iZMiR DAYANIŞMA



iZMiR SERBEST MUHASEBECi MALi MUŞAViRLER ODASI

CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF iZMiR

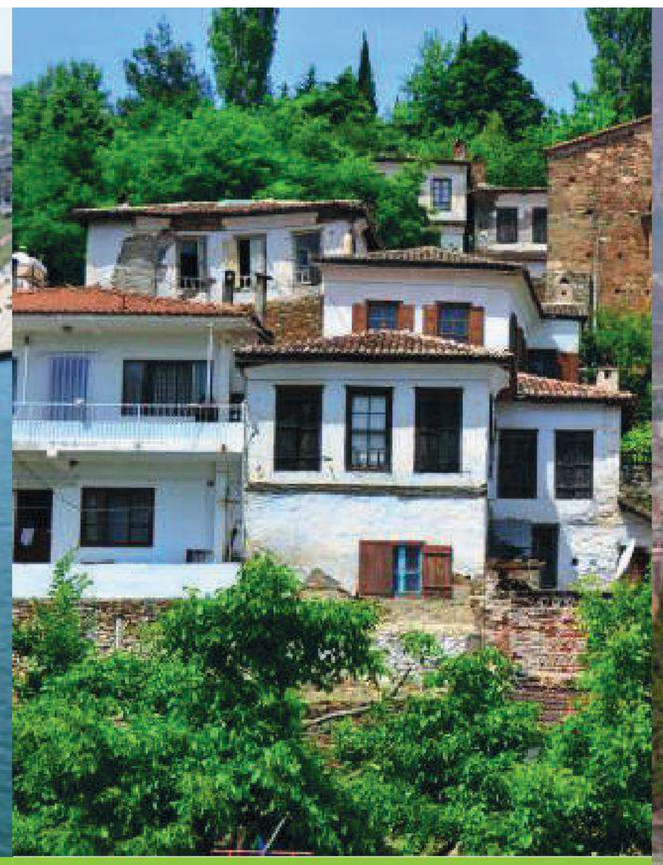
ARALIK 2021

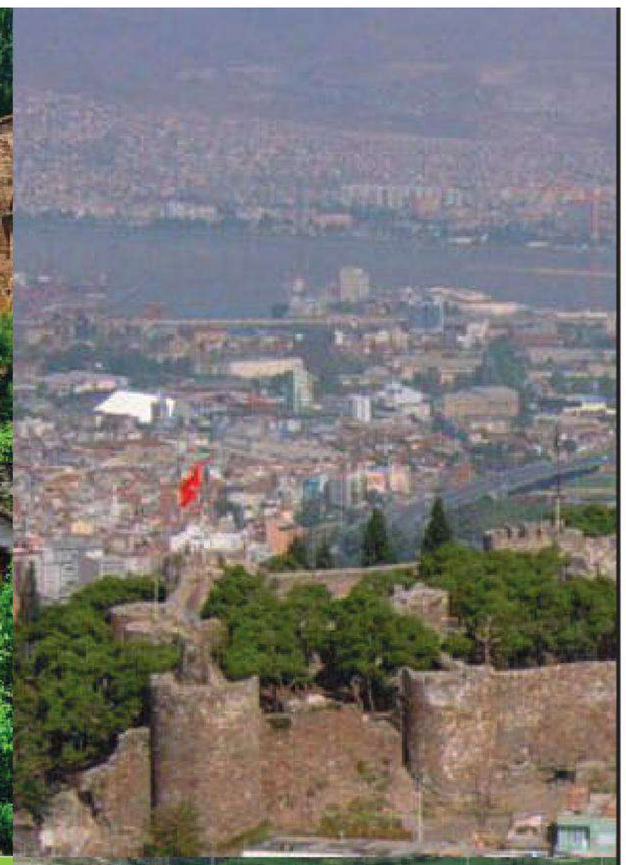
ISSN 2687-5233

SAYI-5 (SAYI-132)

