engeli oluşturuyor. Denetim firmalarının pay sahipliğinin halka açılması Barnier tarafından önerilebilecek en etkili ve kalıcı reform olabilirdi.

Eleştirmenler denetim alanında yapılacak reform boyutunda bir yasal düzenlemenin mevcut büyük firmaların sayısının artmasına yol açmadığı sürece fazla etkili bir sonuç vermeyeceği düşüncesini taşıyorlar. Zira şu anda büyük şirketler ve finans kuruluşları bu büyük muhasebe firmalarından ikisini ya da üçünü değişik hizmetler temini için görevlendiriyorlar ve dolayısıyla getirilecek bir rotasyon zorunluluğu fazla etkili bir sonuç vermeyecek. Halen bu dört muhasebe firması FTSE 100 listesinde yer alan firmalardan yüzde 99'unu, FTSE 250 listesinde bulunan şirketlerin ise yüzde 95'ini denetliyorlar. İngiltere sanayi sektöründe Ödenmekte olan denetim ücretlerinin yaklaşık yüzde 85'i bu dört firmaya gidiyor.(5)

Denetim alanında karşı karşıya bulunulan sorunların başında bu alanda kusursuz bir oligopol piyasa yapısı oluşmuş olması gelmektedir. Bu durumu dikkate alan 'İç Pazar'dan sorumlu Komiser Barnier Avrupa Birliği Denetim Yönergesinde, muhasebe firmalarında çoğunluk hisselerinin ve yönetim kontrol gücünün muhasebecilerde olması gerektiği şeklindeki hükmün kaldırılması yolunda teklifte bulunmuş ancak bu önemli husus

fazla dikkat çekmemiştir. Olaya rekabet hukuku açısından yaklaşılması gerektiği ileri sürülmektedir. İngiltere'de bu konuda bazı gelişmeler olmuştur. Lordlar Kamarasının oluşturduğu bir Komite Haziran ayında büyük firmaların denetimi faaliyetinin "kendine has tüm tehlikeleri de beraberinde getirecek şekilde bir oligopol hakimiyeti altında olduğu" açıklamasında bulunmuştur. İngiltere 'Düzgün Ticaret - Fair Trading-Dairesi' de dört büyük muhasebe firmasını mesleki uygulamalarını Rekabet Kurulu'na götürmekle tehdit etmiştir.(5)

1 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile bu alanda yapılan düzenlemeler aşağıda verilmektedir. Madde 400 (2) Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir.

2 Madde 400 (3) denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz.

3 Financial Times, 27 Eylül, 2011, S. 1.

4 Financial Times, 28 Eylül 2011, Editorial, "How best to audit the auditors"

5 Financial Times, 29 Eylül 2011, John Gapper, "The best way to tackle the Big Four".

(Türmob, Bilanço Dergisinden alınmıştır.)

LİMİTED ŞİRKET HİSSE SATIŞLARINDA ARIZİ KAZANÇ VE KDV SORUNLARI

Dr. Mustafa ALPASLAN
SMMM

Limited şirketlerde ortaklık paylarının devrinde elde edilen kazançlar değer artış kazancı nedeniyle gelir vergisine tabi olarak vergilendirilmektedir. Vergileme sırasında alış-satış karı ya da kazancının 8.000 TL'yi geçmesi zorunludur. Bu tutar, 2011 yılı için 8.000 TL'dir.

Limited şirket hisse devirlerinin mutlak surette noterden yapılması ve ticaret sicilinde tescil edilmesi zorunludur. Bu zorunluluk özellikle kamu borcu olan Limited şirketlerde hisse devirlerinin ilan edilmesinde yarar bulunmaktadır. Esasen, Limited şirket hisse devirlerinin noterden yapılması ve yerel ticaret sicil müdürlüğünde bilgi amaçlı olarak verilip, dosyaya konulması yeterlidir. Bilahare ticaret sicilden bu hisse devrine ilişkin "belge" alınabilmektedir.(1) Ancak, hisse devrinin üçüncü şahıslar tarafından bilinmesi ve hüküm ifade edebilmesi açısından tescili müteakip ilan ettirilmesinde yarar görülmektedir. Hisse devir sözleşmelerinin bir nüshası noter tarafından şirketin bağlı bulunduğu vergi dairesine yollanmaktadır. Anonim şirket hisse devirlerinde böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır.

Bilindiği gibi, GVK'nun 1. maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden müteakip yıl gelir vergisi beyannamesi vermesi zorunludur. Limited şirket pay devirleri de değer artış kazancına tabi olduğu için bu gibi hisse satışları nedeniyle elde edilen olumlu fark değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir. Uygulamada Limited şirket pay devirlerinin takibi ve vergilendirilmesi son derece güçlük arz etmektedir. Değer artış kazançları yönünden şirket hissesinin alış-satış tarihlerinin öneminin bilinmesi gereklidir.

Limited şirketlerde, hisse devri ya da ilmühaber çıkartılmadığı için, şirket hissesi ne zaman satılırsa satılsın, bundan doğan kazanç "değer artış kazancı" olarak gelir vergisine tabi tutulmaktadır.(2) Kazancın hesaplanmasında, hissenin iktisap (edinme) bedeli, (hisse senedi ya da ilmühaber bastırılmamış AŞ hisselerinde olduğu gibi) endekslemeye tabi tutuluyor ve aynı istisna uygulanmaktadır.

Bu arada ilginç bir yasa ve uygulama; Limited şirketlerde, çoğunluk hisseye örneğin %99 hisseye sahip olan ortak, diğer ortağın yazılı onayı olmadan, hissesini ya da hissesinin bir kısmını, eşine ve çocuğuna dahi satamamaktadır.

- (1) TTK md.519,520,.
- (2) GVK mük. Md.80/4

Endeksleme Uygulaması Nasıl Yapılacaktır?

Değer artış kazançlarına ilişkin GVK'da yer alan endeksleme uygulamasının amacı, iktisap edilen mal ve hakların elden çıkarılmasında, elden çıkarma bedelinden düşülecek iktisap (maliyet) bedelinin güncellenmesidir. Paranın satın alma gücünde zamanla meydana gelen azalışlar mal ve haklarını iktisap bedelini gerçeği yansıtmaktan çok uzak bir hale getirebilmektedir. Özellikle uzun süreli enflasyonist dönemlerde bu husus kendini çok daha açık bir şekilde göstermektedir. Bu durum ise fiktif karların oluşmasına ve nihai olarak gerçekte elde edilmeyen bir tutar üzerinden vergi alınmasına neden olmaktadır.

GVK'nun safi değer artışını düzenleyen mükerrer 81. maddesinin son fıkrasına göre mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere, Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Burada hesaplama yapılırken mal ve hakkın iktisap edildiği aydan bir önceki aya ait endeks değeri ile elden çıkarılan aydan bir önceki aya ait endeks değeri kullanılarak iktisap bedeli gerçek değerine yükseltilecektir. Öte yandan, GVK'nun mük. 81. maddesinin son fıkrası uyarınca, 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanmak üzere mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedelinin toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında arttırılabilmesi için, endeksteeki artış oranının %10 veya üzerinde olması gerekmektedir.

Bunun dışında, 5479 sayılı kanunun 11. maddesiyle GVK'nun mük. 298. maddesine eklenen fıkrada, vergi kanunlarında yer alan "toptan eşya fiyatları genel endeksi" ibaresi "üretici fiyatları genel endeksi" ve "TEFE" ibaresi "ÜFE" olarak uygulanır hükmü yer aldığından, anılan kanunun geçerlilik tarihi olan 01.01.2006 tarihinden itibaren endeksleme uygulamasında üretici fiyatları genel endeksi (ÜFE) dikkate alınmaktadır.

Dolayısıyla, Limited şirket ortaklık hakkının elden çıkarılmasından doğan gerçek kazancı hesaplamak için söz konusu kazancı paranın satın alma gücündeki azalmadan, bir başka deyişle enflasyondan arındırmak gerekmektedir.

Bu bilgiler ışığında Limited şirket ortaklık payının elden çıkarılmasından elde edilen safi kazancın tespitine ilişkin uygulamanın aşamalarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- 1) Öncelikle ortaklık payının iktisap tarihinden önceki aya ilişkin ÜFE (X) endeksi tespit edilecek,
- 2) Ortaklık payının elden çıkarıldığı aydan önceki aya ilişkin ÜFE (Y) endeksi tespit edilecek,
- 3) (X) ve (Y) kullanılarak ilgili döneme ilişkin endeks artışı oranı bulunacak, tespit edilen endeks artışı oranı %10 veya daha fazla ise ortaklık payının iktisap bedelinin reel değerinin belirlenmesine ilişkin endeksleme yapılacaktır.
- 4) Tespit edilen endeks artışı oranı %10'un altında ise ortaklık payının iktisap bedelinin reel değerinin belirlenmesine ilişkin endeksleme yapılmayıp, elden çıkarma bedelinden iktisap bedeli düşülerek değer artışı kazancı bulunacaktır.
- 5) Endeksleme yapılırken $[1 + (Y-X)/X \times \text{iktisap bedeli}]$ formülü kullanılarak ortaklık payının reel (endekslenmiş) iktisap bedeli tespit edilecek,
- 6) Ortaklık payının elden çıkarılmasına ilişkin bedelden ortaklık payının endekslemeye tabi tutulmuş reel değeri çıkarılarak değer artışı kazancı bulunacaktır.

Bu noktada konuya ilişkin bir örnek vermek yerinde ve faydalı olacaktır.

Örnek: (X) Ltd. Şti.nin %25 ortaklık payına sahip olan Bay (A) bu hisseleri 17.02.2008 tarihinde 25.000 TL bedel ile iktisap etmiş, hisselerinin tamamını 24.07.2009 tarihinde 40.000 TL bedel ile Bay (B)'ye satmıştır.

- 1) Ortaklık payının iktisap tarihinden önceki aya (Ocak 2008) ilişkin ÜFE endeksi 153,62'dir.
- 2) Ortaklık payının elden çıkarıldığı aydan önceki aya (Haziran 2009) ilişkin ÜFE endeksi 161,40'dır.

3) Tespit edilen endeks artışı oranı $[(161,40 - 153,62) / 153,62] = \%11,17$ 'dir. Bu oran kanunla belirlenen oranın (%10 veya üzeri) üzerinde olduğundan ortaklık payının iktisap bedelinin belirlenmesine ilişkin endeksleme yapılacaktır.