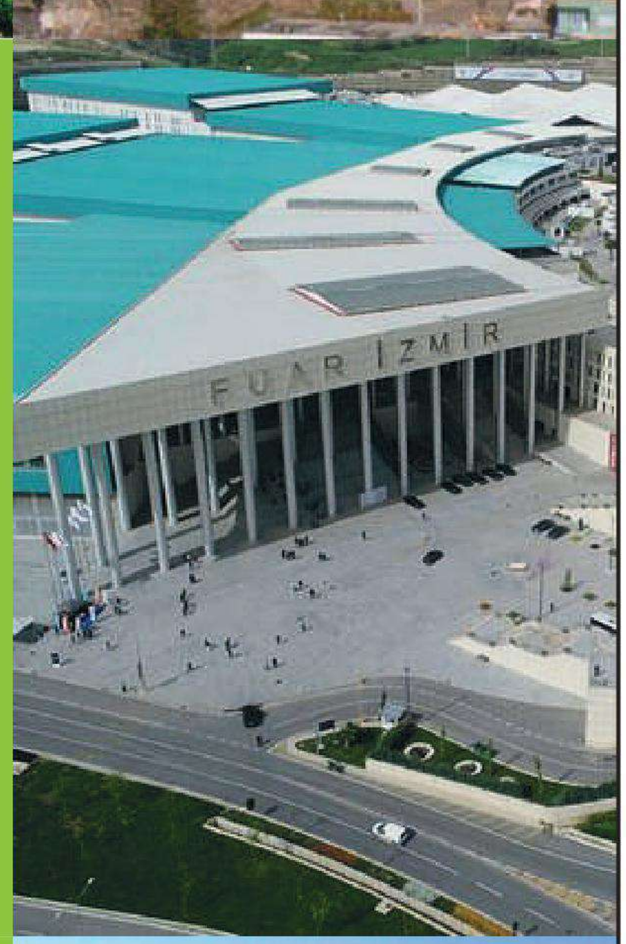










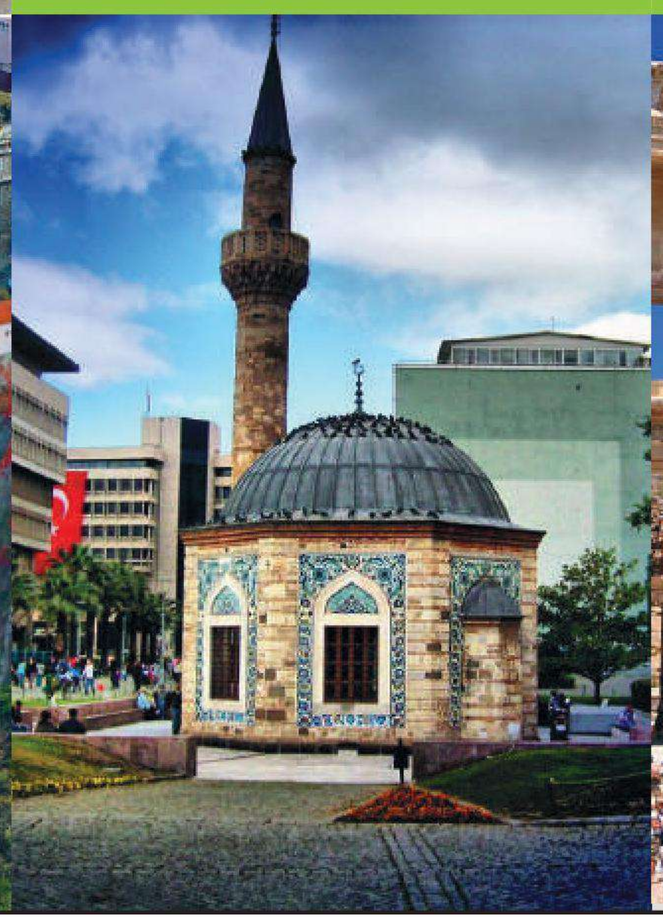


İZMİR DAYANIŞMA

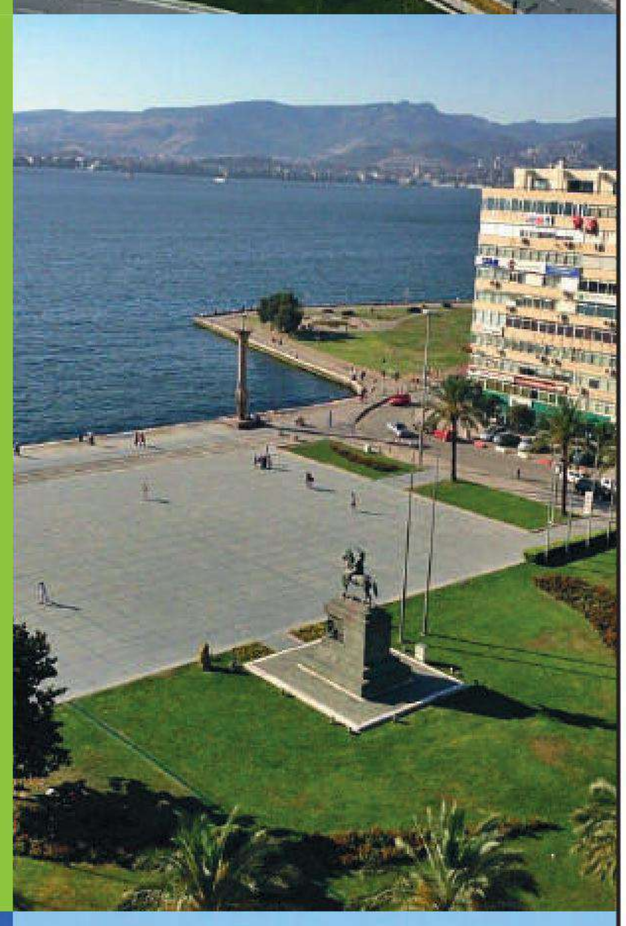
İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI

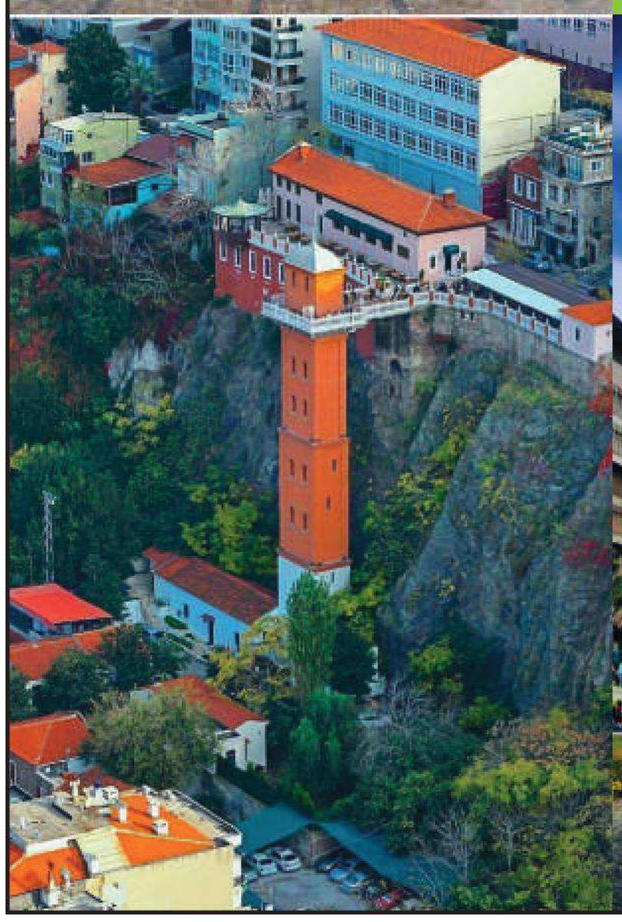
CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF İZMİR