4) Ortaklık payının reel iktisap bedeli $\{[1+(161,40 - 153,62) / 153,62]*25.000=\}$ 27.792,50 TL olarak hesaplanacaktır.

5) Ortaklık payının elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazancı $(40.000,00-27.792,50)= 12.207,50$ TL olarak hesaplanacaktır.(3)

Diğer yandan, safi değer artışı kazancının saptanması sırasında Limited şirket ortaklık payının devri esnasında safi değer artış kazancı bulunurken yapılan her türlü elden çıkarma giderleri ile varsa ödenen vergi ve harçlar indirim konusu yapılmaktadır. (4)

Öte yandan, KDVK'nun 17/4-g md. hükmüne göre hisse senedi satış işlemleri KDV'ye tabi değildir. Geçici ilmühaberler yoluyla yapılan satışlar ise hisse senedi olarak değerlendirilmektedir. İştirak hissesinin satışı; anonim veya Limited şirketlerin eshamlı şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları, iş ortaklıkları ya da adi ortaklıklara iştiraki olması fark etmez. İştirak edilen anonim şirketin, hisse senedi ya da ilmühaberi bastırılmamışsa, edinme tarihinden itibaren 2 yıl içinde satılan hisse, %18 KDV'ye tabidir. Limited şirket ya da başka bir şirkete ait iştirakin, edinme tarihinden itibaren 2 yıl içinde elden çıkartılması yine %18 KDV'ye tabidir.

(3) SEZGİN Bülent, "Limited Şirket Hisse Devirlerinden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi", Mali Çözüm, Sayı:97, 2010, s. 225-234.

(4) GVK mük. md.80 ve ayrıca 5281 sayılı yasanın 27. maddesi ile yapılan düzenleme ile 1.1.2006 tarihinden itibaren değer artış kazançlarındaki genel istisna düzenlemesi, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar açısından kaldırılmıştır. Diğer mal ve hakların elden çıkarılmasında doğan kazançlar için istisna tutarı ise her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılmak şartıyla 270 seri nolu GVK Genel Tebliği ile 2009 yılı için 7.600 TL olarak belirlenmiştir. (Bkz. GVK md.86/1-a) %18 KDV'ye tabidir.(5) Limited şirket ya da başka bir şirkete ait iştirakin, edinme tarihinden itibaren 2 yıl içinde elden çıkartılması yine %18 KDV'ye tabidir. (6)

(5) Ayrıntılı bilgi için bkz. KIZILOT Şükrü, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Genişletilmiş 5. Baskı, Ankara 2010; ayrıca bkz. DEĞER Nuri, Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu, Genişletilmiş 3. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2009.

(6) KDVK md. 17/4-r

Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre "denetim ve denetçiler"

Akif AKARCA / Dr.Mehmet ŞAFAK

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ticari hayata getirilen köklü değişikliklerden bir diğeri "denetim ve denetçiler" konusunda yapılanıdır. Anılan kanunda denetim üç ayrı kategoride düzenlenmiştir:

- I- Bağımsız denetim ve bağımsız denetçiler
- II- İşlem denetimi ve işlem denetçileri,
- III- Özel denetim ve özel denetçiler

I- Bağımsız denetim ve bağımsız denetçiler

Mevcut TTK'da yer alan ve uzman bilgisine sahip olması zorunlu bulunmayan murakıplık sistemi kaldırılmıştır. Bunun yerine "bağımsız denetim" ve "bağımsız denetçi" sistemi getirilmiştir.

Bağımsız denetimin amacı; "finansal tablo"ların raporlama standartları doğrultusunda, işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız bir denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.

Şirketlerin finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarına uyumlu "Türkiye Denetim Standartları"na göre denetlenecektir. Ayrıca, anonim şirketlerde yönetim kurullarınca düzenlenecek yıllık faaliyet raporlarında yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtır yansıtmadığı da denetlenecektir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu denetim konusuna büyük önem vermiş olup, denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporlarını "düzenlenmemiş" saymaktadır.

Denetimin konusu ve kapsamı

Bağımsız denetimin konusuna giren işlemleri şöyle özetlemek mümkündür:

- . Sermaye şirketleri ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının Türkiye Denetim Standartları'na göre denetimi
- . Türkiye Muhasebe Standartları, Kanun ve Esas Sözleşme ile uyumun denetimi
- . Muhasebenin içerdiği finansal bilgilerin denetlenen finansal tablolar ile tutarlılığının ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığının denetimi
- . Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi
- . Şirketi tehdit eden veya edebilecek riskleri zamanında belirlemeye yönelik bir sistemin mevcut olup olmadığının ve bu sistemin işleyip işlemediğinin denetimi

Bağımsız denetime tabi şirketler ve denetime tabi finansal tablolar

- . Büyük, küçük ve orta ölçekli,
- . Halka açık olan veya olmayan,
- . Hisse senetleri borsada işlem gören veya görmeyen
- . Özel ve kamu sektörüne dahil

Tüm "sermaye şirketleri"nin denetimi zorunludur.

Bağımsız denetime tabi mali tablolar ise şunlardır:

- Bilanço
- Gelir tablosu
- Nakit akış tablosu
- Öz kaynak değişim tablosu.

Yukarıda yer alan mali tabloların dipnotları da denetime tabidir.

Kimler denetçi olabilir?

Yeni TTK'da işletmeler ölçeklerine göre iki gruba ayrılmıştır:

- 1- Büyük ölçekli işletmeler
- 2- Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler

Küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri tanımlayan ölçütler, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yönetmelikle düzenlenecektir. Bu ölçütler,

bu kanunun ticari defterler ile finansal tablolara ve raporlamaya ilişkin olanlar başta olmak üzere, ilgili tüm hükümlerine uygulanacaktır.

Bu şekilde belirlenecek küçük ve orta ölçekli işletme ölçütleri, sermaye şirketleri için de geçerli olacaktır. Bu ölçütlerin üzerindeki sermaye şirketleri ise "büyük sermaye şirketi" sayılacaktır. Ancak, küçük ve orta ölçekli olsalar dahi, aşağıdaki şirketler büyük sermaye şirketi sayılırlar:

a) Borçlanma araçları veya öz kaynağa dayalı finansal araçları kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar da dahil olmak üzere, yerli veya yabancı bir sermaye piyasasında veya tezgâh üstü piyasada) işlem gören veya bu tür bir piyasada işlem görmek üzere söz konusu araçları ihraç edilme aşamasında bulunan sermaye şirketleri.

b) Bankalar, yatırım bankaları, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri ve benzerleri.

Büyük ölçekli sermaye şirketlerinde bağımsız denetim ancak bir "bağımsız denetim kuruluşu" tarafından yapılabilecektir. Orta ve küçük ölçekli sermaye şirketlerinde ise bağımsız denetim, "bağımsız denetim kuruluşu" ya da bir veya birden fazla "yeminli mali müşavir" ve/veya "serbest muhasebeci mali müşavir" tarafından yapılabilir.

Bağımsız denetim kuruluşunun kuruluş ve çalışma esasları ise bakanlık tarafından çıkarılacak bir yönetmelik ile düzenlenecektir.

Bağımsız denetçi olamayacaklar

Aşağıda sayılan kişiler YMM ve/veya SMMM olsa bile denetçi olamazlar:

- Denetlenecek şirkette pay sahibi olanlar
- Denetlenecek şirketin yöneticisi, çalışanı olanlar (son 3 yıl içinde bu durumda olanlar dahil)
- Denetlenecek şirket ile bağlantılı bir tüzel kişinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi, sahibi, %20'den fazla pay sahibi olanlar
- Denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dahil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımları olanlar

- Denetlenecek şirket ile bağlantılı olan veya böyle bir şirkette %20'den fazla payı olan bir işletmede çalışanlar veya denetçisi olacağı şirkette %20'den fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet verenler
- Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunanlar
- Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi
- Yukarıda ilk ve altıncı sırda yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışanlar
- Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının %30'undan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona %20'den fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde edenler ve bunu cari yılda da elde etmesi beklenenler.

Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir.

Öte yandan, denetçi, denetleme yaptığı şirkete; vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet veremez. Bunu bir yavru şirketi aracılığıyla da yapamaz.

Denetçinin seçimi

Denetçi, şirket "genel kurulu"na; şayet şirketler topluluğu varsa topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememişse, denetçi, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesince atanır. Dolayısıyla, denetçi seçiminin her faaliyet döneminin ilk üç ayı içinde

yapılması gereklidir. Ancak, ilk uygulama yılı olan 2013 yılında bu seçimin 1 Mart 2013 tarihine kadar yapılması zorunludur. Bağımsız denetçiyi genel kurul her faaliyet dönemi için yeniden seçer.

Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile şirketin internet sitesinde ilan eder.

Denetçiyi görevden alma

Şirket, kural olarak, seçilen bağımsız denetçiyi görevden alamaz.

Şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi;

a) Yönetim kurulunun,

b) Sermayenin yüzde onunu (halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini) oluşturan pay sahiplerinin,

istemi üzerine, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı halinde, başka bir denetçi atayabilir.

Denetçinin görevden ayrılması

Denetçi denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir.

Denetime ilişkin olarak yazılacak "görüş yazısı"nın içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma haklı sebep sayılamaz.

Denetim raporu

Finansal tablolara ilişkin verilecek denetim raporunda denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak sunulur ve aşağıdaki konular açıkça ifade edilir:

. Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı,

. Denetim kapsamında istenen bilgi ve belgelerin yönetim kurulu tarafından eksik olarak sunulup sunulmadığı,

. Muhasebenin öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı,

. TMS çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı,

Ayrıca, şirketi tehdit riskleri ve bunları tespit etmeye yönelik sistemlerin mevcut olmaması halinde, buna ilişkin çözüm önerilerini içeren ayrı bir rapor sunulur.

Yıllık faaliyet raporuna ilişkin verilecek denetim raporunda verilen finansal bilgilerin ve bunlara dayalı irdelemelerin finansal tablolarla tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu değerlendirilir.

Tüm raporlar denetçi tarafından imzalanarak, yönetim kuruluna sunulur. Sunulacak denetçi raporunda "olumlu görüş" dışında aşağıdaki şekillerde de görüş verilebilir:

. Sınırlı olumlu görüş: finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir

. Olumsuz görüş: Sınırlı olumlu görüşe yol açan hususların finansal tablolar üzerindeki etkisinin kapsamlı ve büyük olduğu durumlarda verilir.

. Görüş bildirmekten kaçınma: Şirket defterlerinde, denetlemenin yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması halinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir.

Denetim raporu sonuçları

Olumsuz görüş yazılan veya görüş verilmesinden kaçınılan durumlarda genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kâr veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili olan bir karar alamaz. Başka bir deyişle kar dağıtamaz.

Yönetim kurulu 4 gün içinde genel kurulu çağırır ve istifa eder. Yeni yönetim kurulu 6 ay içinde olumlu görüş alacak şekilde finansal tabloları hazırlar ve denetim raporu ile birlikte genel kurula sunar.

Sınırlı olumlu görüş verilen hallerde, genel kurul gerekli önlem ve düzeltmeleri de karara bağlar.

Anonim şirketin ve topluluğun finansal tablolarını düzenlemekle yükümlü ana şirketin yönetim kurulu, bilanço gününden itibaren altı ay içinde; finansal tabloları, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, kâr dağıtımına ilişkin genel kurul kararını, denetçinin verdiği görüşü ve genel kurulun buna ilişkin kararını, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan ettirir ve şirketin internet sitesine koyar.

Şirket ile denetçi arasında görüş ayrılığı

Denetçi ile şirket arasında doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir. Bu durumda dava giderlerinin şirket öder.

II- İşlem denetçisi

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda öngörülen ikinci denetim şekli ise "işlem denetimi"dir. İşlem denetçileri;

- Şirketin kuruluş işlemlerinin denetlenmesi,
- Sermaye artırımı ve azaltılması konusunda alınan kararların denetlenmesi,
- Birleşme, bölünme, tür değiştirme işlemlerinde sözleşme, rapor ve finansal tabloların denetlenmesi,
- Menkul kıymet ihracı veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararlarının denetlenmesi

konularında görev alacaktır.

İşlem denetçisi olabilmek için de yukarıda sayılan denetçi olma şartlarını taşımak gerekmektedir. İşlem denetçisi, kanunda ve esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, "genel kurul" tarafından atanır ve görevden alınır.

III- Özel denetçi

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda öngörülen üçüncü denetim şekli ise "özel denetim"dir. Şirketler arasında topluluk ve hakimiyet ilişkileri varsa, şirketin hakim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazılmışsa ya da yönetim kurulu, şirketin topluluk tarafından zarara uğratıldığını açıklamışsa, herhangi bir pay sahibi, bu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden "özel denetçi" atanmasını isteyebilecektir.

Ayrıca, her pay sahibi, pay sahipliği haklarının kullanılabilmesi için gerekli olduğu takdirde ve bilgi alma veya inceleme hakkı daha önce kullanılmışsa, belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını, genel kuruldan isteyebilir.

Özel denetçi, incelemenin sonucu hakkında, şirketin sırlarını da koruyarak, mahkemeye ayrıntılı bir rapor verecektir.

(10 Kasım 2011 Tarihli Dünya Gazetesinden alınmıştır.)

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUKLARI VE YARGI KARARLARI KARŞISINDAKİ DURUMU-I(•)

Mehmet Fatih GÜR*

I- GİRİŞ

Son yıllarda bilgi teknolojisinde görülen baş döndürücü gelişmeler, bilgisayar ve ilgili teknolojik ürünlerin hızlı bir şekilde gelişmesi sonucu bilgi teknolojisi hayatımızın her safhasında kullanılmaktadır. Ülkemizde meslek mensupları olarak bilinen Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM) de çağa ayak uydurmada geç kalmamış ve muhasebe kayıtlarını elektronik ortamda tutmaya başlamışlardır.

Muhasebe ilkelerinin en önemlilerinden olan saydamlık ve açıklık elektronik ortamda ki gelişmeler sonrasında daha güvenilir ve şeffaf olarak sağlanmaya başlanmıştır. Bu doğrultuda meslek mensuplarının uymak zorunda oldukları hususların belirlenmesi amacıyla yasal düzenlemelerin de geliştirilmesi gereği ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda Ülkemizde 13.06.1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı Serbest Muhasebeci(1), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile bu yönde düzenleyici hükümlere yer verilmiştir. Söz konusu Kanun'da 26.07.2008 günlü Resmi Gazete'de yayımlanan 5786 sayılı Kanunla değişiklikler yapılmıştır. 3568 sayılı Kanun ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda meslek mensuplarının mali veya diğer sorumluluklarına değinilmiştir. Gerektiğinde müşterek ve müteselsil sorumluluğa gidilerek yaptırımlar ağırlaştırılmıştır. Meslek mensuplarını ilgilendiren kanun, yönetmelik, tebliğ gibi yasal düzenlemeler günden güne geliştirilmiştir.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin ve Yeminli Mali Müşavirlerin 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu çerçevesinde imzaladıkları beyannameler ve düzenledikleri tasdik raporlarının (YMM'lerce hazırlanan) defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaları hususu

makalemizin konusunu oluşturmaktadır. Etik ilkeler açısından meslek mensuplarının sorumlulukları da ayrıca irdelenmiştir.

II- SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUKLARININ DÜZENLENDİĞİ MEVZUAT

A- 3568 SAYILI SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU

Muhasebecilik ve müşavirlik meslekleri için yasal bir zemin oluşturan 3568 sayılı Kanun, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek meslekî standartları gerçekleştirmek üzere, 1989 yılında yürürlüğe girmiştir.

3568 sayılı Kanun'un amaç, mesleğin konusu ve meslek mensubu olmanın genel ve özel şartları bölümlerinde SMMM ve YMM'lik mesleklerine ilişkin geniş bilgilere yer verilmiştir. Kanun'un devamında staj, meslek mensubu sınavları, odaları ile bu odaların bağlı olduğu kuruluş olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) hakkında çeşitli hükümlere yer verilmiştir.

Kanunla, bir taraftan bu mesleklerin standartları belirlenirken diğer taraftan da mesleği icra edeceklerin kullanacakları yetkiler ve bunun karşılığında üstlenecekleri sorumluluklar hükme bağlanmıştır.

B- 213 SAYILI VUK'UN MÜKERRER 227. MADDESİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 24.06.1994 tarih ve 4008 sayılı Kanunla eklenen **"Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporları"** başlıklı mükerrer 227. maddesinde;

"Maliye Bakanlığı'nın; vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulatmaya, vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları

itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulatmaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olacağı” hükme bağlanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 227. maddesine göre,

“beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları” hüküm altına alınmıştır.

III- SORUMLU VE SORUMLULUK

Türk Dil Kurumu’nun **Büyük Türkçe Sözlüğü’nde** “üstüne aldığı veya yaptığı işlerden dolayı hesap vermek zorunda olan, sorumluluk taşıyan (kimse) şahsa” sorumlu (mesul) denileceği belirtilmiştir. Yine ilgili Sözlük’te sorumluluk kavramı için de **“uyulması gereken bir yargıya bir kural ya da yetkili üstün verdiği buyruğa uyulmaması üzerine suçlu duruma düşme”** tanımı yapılmıştır.

818 sayılı Borçlar Kanunu’nun 41. maddesinde **“gerek kasden, gerek ihmal ve tesyüp yahut tedbirsizlik ile haksız bir surette diğer kimseye bir zarar ika eden şahıs o zararın tazminine mecburdur.”** ve **“ahlaka mugayir bir fiil ile başka bir kimsenin zarara uğramasına bilerek sebebiyet veren şahıs, kezalik o zararı tazmine mecburdur.”** denilerek zarara sebebiyet veren kişinin zarar verdiği herhangi bir şey için sorumlu olacağı hüküm altına alınmıştır.

Kanun koyucu ve çeşitli erkler tarafından kurallara uyulmadığında ortaya çıkan zarardan mesul olma durumuna sorumluluk denirken, sorumluluğa sebebiyet veren gerçek ya da tüzel kişiye de sorumlu denmektedir.

Hukukta sorumluluk; (dar anlamıyla) alacaklının borçlunun malvarlığına yönelebilmesi ve hakkını bu malvarlığı üzerinden cebren alabilmesi imkanını ifade eder. Diğer yandan sorumluluk, bir kimsenin zarar veren bir olgudan ötürü giderimle yükümlü olduğunu ve bu anlamda başkasının zarar görmesini gerektiren bir şeyden ötürü (bir şey için) ya da bir kimseden ötürü (bir kimse için) ortaya çıkan zararın giderim yükümlülüğünü anlatır(2).

Bir edimi yerine getirmekle yükümlü olan borçlu borcunu ifa etmezse, alacaklı, Devlet zoruyla alacağını veya alacağının yerine geçecek olan bir miktar parayı elde etmek hakkına sahiptir. Buna "borcun sorumluluğu" denir(3).

3568 sayılı Kanun'un 50. maddesi ile verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin "**sorumluluk**" başlığını taşıyan 8. maddesinde, meslek mensuplarının sorumlulukları düzenlenmiştir. Bu madde hükmünde;

a) Meslek mensuplarının mesleği ifa ederken toplum ve devlete karşı sorumlu olduklarına (sosyal sorumluluk),

b) İşletme sahip ve yöneticilerine, isabetli karar verebilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlayacaklarına (işletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk),

c) İlgili yönetmelik çerçevesinde, eğitimde birbirine her türlü bilgiyi vermek sorumluluğunu taşıdıklarına, mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için aralarında gereken dayanışmayı kuracaklarına (meslektaşlara karşı sorumluluk) yer verilmiştir.

IV- MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUK

Türk Dil Kurumu'na (TDK) ait Büyük Sözlük'te müteselsil kelimesi zincirleme manasına gelmektedir(4). Teselsül ise müteselsil sıfatının isim halidir. Birden çok kimsenin aynı zarardan dolayı aynı biçimde sorumlu tutulması ve zarar görenin giderim için dilediği sorumlu veya sorumlulara başvurabilmesi halinde ortaya çıkan sorumluluk biçimine müteselsil sorumluluk denir. Burada sorumlulardan her biri zararı gidermekte ayrı ayrı yükümlüdürler. Ancak zararı sorumlulardan birisi tazmin ederse zarar gören diğer sorumlulara başvuramaz. Zararı tazmin edenin diğer sorumlulara rücu edebileceği açıktır(5).