İZMİR DAYANIŞMA

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI

CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF İZMİR



İZMİR DAYANIŞMA

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MUSAVİRLER ODASI
CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF İZMİR

İZMİR SMMMO ADINA SAHİBİ
YÖNETİM KURULU BAŞKANI
VEDAT ADAK

MALİ İŞLER KOORDİNATÖRÜ
YÖNETİM KURULU BAŞKAN YRD.
ÖMER AKBAŞ

SORUMLU MÜDÜR
ODA SEKRETERİ
MÜFİT YILDIRIM

GENEL YAYIN YÖNETMENİ
İSMAİL TOTUR

YAYIN KURULU
HÜSEYİN ÜZÜM
SELVİYE ÖĞÜŞ
FAZIL ULUSOY
FATİH ÖZÇİFTÇİ
METİN BEYTEKİN

BİLİM KURULU
PROF. DR. ÇAĞNUR BALSARI
PROF. DR. A. FATİH DALKILIÇ
PROF. DR. ERDAL ÖZKOL
PROF. DR. ASUMAN ALTAY
PROF. DR. SERDAR ÖZKAN
DR. ÖĞR. ÜYESİ ÖZKAN BİLGİLİ
YENER GÜVEN - İŞ MÜFFETTİŞİ
RIFAT T. NALBANTOĞLU - SMMM

TASARIM VE BASKI
FORMA FORM ETİKET MATB. SAN. TİC. LTD.ŞTİ
MERSİNLİ MH GAZİLER CD. NO:367/R
BATI İŞ MERKEZİ YENİŞEHİR
KONAK - İZMİR (EGE VERGİ DAİRESİ ALTI)
+90 232 254 11 11
www.formamatbaa.com

BASIM TARİHİ
31/12/2021

İZMİR DAYANIŞMA: SAYI - 5

Sürekli Yerel Yayın
(Dayanışma 132)

Dergimiz Hakemli Dergi olma özelliği taşımaktadır. Gönderilen yazılar hakem değerlendirmesine tabi tutulduğu için yayımında gecikmeler olabilmektedir.. Yayımlanan yazılardaki sorumluluk yazarlarına, ilan ve reklamlardaki sorumluluk ilanı veren kişi veya kuruluşlara aittir. Dergiye gönderilen çeviri yazıların kaynağı mutlaka belirtilir. Gönderilen yazılar yazarlarına geri verilmez.

TELEFON	**:0 232 441 96 33 PBX**
GENEL İDARE MÜDÜRÜ	**:106**
VERGİ DANIŞMANI	**:127**
HUKUK MÜŞAVİRİ	**:306**
TESMER MÜDÜRÜ	**:105**
TESMER STAJ	**:103-211**
EĞİTİM BİRİMİ	**:203**
ÖZLÜK İŞLERİ	**:102-160**
MUHASEBE DEPARTMANI	**:107**

BANKA HESAP NUMARALARI

BANKA ADI	ŞUBE KODU	ŞUBE ADI	IBAN NO
AKBANK	284	HALİT ZİYA	TR26 0004 6002 8488 8000 0412 47
DENİZBANK	9076	İZMİR	TR94 0013 4000 0055 2791 0000 12
FİNANSBANK	1415	ALTINDAĞ	TR33 0011 1000 0000 0041 4839 04
GARANTİ	410	KONAK	TR95 0006 2000 4100 0006 6924 83
İŞ BANKASI	3413	YENİGÜN	TR38 0006 4000 0013 4131 1277 65
YAPI KREDİ	927	İZMİR	TR85 006 7010 0000 0061 3532 99
HAVALE ALMAYAN BANKA (BANKA ŞUBESİNDEN YATIRANLAR İÇİN)			
AKBANK / FİRMA KODU: 5020587			

1456 SOKAK NO:15 ALSANCAK - İZMİR
TEL: 0 232 441 96 33 PBX - **FAKS:** 0 232 446 81 30 - 441 95 67
TESMER FAKS: 0 232 445 69 77
www.izsmmmo.org.tr
e-mail: izsmmmo@izsmmmo.org.tr

''Bugünkü mücadelemizin amacı tam bağımsızlıktır. Bağımsızlığın tam sağlanabilmesi ise ancak mali bağımsızlık ile mümkündür. Bir devletin aslı bağımsızlıktan yoksun olunca o devletin bütün hayati bölümlerinde bağımsızlık sakat durumdadır. Çünkü her devlet organı ancak maliye ile yaşar. Mali bağımsızlığın korunması için ilk şart bütün ekonomik bünye ile uygunluğu ve denk olmasıdır.''

M. Kemal Atatürk



BAŞKAN'DAN

Değerli okurlar, değerli meslektaşlarım,

Her geçen sayımızda değerlenen ve akademik çevrelerde ilgi gören, veri tabanlarında takip edilen dergimizin (yeni) 5 sayısında sizlerle buluşmak mutluluk ve onur verici. Konusunda uzman hakem heyetimizin ve çok kıymetli yazarlarımızın mesleki kamuoyunu ilgilendiren her konuda yazıları ile sizlerle birlikteyiz. Bu vesile ile teşekkürlerimi sunuyorum.