Birden çok kimselerin bir zararın tamamından ayrı ayrı sorumlu tutulmaları haline müteselsil borçlu denilmektedir. "**Müteselsil Borçlar**" deyiminin karşılığı olarak, doktrin ve uygulamada "**Dayanışmalı Borçlar**" sözcükleri de kullanılmaktadır. Birden çok kimselerin birlikte bir zarara meydan vermeleri halinde bunların hepsi zincirleme sorumlu tutulur(6).

Müşterek sözcüğü "ortak, paylaşılan" kelimeleri ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Ayrıca TDK'nın Büyük Sözlüğü'nde müşterek kelimesi ortak, birlikte ve ortaklaşa kelimeleri ile belirtilmiştir. Müşterek sorumluluk kavramı yapılan kanunsuz, kuralsız davranışa ortak olan veya davranışı birlikte yapan gerçek ya da tüzel kişinin de sorumlu olacağı duruma denir.

Müşterek ve müteselsil sorumluluk hallerine Borçlar Kanunu'nun "**müteselsil mesuliyet**" başlıklı bölümünde değinilmiştir. İlgili Kanun'un 50. maddesinde haksız fiil durumunda "birden ziyade kimseler birlikte bir zarar ika ettikleri takdirde kışkırtan ile asıl fail ve fer'an methali olanların, tefrik edilmeksizin müteselsilen sorumlu olacakları" hüküm altına alınmıştır.

V- SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ VE SORUMLULUK ALANLARI

A- SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN KONUSU VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERCE VERİLEN HİZMETLER

3568 sayılı Kanun'un "**Mesleğin Konusu**" başlıklı 2. maddesinde,

"Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutan, bilanço, kâr/zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenleyen ve benzeri işlerini,

b) Muhasebe sistemlerini kuran, geliştiren, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenleyen veya bu konularda müşavirliklerini,

c) (a) ve (b) bentlerinde belirtilen konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapan, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş veren, rapor ve benzerlerini düzenleyen, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işlerini bir işyerine bağlı olmaksızın yapan meslek mensuplarına SMMM denileceği"

hüküm altına alınmıştır.

SMMM'lerce verilen hizmetler ise; defter tutmak (işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri, dernek ve vakıflara ait mali tabloları içeren defterler, bilanço esasına göre tutulan defter), müşterisi olan mükellefler nezdinde yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamelerini (e-beyannameler dahil) düzenlemek (müşterisi olmayan gayrimenkul

sermaye iradı elde eden mükellefler adına da beyanname düzenleyebilirler), aylık veya yıllık diğer beyannameleri (Aylık KDV e-Beyannamesi, 3 aylık Muhtasar e-Beyannameleri, Geçici e-Beyannameler) düzenlemek, işyeri kuruluş işlemlerini yapmak, mükellefiyetteki değişikliklerin bildirim ve takibini yapmak, müşterisi bulunan mükelleflerin vergiye ve Sosyal Güvenlik Kurumu'na (SGK) dair işlemlerinin takibi, uyuşmazlık ve uzlaşmaya mükellefle birlikte katılabilmek, danışmanlık hizmetleri (sürekli danışmanlık, büroda ve ilgili işlem bazında arızı danışmanlık, kontrol ve revizyon işlemleri, firma muhasebe sisteminin kurulması) vermek, şirketlerin ortaklık ilişkilerinin Türk Ticaret Kanunu kapsamında takibini yapmak, şahıs ve şirketlerin tasfiye işlemlerini yapmak, mali konularda ve mesleki konularda bilirkişilik yapmak, hakemlik işlemleri yapmak, mükelleflerin toplam yatırımları üzerinden fizibilite raporu hazırlamak, dernek, tesis, vakıf vb. kurumların hesaplarının denetimini yapmak, Sermaye Piyasası Kurulu ve diğer kuruluşlarca yaptırılacak muhasebe denetim işlemlerini yapmak, kredilere ilişkin tespit işlemlerini yapmak gibi hizmetlerdir.

B- SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MALİ SORUMLULUKLARI

SMMM'lerin mali sorumlulukları ile ilgili olarak 24.06.1994 tarih ve 4008 sayılı Kanunla 213 sayılı VUK'a eklenen mükerrer 227. maddede;

"Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış SMMM ve YMM'ler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Maddenin devamında, bu fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerde ve düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları"

hüküm altına alınmıştır.

VUK'un mükerrer 227. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden, 29.07.1997 tarih ve 23034 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4 Sıra No.lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ'in "amaç" başlıklı birinci kısmında **"Bilindiği üzere işletmelerde**

faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamayı, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye ve değerlendirmeye tabi tutularak gerçek durumu ilgililerin ve resmi makamların kullanımına tarafsız bir şekilde sunmayı hedefleyen 3568 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir.” denilmiştir. 3568 sayılı Kanun’un 2. maddesinde SMMM’lerin yetkileri düzenlenmiş olmasına rağmen, mali sorumlulukları kanunda yer almamıştır.

3568 sayılı Kanun’un 2/A-a bendinde muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusuna yer verilirken, SMMM’lerin bu işlemlerinden dolayı ortaya çıkacak **mali sorumluluğuna** ise 06.07.1994 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 4008 sayılı Kanunla VUK’a eklenen mükerrer 227. maddede yer verilmiştir.

VUK’un mükerrer 227. maddesiyle bir ön denetim yapılmak istenmektedir. Çünkü beyannamelerinde yer alan bilgiler, hem mükellefleri hem vergi beyannamelerini imzalayan meslek mensuplarını ilgilendirmektedir. Böylece denetim elemanları vergi beyannameleri ve eklerinde yer alan bilgileri incelemeleri sırasında daha az zaman harcayacaklardır. Ön denetimi esas alan bu madde ile uygunluk denetimi oluşturulmaya çalışılmıştır(7).

SMMM’lerin mali sorumluluklarının kapsamını ve sonuçlarını özetleyecek olursak; SMMM’ler mükellef tarafından kendilerine sunulan belgelerin yasal süreler içerisinde kanuni defterlere ve mali tablolara aktarılmasından, sahte ve yanıltıcı olduğunu bilerek kullandıkları belgelerden veya harici bir araştırma yapmadan anlaşılacak durumda olan belgeleri kullanmaktan, miktar, tutar itibari ile işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmi ile uyumlu olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle aykırı belgeleri kullanmaktan, beyannameleri imzaladıkları mükelleflerce ibraz edilen belgelerde yer alan bilgilerin kanuni defterlere ve defterlerdeki belgelerin mali tablolara uygunluğundan, dönem kâr/zararlarının doğruluğundan sorumludurlar. Yukarıda sayılan konularda ortaya çıkan eksiklik ve yanlışlıklardan dolayı mükelleflere kesilen cezaların faizi ile birlikte ödenmesi hususunda SMMM ve YMM’ler müştereken sorumludurlar.

C- SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER İÇİN MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUĞUN TESPİTİ

VUK'un 135. maddesinde sayılan vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemeler neticesinde bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanları, beyannameyi imzalayan meslek mensuplarının sorumluluklarının tespitini yapacak ve raporlarında ayrıca belirteceklerdir. Denetim elemanları, bulunan matrah farkı ile meslek mensubunun sorumluluğu arasındaki ilişkiyi ilgili meslek mensubunun bilgisine de başvurmak suretiyle inceleme raporlarında net bir şekilde ortaya koyacak ve bulunan matrah farkından meslek mensubunun sorumlu olup olmadığını açıklayacaktır. Meslek mensubunun VUK'un mükerrer 227. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden, 29.07.1997 tarih ve 23034 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4 Sıra No.lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ ile belirlenen sorumluluk çerçevesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğunun tespit edilmesi halinde, söz konusu inceleme raporlarının onaylı birer örneği denetim elemanlarınca, meslek mensubunun bağlı bulunduğu vergi dairesine (mali sorumluluk) ve disiplin cezası (etik ve disiplin) yönünden de gereği yapılmak üzere meslek odasına ayrıca gönderilecektir. Bulunan matrah farkı üzerinden tarh edilen vergi ve buna ilişkin cezalarda uzlaşmaya varılmış veya tahsilatın yapılmış olması, raporların birer örneğinin meslek mensubunun bağlı bulunduğu meslek odasına gönderilmesine engel teşkil etmeyecektir. Müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensupları hakkında vergi dairelerince yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacak ve tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacaktır. Sorumluluğu tespit edilen meslek mensupları ile ilgili takibat, bu meslek mensuplarının bağlı bulunduğu vergi dairelerince yerine getirilecektir(8). Dolayısıyla müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulan meslek mensuplarına yönelik tarhiyat yapılması gerektiği yönünde vergi mevzuatında herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Bu nedenle asıl borçlu mükellef adına yargı kararlarına istinaden kesinleşen ve ödenmeyen vergi alacağı açısından asıl borçlu ve müteselsil sorumlu adına ödeme emirlerinin düzenlenerek takibat yapılmalıdır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'un **"Takibata Salahiyetli Tahsil Dairesi"** başlıklı 5. maddesi ve 4 Seri No.lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ uyarınca müşterek ve müteselsil sorumlu meslek mensubu, vergi ziyasına bağlı olarak salınan vergi, ceza ve gecikme faizleri, meslek mensubunun bağlı bulunduğu vergi dairesince takip edilmesi gerekmektedir.

(Devamı Gelecek Sayımızda)

(* Vergi Müfettişi (E. Maliye Müfettişi))

- (*) Bu makaledeki görüşler yazarına ait olup çalıştığı Kurum'u bağlamaz, yazarın çalıştığı Kurum veya göreviyle ilişki kurmak suretiyle kullanılamaz.
- (1) 26.07.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 3568 sayılı Kanun'da yapılan değişikliklerle bu meslek adı kaldırılmıştır.
 - (2) KARAHASAN, 1989, s. 489
 - (3) REİSOĞLU, 2006, s. 33
 - (4) <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=m%FCteselsil&ayn=tam>
 - (5) GÜNDOĞDU, 2005, s. 6
 - (6) Borçlar Kanunu'nun 50. maddesi
 - (7) GÜNDOĞDU, 2005 , s. 17
 - (8) Vergi Beyannamelerinin SM ve SMMM'lerce İmzalanması Hakkında 4 No.lu Genel Tebliğ, V-B bendi

(Yaklaşım Dergisinin Aralık/2011 sayısından alınmıştır.)

KDV UYGULAMASINDA: KDVİRA NEDİR? KARA LİSTEDEN NASIL ÇIKILIR?

Dr. Mustafa ALPASLAN
SMMM

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) kullanılması veya düzenlenmesi fiilleri ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin KDV iade talepleri 84 KDV Tebliği kapsamında ve özel esaslar bölümünde yapılan izahatlar çerçevesinde yerine getirilmektedir. (1)

1.1.2010 tarihinden itibaren KDV iadelerinde merkezi otorizasyon üzerinde 53 Seri Nolu KDV Sirkülerine göre elektronik ortamda KDV iadesi talep etme uygulaması başlamıştır. Burada, elektronik ortamda 53 Sıra Nolu KDV Sirküleri gereğince işlem yapılmaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından 7/1/2010 tarihinde yayımlanan 53 Seri Nolu KDV Sirkülerinin uygulamaya konulmasından sonra yaklaşık 8 ay geçmiştir. İnternet vergi dairesi sistemine konulan yeni iade mekanizması ile beraber bilhassa imalatçılar yönünden iade istenmesi işlemleri zorlaştırılmıştır.

Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2010/2 sayılı KDV İç Genelgesi yayınlanmıştır. Bu iç genelgeye göre özel esaslardan genel esaslara geçiş ile ilgili konulara açıklık getirilmiştir. Söz konusu genelgede idarenin kendi iç bünyesel işlemleri ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu genelge 2010 yılından itibaren sahte fatura düzenleyen ve kullananlar bakımından genel ve özel esasları yeniden düzenlemiştir. Özellikle özel esaslardan genel esaslara geçişler, haklarında KDV açısından ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanan mükelleflerle ilgili açıklamalara yer verilmiştir. 2010 yılı öncesi uygulanmakta olan KOD'a giriş ve çıkışlar 2010 yılından sonra yeni bir sisteme entegre edilmeye çalışılmaktadır.(2)

Sahte fatura kullananlar ve düzenleyenlerle ilgili olarak temelde KDV Genel Tebliği 84 baz alınmıştır. Bu tebliğe dayalı olarak inceleme sırasında sahte fatura kullananlar ve düzenleyenlerle ilgili olarak inceleme elemanları tarafından yapılması gerekli işlemler ve düzenlenecek formların düzenleniş şekli açıklanmaktadır.

- (1) Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Risk Analiz Sistemi çerçevesinde 84 Nolu KDV Genel Tebliği uyarınca iadelerde ilgili tebliğin II/2.3.1 hükümlerine göre özel esaslardan genel esaslara geçişte KDV iadesi Risk Analizi Projesi gereği bir dizi kontrol listesi uygulamaktadır. Kontrol listesinde yer alan kodlara göre yapılan açıklamalar kapsamında iadeler yapılabilmektedir. KDV iadesi kontrol raporunun tablo 1 de genel bilgiler bulunmaktadır. Tablo 2 de incelemeye sevk edilen mükelleflerle ilgili açıklamalara yer verilmektedir. Tablo 2C’de ikinci alt mükelleflerin listesi bulunduğu gibi GEK06 tabloda ise alt mükelleflerin fatura beyan tutarlılığına ilişkin birinci alt mükellefler bulunmaktadır.
- (2) KOD uygulamaları 2010 yılından itibaren yeni bir düzen içerisinde yürütülmektedir. Eski uygulamaya göre KOD’a düşenlerin buradan çıkışında ise vergi aslı, ceza ve gecikme zammı toplamı kadar teminat göstermesi veya ödeme yapması veya yargı kararı ile KOD’dan çıkması mümkün olabilmektedir.

Vergi inceleme elemanları tarafından, inceleme sırasında sahte fatura kullandığı tespit edilen mükelleflerle ilgili olarak **“vergi inceleme raporlarına eklenecek özel esaslara tabi olacak mükelleflere ilişkin tablo”** eklenmektedir. Bu tabloda özel esaslar tablosu bulunmaktadır. Burada rapora ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Raporu düzenleyeninin adı soyadı, unvanı, raporun tarih ve numarası, raporun ait olduğu dönemler, raporun türü, vergi türü ve tarhiyat tutarı, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenen dönemler, yine SMİYB kullanılan dönemler yer almaktadır. Daha sonra hakkında rapor düzenlenen mükellefe ilişkin bilgiler, rapora dayanarak özel esaslar kapsamına alınacak mükellefler, SMİYB düzenleme raporlarında; hakkında rapor düzenlenen mükellefin ortakları ve kanuni temsilcileri ile kurduğu veya ortak olduğu diğer firmalar (1.seviye) olarak yer almaktadır. Ve en son olarak ise bu tablonun altında 1. seviye kapsamındakilerin kurdukları veya ortak oldukları firmalar 2. seviye bazlı tablo halinde adı soyadı, unvanı, TC no, vergi no, vergi dairesi, ve ilişki türü bulunmaktadır.

Özet olarak, sahte fatura düzenlenmesi veya kullanılması ile ilgili olarak KOD uygulaması sonlanmıştır. Bunun yerine “KDV İadesi Risk Analizi Projesi” kapsamında yeni bir uygulama başlamıştır. Diğer taraftan, düzenlenen vergi inceleme raporlarına ek 1 diye adlandırılan ve iki

sayfadan oluşan özel esaslara geçişe ilişkin bir tablo eklenmektedir. Bu tablo vergi inceleme raporlarının ekinde yer almaktadır.

Diğer yandan, haklarında olumsuz tespitlere veya ihtiyati tahakkuk ve hacze ilişkin ayrı bir tabloda (EK:2 olumsuz tespitlere ilişkin bildirim formu) bu mükellefler internet ortamında yer alacaktır.

Ek 3 olarak ise, "hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan mal/hizmet alanlara ait form" yer almıştır. Bu form gereğince olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan mal alanların bildirimini ile ilgili ayrıntılı tablo düzenlenmiştir.

Son olarak, ek 4 form "özel esaslardan çıkış yazısı" olup, bu form özel esaslardan genel esaslara geçişi gösteren ve 84 Nolu Tebliğin 2. bölümünde belirtilen olumsuz durumlar nedeniyle "özel esaslara tabi" tutulan mükellefin genel esaslara dönüşünü temin etmektedir.

Özel esaslardan çıkış yazısında 3 adet sütun yer almıştır. Bu sütunlarda çıkışla ilgili olumsuz raporda yer alan vergi, ceza, gecikme zammı ve faizlerin ödenip/ödenmediği, teminat gösterilip/gösterilmediği, en son düzenlenen olumsuz raporun ilgili olduğu dönemden itibaren (5) yıllık tarh zamanasını kadarlık bir süre geçip/geçmediği gibi bilgiler yer almaktadır.

Öte yandan, mahkeme kararına dayalı olarak "genel esaslara geçme talebi" olanlar için ise, bu konuda ne gibi işlem yapılacağı konusunda açıklık bulunmamaktadır. Sahte fatura kullandığı iddiasıyla kendisine tarhiyat yapılan mükellefler bu durumu inceleme raporuna ekli tablodan (EK:1-Tablo) öğrenir öğrenmez ilgili vergi dairesini muhatap alarak vergi mahkemesinde dava açma hakları vardır.(3) Burada raporun ekindeki özel esaslara geçiş tablosunun rapor ile mükellefe tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde dava açılması ve yürütmenin durdurulması talep edilmelidir.(4) 2010 yılından önceki KOD uygulamasında KOD 4 yada 5'e alınan mükellefler vergi mahkemelerinde veya söz konusu tebliğ esas alınarak Danıştay da dava açtıkları görülmüştür.(5) Bu mükellefler, sahte fatura kullananlarla ilgili KOD uygulamasını iptal ettirmişlerdir.

- (3) Dnş. 4. D. 14/1/2008 gün ve E.2007/4095-K:2008/1 sayılı kararları. Bu karar, KIZILOT Şükrü – KIZILOT Zuhul, "Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları", Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2009, s. 338-339

- (4) Ayrıntılı açıklamalar için bkz. KIZILOT Şükrü – KIZILOT Zuhâl, “Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları”, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2009, s.339

KOD’a düşen vergi mükelleflerinin öncelikle bağlı oldukları vergi dairelerine dilekçe ile başvurup KOD’dan çıkmalarını ya da KOD’da ise neye istinaden KOD’a alındıklarını talep etmeleri gerekir. daha sonra gelecek yazı üzerine vergi mahkemesinde 30 gün içerisinde dava açılarak KOD’a alma işlemi dava konusu yapılmalıdır. Vergi daireleri bu işlemde mükellefleri çıkarabilmesi için mahkeme kararına göre KOD’dan çıkarabileceklerdir.(6) Mahkeme kararı gelmeden ayrıca yürütmenin durdurulması talepli dava açılarak bu işlem iptal ettirilebilir. Vergi mahkemesinin vereceği yürütmenin durdurulması şeklindeki karara göre tekrar vergi dairesine başvurup, KOD’dan çıkarılma işlemine başlanılabilir.

- (5) Dnş. 3. Dairesinin bu konuda bir yürütmeyi durdurma kararı bulunmaktadır. 9/2/2010 gün ve E:2009/6111 sayılı karar. Diğer yandan, İzmir 1. Vergi Mahkemesi tarafından verilen 19/4/2011 gün ve E:2011/509 sayılı yürütmenin durdurulması kararı mevcuttur.
- (6) Bkz. İzmir 4. Vergi Mahkemesi kararı, 1/9/2010 gün ve E:2010/1207 sayılı yürütmenin durdurulması kararı. Yine, Ankara 6. Vergi Mahkemesi tarafından verilen 3/6/2011 gün ve E:2011/317 sayılı yürütmenin durdurulması kararı mevcuttur.