2021 yılı ilk günden son güne kadar gerek ekonomik gerek iç ve dış siyasi gelişmeler, sosyal yaşam koşullarında oluşan farklılıklar, mesleki kamuoyunun yakın takipte olduğu olaylar ile geçti. Buna Covıd 19 salgının her alanda etkisi tabii ki ilk sırada.

Yılın son çeyreğine geldiğimizde ülkemiz ekonomik alanda her gün yeni gelişmeler yaşamakta. Buna bağlı vergisel anlamda da yansımalarını görmekteyiz. 7326 sayılı vergi barışı ve diğer vergilendirme ve teşvikler den tutunuz, çok farklı alanlarda ülkemiz için, mesleki sorumluluk anlamında çok yoğun bir yıl geçirdik.

Bu dönem de ülkemizde hala yaşanmaya devam eden Covid-19 salgının birçok alandaki olumsuz boyutlarını da hep birlikte göğüsledik ve devam ediyoruz. Birçok meslektaşımızı bulaş riskinin yüksekliği nedeniyle kaybettik. Tahsilat sorunları yaşadık. Her şeyden önemlisi mücbir sebep taleplerimizin karşılanmaması bizleri üzdü.

İş yükümüzün ve sorumluluğumuzun artmasına karşın, ancak yılda bir kez ücret farkı alan bizlerin, 2022 yılı için ücret tarifemizin ancak %25 dolayında zamlanmasını da düşündürücü buluyoruz. Oysa ülkemizde özellikle son çeyrekte yaşanan ekonomik gelişmeler ile %60 oranına varan enflasyon oranının bizlerin ve bürolarımızın giderlerini diret etkilediği gerçeği ortada iken, çalışanlarımız açısından çok haklı olarak asgari ücretteki artışın da büro gider maliyetlerini arttırdığı ortada.

Mesleki açıdan çok önemli olan bir diğer konu yetişmiş ara eleman açığımızın yüksek olması. Bu konuda gerek üst birliğimiz TÜRMOB ve özellikle Odamızın çok ciddi çalışmaları bulunmakta. İlgili komitemiz 2 yıldır sürdürdüğü, ilimizdeki Ticaret Liseleri

ve Milli Eğitim Müdürlüğü ile koordineli çalışarak, sertifikada verebileceğimiz eğitim çalışmalarını, eğitmenlerimizi de dahil ederek sürdürüyoruz. Ayrıca meslek örgütü olarak iç eğitim ve seminerlerimiz de yıl içinde yoğun olarak devam etti.

İlimizdeki paydaş kurumlar ile sivil toplum kuruluşları ve diğer meslek odalarımız ile samimi ilişkiler ve ortak etkinlikler ile verimli bir yıl geçirdik. Mesleki dayanışmanın ve kurumlar ile üretmenin değerini de gördük. Yeni yılda aynı çizgide daha verimli çalışmaları sürdürme azmindeyiz.

Ülkemiz de özellikle son üç aydır yabancı para birimlerinin Türk Liramız karşısında aşırı değerlenmesi ve uzun zaman buna çare olacak müdahaleleri gerçekleştirememek nedeniyle aşırı bir enflasyonist ortam oluştu. Son müdahale ile yabancı paralara (özellikle Dolar'a) endeksli diyebileceğimiz TL mevduat sisteminin ise yine, çalışan dan ve üreten den yana değil sermayeye katkı sağlayacağı, bunun devlet hazinesine olası yükünün olası etkilerini ve sonuçlarına endişeli yaklaşmaktayım. Döviz cinsi paraların Türk Liramız karşısında değerinin düşmesi elbette kıymetli. Ancak enflasyon ortamında yükselen ihtiyaç maddelerinin fiyatlarının bu önlem ile tüketici fiyatlarına yansımasının hemen gerçekleşecek görünmemesi ekonomi çevrelerinin ortak görüşü. Aynı şekilde sistemin tıkanabileceği de dile getirilmekte.

Asgari ücret ve emekli maaşlarındaki düzenleme olumlu, ancak bu artış yıl içindeki (özellikle son 6 ay) artışları karşılamak ile sınırlı kalmıştır. Önümüzdeki dönemde bu anlamda piyasa düzenlemesine de ihtiyaç bulunmaktadır. Ülkemizde hangi konuda olursa olsun, tedbir ve uygulamalar gerçekleştirsek te, üretim toplumuna geçmemiz ve öncelikle ithalata dayalı olmayan kendi ürün ve değerlerimizi markalaştırarak ihraç edebilmemiz önemli. Sanayi ve tarımdan, bilgi teknolojisi ürünlerinin değerlendirilmesi için planlama gerçeği bulunmaktadır. Gerek bankalar da toplanan mevduatın gerek hazine ve ilgili kurumların bu alanlara ucuz kredi ve destekler ile teşviki önemli.

Bugün ve yakın gelecekteki bunca ekonomik ve siyasi sorunlara çözüm üretmenin yanında, ülkemizi ve dünyayı bekleyen küresel ısınma, tarım üretiminde suya dayalı düşüşlerin önüne geçmek için planlamalar yapmak zorundayız. Doğaya vermemiz gereken önemi de göz ardı edemeyiz. İletişim ve bilgi teknolojileri konusunda daha kapsamlı çalışmalara katkı sağlamalıyız.