T.C.
DANIŞTAY
ÜÇÜNCÜ DAİRE
Esas No :2009/6111

Temyiz Eden ve Yürütmenin Durdurulmasını İsteyen : Market Melal Ürünleri Turizm İnşaat Tekstil Gıda Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi

Vekili :Cumhuriyet Bulvarı No:Alsancak-İZMİR

Karşı Taraf:.....Vergi Dairesi Müdürlüğü-İZMİR

İstemin Özeti: Davacı şirketin kod listesine alınmasına ilişkin işleme karşı açılan davayı ortada idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığı gerekçesiyle reddeden İzmir 4. Vergi Mahkemesinin 15.7.2009 gün ve E:2008/19G1. K:2009/1235 sayılı kararının bozulması ve temyiz istemi hakkında karar verilinceye kadar yürütmenin durdurulması istenmiştir.

Tetkik Hakimi : Ümit KOCATEPE

Düşüncesi : İleri sürülen iddialar temyize konu Vergi Mahkemesi kararının yürütülmesini durduracak nitelikte görüldüğünden, istemin kabulü gerektiği düşünülmektedir.

Savcı _____; Süreyya ÇAKIN

Düşüncesi ; Temyiz dilekçesinde ileri sürülen nedenler, temyiz edilen kararın yürütülmesinin durdurulmasını gerektirecek nitelikte görülmediğinden, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 52'nci maddesi uyarınca istemin reddi gerekeceği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince İşin gereği görüşülüp düşünüldü".

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen nedenler yürütmenin durdurulmasını gerektirecek nitelikte görüldüğünden, temyiz isteminin esası hakkında karar verilinceye kadar yürütmenin durdurulmasına, peşin alındığından bu karar nedeniyle ayrıca harç alınmasına gerek olmadığına 9.2.2010 gününde oybirliğiyle karar verildi.

T.C.
İZMİR
4. VERGİ MAHKEMESİ
ESAS NO : 2010/1320
KARAR NO : 2011/502

DAVACI :.....

DAVALI :VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ

DAVANIN ÖZETİ: Davacı tarafından Kod 4 listesine dahil edilme işleminin usul ve yasaya aykırı olduğu öne sürülerek iptali istenilmektedir.

SAVUNMANIN ÖZETİ: Davacının defter ve belgelerini ibraz etmediği ve hakkında sahte fatura kullanma fiili sebebiyle rapor tanzim edildiği, bu sebeplerle davacının olumsuz mükelleflerin takip edildiği kod listesine alınması işleminin yasal olduğu ileri sürülerek davanın reddi gerektiği savunulmuştur.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren İzmir 4. Vergi Mahkemesince dava dosyası incelenerek gereği görüldü:

Dava, davacının olumsuz mükellefler listesine (kod listesine) alınmasına ilişkin işlemin iptali istemiyle açılmıştır.

Anayasa'nın çalışma ve sözleşme hürriyetini düzenleyen 48.maddesinin 2.fıkrasında, devletin, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alacağı, çalışma hakkı ve ödevi başlıklı 49.maddesinin 2.fıkrasında, devletin, çalışmaların hayat seviyesini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları ve işsizleri korumak, çalışmayı desteklemek işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratma ve çalışma barışını sağlamak için gerekli tedbirleri alacağı hükmüne yer verilmiş, "Vergi Ödevi" başlığını taşıyan 73.maddesinin 3. fıkrasında da, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtilmiştir.

Bu düzenlemelere göre devletin çalışma hayatına ilişkin düzenlemeleri yapması ve buna dair tedbirleri alması bir görev iken, çalışma çalışanlar açısından bir hak ve ödevdir. Gerek bu alanda yapılacak düzenlemelerin gerek çalışma hayatının bir sonucu olan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenlemelerin yasa ile yapılması ise zorunludur. Dayanağını Anayasaya uygun olarak çıkarılmış olan bu kanunlardan almayan düzenlemelerle bir takım hak ve yükümlülükler getirilemez. Bu suretle çalışma barışının sağlanması yanında, özel teşebbüslerin güvenlik ve kararlılık içinde çalışması da temin edilmiş olur.

Dosyanın incelenmesinden; davacının defter ve belgelerini ibraz etmediği ve hakkında sahte fatura kullanma fiili sebebiyle rapor tanzim edildiği gerekçesiyle davacının olumsuz mükellefler listesine alındığı anlaşılmaktadır.

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

SAYI : B.07.1.GİB.4.35.17.01/ YMM:07-09
KONU : Özel Amaçlı Raporlar

İZMİR YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞINA

İlgi : Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na hitaben yazılan, Odanız üyesi YMM Mehmet TİKAÇ'ın dilekçesine ilişkin olan, 29/03/2006 tarih ve 2006/079 sayılı yazınız.

İlgide kayıtlı yazınıza istinaden, Bakanlığımız Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan alınan 01/08/2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.32/3223-2921/60060 sayılı yazıda;

"... Özel Amaçlı Raporun konu ve kapsam itibariyle tebliğ yayımlanmak suretiyle belirlenmiş bir alanda kullanılmasının söz konusu olduğu durumlarda tebliğle belirlenmiş dispozyona uygun olacağı tabiidir, (örneğin: Gümrük çıkış beyannamesinde ismi yer almayan firmanın, ihraç kaydıyla teslim edilen malın imalatçısı olduğunun tespit edilmesi olayındaki Özel Amaçlı Rapor KDV iadesi işlemlerinde kullanılacağından, KDV İadesi Tasdik Raporu dispozyonuna uygun olarak düzenlenecektir.)

Ancak, konu ve kapsam itibariyle tebliğ yayımlanmamış bir alanda kullanılması söz konusu olacak Özel Amaçlı Raporlar için, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerce Tutulacak Defter ve Kayıtlar ile Meslek Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmeliğin 13. Maddesinde Meslek mensuplarının hizmet verdikleri firma ya da resmi mercilerin isteğine uyarak yaptıkları denetimler sonunda özel amaçlı rapor düzenleyeceklerine ilişkin olarak yer verilen hüküm uyarınca, düzenlenmesi öngörülen bu tür raporlarda ihtiyaç duyulacak konu veya hususun önceden tespiti mümkün olmayacağından, hangi konuda düzenleneceği ve dispozyonuna ilişkin bir belirleme yapılması da mümkün olmayacaktır.

Bununla birlikte, özel amaçlı raporun konusu ve içeriğinde yer alması gereken hususların ve dispozisyona ilişkin belirlemenin ilgili firma yada raporun ibraz olunacağı merci tarafından belirleneceği tabiidir."

Denilmektedir.

Bilgi edinilmesini ve konu hakkında Odanız üyesi YMM Mehmet TIKAÇ'ında bilgilendirilmesi rica ederim.

M. Yavuz ÖNER
Vergi Dairesi Başkanı a.
Gelir İdaresi Grup Müdür V.

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

Sayı : B.07.01.GİB.0.24.31-205.99-576

Konu :

İZMİR YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞINA

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

Alsancak/İZMİR

İlgi :24.10.2011 tarih ve 2011/235 sayılı yazınız.

İlgide kayıtlı yazınız ve eklerinin incelenmesinden, Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Şirketinin Dğt. Dep. Gem. ve Ulus. Taş. Tic. A.Ş. ve ve Zirai Ekip. San. Tic. A.Ş. ile Yeminli Mali Müşavir ortakimzasıyla kurumlar vergisi tasdik sözleşmelerini imzaladığı, söz konusu tam tasdik sözleşmeleri uyarınca düzenlenecek raporların da yine aynı şirket ortağı olan Yeminli Mali Müşavirtarafından düzenlenebileceği yönünde bir görüş belirtilerek bu konuda Başkanlığımız görüşüne ihtiyaç duyulduğu anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere, 06/02/2008 tarih ve 26779 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Sıra Nolu "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Bildirimlerinin ve Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüklerinin Elektronik Ortamda Yerine Getirilmesi Hakkında Genel Tebliği" ile yeminli mali müşavirlerin düzenlemiş oldukları tasdik sözleşmelerine ilişkin bildirimlerinin ve sürekli bilgi verme yükümlülüklerinin elektronik ortamda yerine getirilmesi ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

Söz konusu Tebliğin, "Sözleşmelerin Elektronik Ortamda Gönderilmesine İlişkin Vergi Dairesince Yapılacak İşlemler" başlıklı (V-B) bölümünün ilk paragrafında, "Yeminli mali müşavirlerce düzenlenen tasdik raporu ilgili vergi dairesine ibraz edildiğinde, tasdike konu rapora ilişkin sözleşme bilgilerinin evvelce yeminli mali müşavirce elektronik ortamda sisteme girilip girilmediğine bakılacak, sözleşme bilgileri evvelce yeminli mali müşavirce sisteme girilmişse söz konusu tasdik raporu vergi dairesince kabul edilecektir." denilmektedir.

Diğer taraftan; 11 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde yer verilen,

"Şirket olarak faaliyet gösteren yeminli mali müşavirlerin düzenleyecekleri sözleşmelerde, tasdik sözleşmesinin II. Bölümünde yer alan "Adı-Soyadı(unvanı)" sütununda yeminli mali müşavirlik şirketinin unvanı yazılacaktır."

hükmü uyarınca da, şirket bünyesinde faaliyet gösteren yeminli mali müşavirler; mükelleflerin şirketle yapacakları sözleşmeleri kendi adlarına düzenleyemeyeceklerdir.

30/07/1995 tarihli ve 22359 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 18 Sıra numaralı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin "Tasdik Raporunu Düzenleyecek Yeminli Mali Müşavirler ve Sorumluluk Uygulaması" başlığının "(D) Yeminli Mali Müşavirlerce Yapılacak Denetim ve Denetimin Niteliği" bölümünde ise;

"Yeminli mali müşavirler, sözleşme imzaladıkları mükelleflerin vergiye müteallik bütün işlemlerini sürekli olarak denetleyeceklerdir. Yeminli mali müşavirlerce tasdik edilecek yıllık gelir ya da kurumlar vergisi beyannamesi ile ilgili defter ve belgeler üzerinde yapılacak denetim, cari denetim şeklinde olacaktır. Yıl içinde yapılacak bu denetimlerde mükellef tarafından yapı lan hataların anında düzeltilmesi esastır. Vergi mevzuatına aykırı hususların mükellef tarafından düzeltilmemesi halinde, bu aykırılıklar ve karşıt inceleme sırasında nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefle ilgili olarak tespit edilen vergi mevzuatına aykırı hususlar, yeminli mali müşavirler tarafından tasdik raporlarında belirtilecektir."

düzenlemesine yer verilmiştir.

Bu açıklamalara göre, 3568 sayılı Kanun uygulamalarında; şirket adına düzenlenen tasdik sözleşmelerinin internet vergi dairesine bilgi girişinde tasdik işlemini yapacak Yeminli Mali Müşavir olarak bildirilen yeminli mali müşavirin şirket ortaklığından ayrılması, vefatı ve mesleği terki hallerinde şirket ortağı diğer bir Yeminli Mali Müşavirin tasdik işlemini yapacak Yeminli Mali Müşavir olarak kabulü mümkün bulunmakta, bu haller dışında evvelce internet vergi dairesine tasdik işlemini yapacak yeminli mali müşavir olarak bildirilen yeminli mali

müşavirin yerine şirket ortağı diğer bir yeminli mali müşavirin rapor düzenlemesi uygun görülmemektedir.

Bu itibarla, yeminli mali müşavirlik hizmetinin şirket şeklinde sunulması halinde, sözleşme şirket adına düzenlenecektir. Şirket adına düzenlenen tam tasdik sözleşmesine göre düzenlenecek tam tasdik raporunun ise, mükelleflerin ilgili defter ve belgeleri üzerinde yapılacak cari denetimi gerçekleştirecek olan ve bu nedenle tam tasdik sözleşmesi bilgilerinin evvelce elektronik ortamda internet vergi dairesine girişi sırasında tasdik işlemini yapacak YMM olarak ismi bildirilen yeminli mali müşavirce düzenlenmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bora TOPALOĞLU
Başkan a.
Gelir İdaresi Grup Başkanı

Romancılığımızın yeni açılımı

Feridun ANDAÇ

Ardı ardına yayımlanan dört romanı önüme alıp okumaya yöneldiğimde, beni sevindiren bir durumla yüzleştirdim söylemeliyim burada: Romancılığımızın geleceğe dönük yüzünün azımsanmayacak denli önemli bir birikimi içerdiği...

Evet, bunu görmek sevindirici.

Giderek popülerleşen bir edebiyat ortamında her yazılanın parıltılı bir "değer" gibi sunulması, çoksatarlığın tek ölçü alınması belirleyiciliğini giderek yitirmekte. En azından "iyi edebiyat" açısından bu böyle.

Sözünü ettiğim dört romanın (*) ilk üçünü okuyunca şunu gözledim; romanın ayna tutma işlevi yüzyılımızda da sürüyor.

Günümüz Türkiye'sinde romanın ne denli önem kazandığını gösteren, yazarak bir toplumu/ insanı/ dönemi kavrama bilincini bize taşıyan romancının edebi dili kurmadaki hüneri de övgüye değer doğrusu.

1940'lardan beri modernleşme çizgisini yakalamaya, hatta "yeni edebiyat"ı kurma düşüncesini oluşturmaya çalışan iki kuşağın (1940 ve 1950 kuşakları), bunların ardılı olan 1960 sonrası birikimini var eden romancıların pekiştirici bir bilinçle zamanlarının ruhunu yansıtmaları edebiyatımızda azımsanmayacak bir birikimi oluşturmuştur.

1980'lerde uç veren yeni romancıların insana/ topluma bakma, tarihsel kavramsallaştırarak edebi bilinçle donattıkları yapıtlarını vermeye başlamaları da başlı başına bir çıktı.

Orhan Pamuk, Mehmet Eroğlu, Latife Tekin, Ahmet Altan bu ilk adımı oluştururken; hemen ardından İnci Aral, Erendiz Atasü, Hasan Ali Toptaş, İhsan Oktay Anar, Elif Şafak, Gürsel Korat, İbrahim Yıldırım, Ahmet Ümit gibi adların gelmesi rastlantı değildir elbette. Önlerinde var olan birikim, Türkiye'nin siyasal/toplumsal ve kültürel değişimi oluşturan edebi sürecin de belirleyicisidir neredeyse.

Bu anlamda, Türkiye "12 Eylül" ve "hapisane edebiyatı" sultasından çıkarak yaşanan/geçerlen ama travması halen süren sürecin ürünlerine yeni yeni kavuşma olanağını buldu. En azından romanda bu böyle.

Yiğit Bener, ilk iki romanında ("Eksik Taşlar", "Kırılma Noktası") bu sürecin yansılarını anlatıyordu. Bu kez, o sürecin kahramanlarından birinin, 10 yıllık sürgünlükten sonra yurduna dönüşünü, ve bir "heyula" gibi karşılanması/ gezinmesi, hayata tutunmasını öykülüyor.

Sabâ Altınsay ise, ilk romanında ("Kiritimu: Giritim Benim) mübadeleyi öncesi ve sürüklenişle konu edinmişti. Bu kez de, yüzünü, gene Ege'ye, Çanakkale'ye dönerek, İkinci Dünya Savaşı'nın, 1940'ların gölgesinde taşrada yaşananlara uzanıyor...

Hüsnü Arkan ise, önceki romanlarında ("Ölü Kelebeklerin Dansı", "Menekşeler, Atlar, Oburlar", "Uzun bir Yolculuğun Bittiği Yer", "Uyku") olduğu gibi, yaşanan dönemlere tanıklığı önceliyor. "12 Eylül"ün vurgununu yemiş bir ailenin öyküsünü 1950'lere, "1960 İhtilali"ne, "12 Mart" darbesine dönerek yaşanan dönemin öyküsünü ailelerin öyküsüyle buluşturuyor.

Kuşkusuz bütün bunların arka planında olagelenler romancıların dünyaya bakışların, hayatı kavrayışlarını anlattığı kadar; romanı biçim/ üslup olarak düşünerek anlattıkları öyküleri nasıl anlatmaları gerektiği üzerinde de düşünülüp tasarlanmış metinleri sunmaları açısından da dikkate değer kılıyor yazdıklarını.

Bu da şunu gösteriyor ki; bugünün "iyi romancı"sı edebi geleneği bilerek, kalıta sahip çıkarak yeni şeyler söylemenin, yeni biçimde romanlar kurmanın yolunda.

Okumaya yeni başladığım Nilüfer Kuyaş'ın "Ada'daki Ev" romanı da, daha ilk bölümünde bunu pekiştiren bir bakışla karşımıza çıkıyor. Ki, Kuyaş da, ilk romanı "Yeni Baştan"la bir dönem romanı yazarak yeni roman anlayışını taçlandırılan bir başyapıt ortaya koymuştu.Evet, dönüp romanla gelen bu birikimi okuyarak yaşadığımız günlere bakmanızı dilerim sevgili okurum.

(*) "Heyulanın Dönüşü", Yiğit Bener, Eylül 2011, Can Yay., 354 s; "Benim Hiç Suçum Yok", Sabâ Altınsay, Ekim 2011, Can Yay., 314 s.; "Mino'nun Siyah Gülü", Hüsnü Arkan, Ekim 2011, Kırmızı Kedi Yay., 252 s.; "Ada'daki Ev", Nilüfer Kuyaş, Eylül 2011, Can Yay., 481 s

(Dünya Gazetesinin 24.10.2011 sayısından alınmıştır.)

Kitap hayatımızın neresinde duruyor?

TÜYAP Kitap Fuarı'nın 30. yılı.

Sektör girişimi olarak azımsanmayacak bir süreç.

1982'de, Taksim'deki Intercontinental Oteli'nin alt katında başlayan serüvenin bugün bu boyuta erişebileceğini kimse pek düşünemezdi.

Kitapların yasaklandığı, yazarlarının tutuklanıp yargılandığı bir ülkeden; artık her türden kitabın yayımlandığı, yayın çeşitliliğinin ve yayınevi sayısının giderek arttığı bir ülkeye yöneldik diyebiliriz.

Kısıtlanan özgürlükler, birtakım yasaklar, tutuklama ve yargılamalar olsa da; önü alınamayan bir birikimi var bu alanda Türkiye'nin.

Yeni dünya düzeni ve küreselleşmenin getirdiği değişimin Türkiye'yi etkisine almaması düşünülemez. Hele bilişim çağının olanaklarına kavuşmak, yayıncılığın daha da önünü açmıştır.

Yayın hazırlık süreçleri kadar, sunuş, tanıtım, pazarda kendine yer açma çok daha hızlı ve kolay olmuştur.

Bu anlamda yayıncılık sektörü olmaya yönelirken; iki temel sorunu henüz çözemediği gözlenir: Dağıtım ağının oluşması ve kitabevlerinin yaygınlığı.

Yeni satış ve pazarlama teknikleri geliştirilse de; kitabın kitabevinde satılma düşüncesi geçerliliğini korumaktadır.

Öte yanda dijital yayıncılıkta adımlar atılsa da; Türkiye gibi okur özürlü bir toplumun "basılı kitap çağı" ömrünü henüz tamamlamamıştır. İçeride ve dışarıdaki kitap fuarlarının bize gösterdiği şudur: Gerçek okur kitapla buluşmak/yüzleşmek, yakın olmak istiyor.

Bizdeki kitap fuarının içeriği/niteliği, kapsamı ve süresi ayrı bir konudur. Ama kitabevlerinin sayısının giderek azaldığı bir ülkede okurun fuar beklentisi kaçınılmaz. Ki; üstelik bizdeki fuar yalnızca kitap satın alınan bir yerin ötesinde kültürel etkinliğe dönüşmüştür.

1982'de Taksim'de 500 metrekarelik alanda 26 yayıneviyle başlayan serüven, bugün Beylikdüzü'nde 39 bin 500 metrekarelik bir alanda 600'ün bulan yayıneviyle 30. yılına ulaştı.

Kullandığı aracı bile penceresinin önüne park etmeyi seven bir ulus olduğumuz için; çoğumuzun dilinde şu var: "Beylikdüzü çok uzak!"

Eğer kitabın hayatında bir yeri anlamı/değeri varsa, bence; bütün bunları bahane etmezsin, kalkıp gidersin. Gitmeyi, mesafeler kat etmeyi göze alırsın.

Birçok yayınevini ve kitaplarını bir arada görmek bir okur için anlamlı olmalı öncelikle.

Nüfusu 15 milyonu aşan İstanbul'da TÜYAP'ın onda biri alana sahip bir(kaç) kitabevi yok maalesef! Üstelik sözü edilen onca yayınevinin çok çok azını içerenlerin kitaplarının da ancak az bir bölümünü bulabileceğiniz Kabalcı, İmge, Mefisto, Can, Pandora, Robinson Crouse, Remzi, İnkılâp, DR gibi kitabevlerinden söz edebiliriz bu kentte.