Tüm bunlar için şeffaf, hukukun üstünlüğüne dayalı, ortak akıl yürütebildiğimiz paydaşlar ile ortak çalışma, kaliteli eğitim, uzman ve liyakat sahibi kadrolar ve insan kaynaklarımızın doğru kullanımı gerekmekte.

2022 yılının her alanda; dünyada barışın olduğu, ayrımcılık ve kutuplaşmaktan uzak, insani değerlerin ön planda olduğu, ülkemiz ve meslektaşlarımız açısından öncelikle sağlık, mutluluk ve huzur ile geçmesini, ekonomik anlamda da gerek devletimizin gerek bireylerin daha güçlü olmasını temenni ediyorum.

Vedat ADAK
Başkan

İÇİNDEKİLER

HAKEMLİ YAZILAR

COVİD-19 SÜRECİNDE KİLİT DENETİM KONULARI KAPSAMINDA AÇIKLANAN DENETİM PROSEDÜRLERİNİN DENETÇİ RAPORLARI ÜZERİNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ	DOĞUŞ UZUN PROF. DR. İSMAİL MELİH BAŞ	12
VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA MÜESSESESİ: HÜKÜM VE SONUÇLARI	DR. ÖĞR. ÜYESİ MUTLU YORULDU AFRANUR CANBULAT	37

İÇİNDEKİLER

HAKEMSİZ YAZILAR

ENFLASYON MUHASEBESİNDE TAŞI İLK KİM ATACAK ?	ÖZKAN CENGİZ	48
İDARİ YARGILAMA HUKUKUNDA: VERGİ İPTAL DAVASI AÇILMASINDA ITTILA TARİHİNİN ÖNEMİ NEDİR?	NAZLI GAYE ALPASLAN	50
İHRACAT BEDELLERİNİN, YURDA GETİRİLMESİ SÜRESİ VE BOZDURULMA ZORUNLULUĞU	EROL SÖNMEZOCAK	53
YAPAY ZEKA VE MESLEĞİMİZİN GELECEĞİ ÜZERİNE- II MUHASEBE MÜHENDİSLİĞİ MUHASEBE YAZILIM MÜHENDİSLİĞİ	GAMZE DOSTSEVER	64
TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE ELDE EDİLEN KAZANÇLARA YÖNELİK İSTİSNA UYGULAMASINDA ÖNEMLİ HUSUSLAR VE BAZI ÖRNEK ÖZELGELER	MENDERES ÇETİN	67
"OVP" 2022/2024 ORTA VADELİ PROGRAM	İBRAHİM KARADUMAN	78
TOBİN VERGİSİ ÜZERİNE YAKLAŞIMLAR	SİNEM SAYAN	81
VERGİ USULÜ HUKUKU UYGULAMASINDA MAHKEME KARARI GEREĞİNCE DÜZENLENEN İKİNCİL İHBARNAME NEDİR ?	MUSTAFA ALPASLAN	86
SOSYAL İÇERİK ÜRETİCİLİĞİ İLE MOBİL CİHAZLAR İÇİN UYGULAMA GELİŞTİRİCİLİĞİNDE KAZANÇ İSTİSNASININ DEĞERLENDİRİLMESİ	MUSTAFA ÇAĞIN	89
YENİDEN DEĞERLEMEDE YENİ DÖNEM	AHMET GÜNDÜZ	91

HAKEM KURULU

PROF. DR. BERNUR AÇIKGÖZ	KATİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ASUMAN ALTAY	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ESRA ASLANERTİK	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ÇAĞNUR BALSARI	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. İSMAİL MELİH BAŞ	AREL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ERCAN BEYAZITLI	ANKARA ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. YURDAKUL ÇALDAĞ	GAZİ ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ORHAN ÇELİK	ANKARA ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. NURCAN CÖMERT	MARMARA ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. A.FATİH DALKILIÇ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. VOLKAN DEMİR	GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ÖZGÜR DEMİRTAŞ	SABANCI ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. BANU DURUKAN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. MELİS ERCAN	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. RÜSTEM HACIRÜSTEMOĞLU	GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. CEMAL İBİŞ	IŞIK ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. REŞAT KARCIOĞLU	ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. NİLGÜN KUTAY	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. CAN ŞIMGA MUĞAN	MODAV BAŞKANI
PROF. DR. MÜNİR ŞAKRAK	MARMARA ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. MEHMET ÖZBİRECİKLİ	MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. SERDAR ÖZKAN	AMERİCAN UNİVERSİTY OF THE MİDDLE EAST
PROF. DR. ERDAL ÖZKOL	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. YAKUP SELVİ	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. TÜRKER SUSMUŞ	EGE ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. HÜLYA TALU	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. NERGİS TEK	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. TUĞRUL TÜFEKÇİOĞLU	ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. MİNE TÜKENMEZ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ASLI TÜREL	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. AHMET TÜREL	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. HAYRETTİN USUL	KATİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. ŞABAN UZAY	ERCİYES ÜNİVERSİTESİ
PROF. DR. GÖKSEL YÜCEL	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. TAMER AKSOY	TOBB EKONOMİ VE TEKNOLOJİ ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. MİNE AKSU	SABANCI ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. MURAT BATI	ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. GÜROL DURAK	YAŞAR ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. İLKER KIYMETLİŞEN	İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. SEÇİL SİGALI	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
DOÇ. DR. DİLVİN YEŞİLOVA	YAŞAR ÜNİVERSİTESİ
DR. ÖĞR. ÜYESİ ÖZKAN BİLGİLİ	İZMİR DEMOKRASİ ÜNİVERSİTESİ
DR. ÖĞR. ÜYESİ ROZİ MİZRAHİ	KATİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
DR. GÖNENÇ DEMİR	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
DR. MASUM TÜRKER	İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ

HAKEMLİ YAZILAR

REFEREED PAPERS

COVİD-19 SÜRECİNDE KİLİT DENETİM KONULARI KAPSAMINDA AÇIKLANAN DENETİM PROSEDÜRLERİNİN DENETÇİ RAPORLARI ÜZERİNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

DOĞUŞ UZUN
PROF. DR. İSMAİL MELİH BAŞ
(İstanbul Arel Üniversitesi İİBF)

ÖZET

Doğuş Uzun tarafından İstanbul Arel Üniversitesi'nde yapılmış olan aynı adlı yüksek lisans tezine (2021) dayalı olarak üretilen bu makalede BİST imalat sektörüne kayıtlı bulunan GIDA, İÇECEK VE TÜTÜN şirketlerinin 2020 yılı (Pandemi) finansal tabloları için yayımlanan bağımsız denetçi raporlarındaki Kilit Denetim Konuları veri kaynağı olarak kullanılmıştır.
Bağımsız denetçi raporlarında açıklanan Kilit Denetim Konularına uygulanan denetim prosedürleri ve türleri içerik analizi yöntemi kullanılarak Bağımsız Denetim Standartları çerçevesinde hangi prosedürlerin ve türlerin uygulandığı araştırılmıştır.
Bu araştırma Pandemi döneminde açıklanan Kilit Denetim Konularının neden önem kazandığı, denetçilerin denetim esnasında karşılaştıkları zorluklar ve bu zorluklar karşısında denetimde kullandıkları alternatif yöntemler ile BDS 701 Standardı kapsamında finansal tablo kullanıcıları açısından ihtiyaca uygun, ilgili, anlaşılabilir, yeterli ve şeffaf bilgi sağlayıp sağlamadığı ele alınmıştır.
Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Kilit Denetim Konuları, Muhasebe Denetimi

EVALUATION OF AUDITOR'S REPORTS OF THE AUDIT PROCEDURES DISCLOSED WITHIN THE SCOPE OF KEY AUDIT MATTERS IN TERMS OF COVID-19 PANDEMIC

ABSTRACT

In this study, key audit matters in the independent auditor's reports published for the 2020 (pandemic) financial statements of nutrition, beverage and tobacco companies registered in the BIST manufacturing sector were used as data sources.
The audit procedures and types applied to the key audit matters disclosed in the independent auditor's reports were analyzed by content analysis method, which procedures and types were applied within the framework of the independent auditing standards.
This research has been focused on why key audit matters disclosed during the pandemic period gain importance, the difficulties faced by auditors during the audit and the alternative methods they use in auditing in the face of these difficulties and whether they provide appropriate, relevant, understandable, adequate and transparent information for financial statement users within the scope of the BDS 701 standard.
Key Words: Independent Audit, Key Audit Issues, Accounting Audit

1. GİRİŞ

2019'un son ayında Çin'in Hubei bölgesinin başkenti Wuhan'da nedeni belirlenemeyen zatürre vakaları tespit edilmiştir. Takip eden haftalarda ise Avrupa, Kuzey Amerika ve Asya-Pasifik ülkelerinde de görülmeye başlanan hastalık Covid-19 virüsü, üç ay içerisinde tüm dünyayı etkisi altına alacak kadar hızlı seyir göstermiştir. Bu önlenemez sıçrama karşısında Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ) 11 Mart 2020 Korona virüsü salgınını resmen pandemi olarak ilan etmiştir.

Pandeminin ilan edilmesiyle birlikte DSÖ virüsün yayılmasını engellemek amacıyla halka yönelik bu süreçte yapmaları gerekenler konusunda birtakım kurallar yayınlamıştır. Bunun yanı sıra ülkemizde başta sağlık olmak üzere faaliyetlere yönelik, istihdama yönelik, sosyal sorumluluğa yönelik ve finansal tedbirler alınmıştır (Türkiye Cumhuriyeti İçişleri Bakanlığı).

Pandemi ile mücadelede alınan önlemler karşısında turizm, yemek-içme otomotiv gibi sektörler başta olmak üzere toplumun tüm kesimleri için bazı zorluklarda beraberinde gelmiştir. Pandemi döneminde toplumun tüketim alışkanlıkları değişerek daha az harcama yapma eğilimine girmişlerdir. Talepte meydana gelen daralma işletmelerin gelirlerinin azalmasına neden olmuştur. Alınan önlemler nedeniyle ekonomik faaliyetlerin azalması ve dönem dönem durmaları finansman kaynaklarına ulaşmayı daha güç hale getirmiştir (Rıza Köker & Alan, 2021, s. 267). İşletmelerin pandemi döneminde çalışanlarının sağlıklarını korumak amacıyla aldıkları önlemler maliyetlerinin artmasına neden olurken, işletmelerin var olan alacaklarını tahsil edememeleri de süreci daha zorlaştırmıştır. Tüm bunlara ek olarak işletmelerin faaliyet şekillerinin değişmesi sonucu uzaktan çalışma sistemine geçilmesi mevcut iç kontrol sistemini elverişsiz hale getirmiştir (Adana & Özbirecikli, 2020, s. 2080). Böylelikle işletme faaliyetleri hatalara daha açık bir hale gelmiş, bu durum yatırımcı ve paydaşlar açısından, doğru ve güvenilir finansal raporlamanın önemini oldukça arttırmıştır. Bağımsız denetim açısından bilgilerin doğru ve güvenilir olduğuna dair güvencenin arttırılmasının ne kadar büyük önem taşıdığı böylelikle bir kez daha gündeme gelmiştir (Serçemeli & Suphi Orhan, 2016, s. 32).