Demem o ki; TÜYAP'ın varlığını yayınevleri, kitaba umut bağlayan okur kadar, kitabevlerinin yetersizliği belirlemiş, sürdürülebilirliğini sağlamıştır.

TÜYAP'ın bugün 30. yılda geldiği uluslararası boyutun daha çok yayıncılar açısından etkili/yönlendirici olabileceğini düşünüyorum.

Örneğin; tıpkı Frankfurt, Paris ve Londra'daki kitap fuarlarında uygulandığı gibi; konuk ülkenin yanına, yayın ajanslarını, farklı ülkeleri ve yazarlarını da katarak fuarı "satış panayırı"ndan kurtarıp, okura seçili bir zaman bırakmanın daha doğru olacağı kanısındayım.

Bu da, fuarı, anaokullarından liselere kadar uzanan "eğitsel kol" turu olmaktan da bir nebze çıkaracaktır.

TÜYAP, 30 yıldır, bir şeyin de göstergesi oldu bence; kitap hayatımızın neresinde duruyor...

Yılda bir kez alınan, hatırlanan "nesne" değil; 600 yayınevinin vitrininde öne çıkan birikim günbegün artan bir okuma çeşitliliğinin bir göstergesidir. Bu da, bir ölçüde de, hem kentleşmeye yönelişimizin, hem de adım adım hobilerimizin oluşmaya başladığının işaretlerini veriyor. Ne dersiniz sevgili okurum?

(Dünya Gazetesinin 20.11.2011 sayısından alınmıştır.)

**T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Şubat 2011**

Konu : Üst hakkının kısmi bölünmeye konu edilip edilemeyeceği hakkında

İlgide kayıtlı dilekçenizde, Şirketiniz tarafından arsa üzerine 72 yıllık bağımsız ve sürekli olarak tesis edilen üst hakkının Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 uncu maddesi kapsamında kısmi bölünmeye konu edilip edilemeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

1/1/2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde,

"b) Kısmi bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimî temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur. "

hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükme göre, kısmi bölünme işlemine taşınmazlar, iştirak hisseleri, üretim veya hizmet işletmeleri konu edilebilmektedir.

Aynı Kanununun 20 maddesinin üçüncü fıkrasında ise bu Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan kârların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğini "19.2.2. Kısmi bölünme" başlıklı bölümünde de konu ile ilgili olarak ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Diğer yandan, Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde taşınmaz mülkiyetinin konusu:

- Arazi,
- Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- Kat mülkiyeti "kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmıştır.

Türk Medeni Kanununun 826 nci maddesine göre; 30 yıldan daha uzun bir süre için tesis edilen irtifak hakkı sürekli niteliktedir. Müstakil ve daimi hakların vücut bulmaları tapu siciline tescil edilmelerine bağlıdır. Tapu Sicili Tüzüğü ile bu hakların gayrimenkul olarak muamele görebilmeleri için tapu sicilinde kendilerine ayrı bir sayfanın açılması zorunlu kılınmıştır. Dolayısıyla tapu siciline kayıt edilen irtifak haklarının gayrimenkul olarak nitelendirilmesi gerekmektedir.

Bu nedenle, alışveriş merkezi inşa edilmesi planlanan arsa üzerine 72 yıllık daimi ve müstakil olarak sahip olduğunuz üst hakkının tapu kütüğünde gayrimenkul olarak tescil edilmiş olması halinde, kayıtlı değerleri üzerinden aynî sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devrinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkün bulunmaktadır. Söz konusu daimi ve müstakil üst hakkının şirketiniz adına tapuya tescil edilmemiş olması halinde ise kısmi bölünmeye konu edilemeyeceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C. İZMİR
1. VERGİ MAHKEMESİ

Esas No : 2011/536

Karar No : 2011/1747

Davanın Özeti: Davacı şirket vekili tarafından, müvekkilinin sahte belge kullandığı ve sahte belge düzenlediğinden bahisle özel esaslara tabi tutularak kod listesine alınmasına ilişkin işlemin; davacı hakkında yapılan vergi incelemesinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134 ve takip eden maddelerine uygun olarak yapılmadığı, olayda re'sen takdir nedenlerinden hiç birinin bulunmadığı, düzenlenen özel esaslar tablolarının hukuki ve maddi delillere dayanmadığı, müvekkili şirketin defter kayıtlarına intikal ettirilen tüm faturalarının gerçek emtia alışlarına ait olduğu, sahte fatura düzenleme iddiasının varsayıma dayandığı, yapılan işlemin hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek iptali istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: Olumsuz mükellefler veri tabanına otomasyon sistem girişinin İzmir Vergi Dairesi Başkanlığınca yapıldığı, bu nedenle dairenin hasım olarak gösterilemeyeceği, uyuşmazlık konusu olayın idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığı, davanın öncelikle usul yönünden reddi gerektiği, davacı şirketin sahte belge kullandığı ve sahte fatura düzenlediği hususlarının vergi inceleme raporları ile tespit edildiği, davacının genel esaslara nasıl döneceğinin 84 Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile düzenlendiği, davacı açısından bu şartlar oluşmadığından genel esaslara dönmesinin mümkün olmadığı ileri sürülerek davanın reddi gerektiği savunulmaktadır.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren İzmir 1. Vergi Mahkemesi'nce, dava dosyası incelenerek işin gereği görüldü:

Uyuşmazlık, hakkında sahte belge kullandığı ve düzenlediği yönünde tespit bulunduğu gerekçesiyle 84 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "Özel Esaslar" bölümü gereği davacının olumsuz mükellefler listesine alınması işleminden kaynaklanmaktadır.

Davalı idarenin usule ilişkin itirazları yerinde görülmemekle işin esasına geçildi;

Anayasa'nın çalışma ve sözleşme hürriyetini düzenleyen 48.maddesinin 2.fıkrasında, devletin, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alacağı, çalışma hakkı ve Ödevi başlıklı 49.maddesinin 2.fıkrasında, devletin, çalışmaların hayat seviyesini 'yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları ve işsizleri korumak, çalışmayı desteklemek işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratma ve çalışma barışını sağlamak için gerekli tedbirleri alacağı hükmüne yer verilmiş, "Vergi Ödevi" başlığını taşıyan 73.maddesinin 3. fıkrasında da, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtilmiştir.

Bu düzenlemelere göre devletin çalışma hayatına ilişkin düzenlemeleri yapması ve buna dair tedbirleri alması bir görev iken çalışma çalışanlar açısından bir hak ve ödevdir. Gerek bu alanda yapılacak düzenlemelerin gerek çalışma hayatının bir sonucu olan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenlemelerin yasa ile yapılması ise zorunludur. Dayanağını Anayasaya uygun olarak çıkarılmış olan bu kanunlardan almayan düzenlemelerle bir takım hak ve yükümlülükler getirilemez. Bu suretle çalışma barışının sağlanması yanında, özel teşebbüslerin güvenlik ve kararlılık içinde çalışması da temin edilmiş olur.

Dosyanın incelenmesinden; davacının, hakkında sahte fatura düzenlediği ve sahte fatura tanzim ettiği yönünde tespitler bulunduğu ve bu konuda inceleme raporu düzenlendiği gerekçesiyle 84 seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin Özel Esaslar bölümü gereği olumsuz mükellefler listesine alındığı anlaşılmaktadır.

Bakılan davada davacı, hakkında olumsuz tespit olduğu gerekçesiyle bir listeye dahil edilmiş olup gerek davalı idarenin, gerekse bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların mükellefleri bu şekilde kategorize edebilmelerine olanak sağlayan hiçbir yasal düzenleme bulunmadığı gibi, Anayasa'da da buna izin veren bir hüküm de yer almamaktadır. Bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yaratacağı gibi. Anayasa'da güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil eder. Dolayısıyla yasal dayanağı olmadan, hukuka aykırı bir biçimde idarenin kendi içerisinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile davacının hakkında olumsuzluk tespit edilen mükellefler listesi olarak adlandırılan listede yer alması mümkün bulunmadığından, davacının "hakkında olumsuzluk tespit edilen

mükellefler" listesine alınmasına ilişkin dava konusu işlem hukuka aykırı bulunmuştur.

Açıklanan nedenlerle; Davanın Kabulüne, dava konusu işlemin iptaline, aşağıda dökümü yapılan 73,30.-TL yargılama gideri ile 550,00.- TL vekalet ücretinin davalı idareden alınarak davacıya ödenmesine, artan posta ücreti avansının istemi halinde davacıya iadesine, bu kararın tebliğini izleyen günden itibaren 30 gün içinde Danıştay'a temyiz yolu açık olmak üzere, 21.07.2011 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN 2011 YILINDA DİKKATE ALACAĞI HADLER		
KONU	DAYANAĞI	HADLER
—SM ve SMM'lerin imzalayacağı beyannameler için sınır	4 ve 37 Nolu YMM Tebliği	Net Satış: 9.386.000 TL Aktif Top: 4.694.000 TL
— Tam tasdik sözleşmesi yapılmadan ihracatta KDV iadesi rapor yazma sınırı	37 Nolu YMM Tebliği	330.000 TL (Eski Dönemler Dahil)
— indirimli orana tabi mallarda tam tasdik sözleşmesi yapılmadan rapor yazma sınırı	37 Nolu YMM Tebliği	660.000 TL
—Yolcu beraberinde satışta (ihraç) YMM raporu ile alınabilecek iade sınırı	37 Nolu YMM Tebliği	86.000 TL
— KDV iadesine karşıt inceleme sınır	37 Nolu YMM Tebliği	Fatura Başına: 17.230 TL
—Stopaj iadesi	37 Nolu YMM Tebliği	100.000 TL
Yatırım indirim Raporu Yazmada Harcama Tutarı	37 Nolu YMM Tebliği	Yatırım Harcaması Tutarı 250.000. TL'nin Üzerinde ise rapor düzenlenecek
—Kurumlar Vergisi istisnalar	37 Nolu YMM Tebliği	171.000 TL
—Tek Düzene göre ek mali tablo düzenleme alt sınırı	10 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği	Aktif Toplamı: 9.799.300 TL Net Satış Tutarı: 21.778.200 TL
—indirimli oranda alınamayacak KDV tutarı		14.300 TL