Bu nedenle yatırımcılar ve diğer paydaşlar açısından ihtiyaç duyulan güvence finansal tablolar konusunda uzman, bağımsız ve tarafsız biri tarafından verilebilir. Günümüzde bu güvence bağımsız denetim kuruluşları veya denetimi üstlenen denetçiler aracılığı ile sağlanmaktadır. Güvence, finansal tablolardaki nitelikli finansal bilgi ve işletmenin sürekliliği üzerine kuruludur (Dabbağoğlu & Can, 2018, s. 35). Sonuç olarak denetim finansal tablolardaki bilgilerin makul seviyede güvenceye ihtiyaç duymasından dolayı ortaya çıkmıştır (İşseveroğlu, 2019, s. 49).

KGK finansal tablolara olan güveni arttırmak, akabinde de denetim kalitesini arttırmak amacıyla toplam 37 adet BDS yayımlamıştır (KGK, BDS). Yayımlanan standartlar arasında denetim prosedürleri önemli bir yere sahiptir. Sadece prosedürleri kapsayan standartlara ek olarak bazı standartların uygulanabilmesi için denetim prosedürlerine yer verilmiştir. BDS 701 ''Kilit Denetim Konuları'' bu standartlardan bir tanesidir (KGK, BDS 701).

Bağımsız denetim raporunda '' Kilit Denetim Konuları '' bildirilmesindeki amaç; finansal tablo kullanıcılarının, denetçinin mesleki muhakeme ve yargısına dayanarak, denetimde en fazla önem arz eden konuların anlaşılması için bildirilmektedir. Hedef kullanıcıların işletmenin önemli olarak kabul etmiş olduğu konular hakkında daha fazla bilgi sahibi olmasını ve

şeffaflığı sağlamak, finansal tablolara olan güveni ve raporun iletişim değerinin attırmak bir diğer amacıdır. (Teraman & Çelik, 2019, s. 49).

Bu araştırma BDS 701 ''Kilit Denetim Konuları'' denetçinin denetim raporunda kilit denetim konularını bildirmesi, bildirilecek hususların denetçi tarafından yapılan değerlendirmenin şekil ve içerik açısından ele alınmasını kapsamaktadır (KGK, BDS 701 Par. 1).

2. KİLİT DENETİM KONULARININ BELİRLENMESİ

KDK denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara bildirdiği hususlar içinden seçilmektedir. Denetçi denetim faaliyetini sürdürdüğü sürede mesleki muhakemesi doğrultusunda özel önem taşıyan ve dikkat gerektiren konuları belirlemesi gerekmektedir (Kurt & Serkan Özdemir, 2019, s. 157). Bu kapsamda BDS 701 denetçilerin üst yönetimden sorumlulara bildirilen konulardan hangilerinin Kilit Denetim Konusu olarak belirlenmesine ilişkin yardımcı olmak maksadıyla muhakeme esasına dayalı iki aşamalı karar alma süreci olarak ifade edilebilir. BDS denetlenen işletme ile ilgili yatırımcıların ve diğer finansal tablo kullanıcılarının ilgi gösterdiği alanlar üzerinde denetçinin durması ve BDS 701 Standardı kapsamında yeterli ve uygun şekilde açıklanması amacıyla geliştirilmiştir (Can & Çil Koçyiğit, 2020, s. 739).

Kilit denetim konularının belirlenmesindeki ilk adım denetçinin denetim faaliyetini sürdürdüğü esnada mesleki muhakemesine göre en çok önemli gördüğü konuları işletmenin üst yönetiminden sorumlu olanlara bildirmesidir. Denetçi önemli gördüğü konuları belirlerken aşağıdaki açıklamaları dikkate alır (KGK, BDS 701 Par. 9).

a) BDS 315 göre daha önce değerlendirilmiş ''önemli yanlışlık'' riski fazla yüksek ve önemli düzeyde riskli olduğu belli olan alanlar,

b) Yüksek tahmin belirsizliği içeren muhasebe tahminleri ve yönetimin söz konusu tahminlere ilişkin önemli kararlarını içeren finansal tablola ve açıklamalarına ait önem arz eden denetçi kararları,

c) Dönem içi işletmeyle ilgili meydana gelen önemli olaylar ya da işlemlerin denetime üzerine olan etkileri.

Denetçi bu sürecin sonunda önemli gördüğü ve üst yönetimden sorumlu olanlara bildirdiği hususları belirledikten sonra cari dönemdeki finansal tabloların denetiminde en fazla önemi olan konuları seçerek raporunda KDK başlığı altında bildirecektir (Kalıpçı Çağıran & Varıcı, 2019, s. 193).

Denetçinin önemli derecede dikkat etmesi gereken hususlardan hangisinin ya da kaç tanesinin cari dönemdeki finansal tabloların denetiminde en fazla dikkat edilmesi gereken konular olduğunu belirlemesi tamamen mesleki muhakemesine bağlıdır. Denetçinin raporundaki yer vereceği kilit denetim konularının sayısını, denetlenen işletmenin büyüklüğü, karmaşıklığı, faaliyetleri ile çevresinden, denetimin durumu ve gerçekleri etkilemektedir. Denetçi belirdiği kilit denetim konularının sayısının artması halinde, ilgili konuları tekrar değerlendirmeye ihtiyaç duyabilir. Bu durumda KDK'nın birden fazla olması halinde denetimde en fazla dikkat edilmesi gereken konular görüşüyle uyuşmayabilir (KGK, BDS 701 Par. A30).

3. KİLİT DENETİM KONULARININ BİLDİRİLMESİ

KDK denetçi raporlarında farklı bir başlık altında bildirilmektedir. Söz konusu başlık denetimin görüşüne yakın bir yer almaktadır. Raporda bu tip bilgilerin denetim görüşüne yakın bir yerde olması denetime özgü bilgilerin ön

planda olmasını ve kullanıcıların bu bilgilere verdiği önemin değerinin göz önünde bulundurulduğunu göstermektedir (KGK, BDS 701 Par. 13).

KDK'nın sıralama şekli denetçinin mesleki yargısına bağlı olarak değişiklik gösterebilir. Diğer taraftan karşılaştırmalı bir finansal bilginin kilit denetim konusu olarak bildirilmesi durumunda açıklanan KDK'nun cari döneme ait finansal tabloların denetimi ile ilgili olduğuna ilişkin denetçi tarafından dikkat çekilerek finansal tabloların kapsadığı dönem belirtilmelidir (KGK, BDS 701 Par. 11).

Kilit denetim konularına yönelik açıklamaların kapsamı denetçilerin kararlarına bırakılmıştır. Diğer taraftan kilit denetim konusu olarak açıklanan konunun cari döneme ait denetimde en çok önemi olan konulardan birisi olma nedeninin ve denetimde konunun denetçi tarafından ne şekilde ele alınıp, incelendiği, finansal tablo kullanıcılarının daha rahat anlamalarını sağlayacak bir anlatım biçiminde sunulmalıdır. Münferit kilit denetim konularıyla ilgili yapılması planlanan açıklamalarda denetime has terimlerden uzak durulması gerekebilir çünkü denetim hakkında yeterli bilgiye sahip olmayan finansal tablo kullanıcılarının denetimde belli konulara odaklanmasının gerekçelerini anlamalarına yardımcı olmaktadır (KGK, BDS 701 Par. A34). Böylelikle denetçi tarafından sağlanmış bilginin niteliği ve kapsamı ilgisi olan taraflarında sorumlulukları kapsamında dengelenmesi amaçlanmıştır. Başka bir deyişle denetçinin uygun olmayacak bir şekilde işletme ile ilgili gizli bilgi sağlamasından çok özet, anlaşılabilir ve faydalı bilgiler sağlanması amaçlanmıştır (Burak Arzova & Şakir Şahin, 2020, s. 75).

4. LİTERATÜR TARAMASI

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), küresel mesleğe halkın güvenini güçlendiren denetim, güvence ve kalite kontrol için yüksek kaliteli uluslararası standartlar belirlemektedir. IAASB, 2011 yılı mayıs ayında yayınladığı bir raporda mevcut denetim uygulamasının devam edemeyeceğine ve denetçilerin yayımladıkları finansal tablolara ilişkin bağımsız denetçi raporlarında daha fazla şeffaflık gerektiği yönünde açık bir talep olduğunu belirtmiştir (Sarısoy, 2021, s. 162).

Bunun üzerine IAASB, denetçi raporlarını inceleyen kullanıcılara yönelik güven arttırıcı bir rapor oluşturulmasını hedefleyen "Yeni Denetim Raporlaması" adlı bir proje başlatmıştır. Bu proje ile hem bağımsız denetçi raporları ile kullanıcılar arasındaki bilgi değerini attırmak hem de denetçi ile üst düzey yönetimden sorumlular arası iletişimi geliştirmek amaçlanmıştır (Lerzan Kavut & Güngör, 2018, s. 59-70).

2012 yılı haziran döneminde yayımlanan rapor ile IAASB, tarafından oluşturulan grubun önerileri arasında denetçi raporunda "Denetçi Yorumu" kavramından söz edilmiştir. Daha sonra bu yorum 2013 yılı toplantısında "Kilit Denetim Konuları" olarak değiştirilmiş ve araştırma kamuoyu ve paydaşların katkıları ile IAASB, tarafından kabul edilerek uygulamada önemli bir değişimi ve farklılığı temsil etmesi için yeni denetim raporlaması ile alakalı taslak standartlar 2013 yılı temmuz ayında görüşe açılmıştır (Sarısoy & Kepçe, 2019, s. 43).

Proje içerisinde yerini alan yeni bağımsız denetim standardı 701 Kilit Denetim Konuları ve düzeltilmiş diğer standartlar IAASB tarafından 2014 yılı eylül ayında kabul edilerek 2016 ve sonraki hesap dönemine ilişkin denetimlerde uygulanmak üzere 2015 yılı ocak ayında yayınlanmıştır (Karapınar & Dölen, 2020, s. 763).

Yeni denetim raporlamasıyla ilgili ülkemizde KGK tarafından gereken çalışmalar başlatılarak yeni denetim standardı olan BDS 701 Kilit Denetim Konuları başlıklı ve diğer düzeltilmiş

standartlar profesyonel çevirisi yapılarak KGK'nin internet sitesinde kamuoyunun görüşüne açılmıştır. Söz konusu yeni denetim standardı ve düzeltilmiş diğer standartlar ile ilgili Türkçeye çevrilen taslak metinler alakalı kamu kurum ve kuruluşları, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, meslek kuruluşlar ve sivil toplum kuruluşlarına ileterek görüşlerine başvurulmuştur (Erdem, 2020, s. 245).

Tüm bu işlemlerin ardından son şekli verilen yeni denetim standardı 701 Kilit Denetim Konuları ve diğer düzeltilmiş standartlar borsada işlem gören şirketler için 2017 ve sonraki hesap dönemlerinde 6102 sayılı TTK gereğince denetime tabi olan şirketlerde ise 2018 ve sonraki hesap dönemi denetimlerinde uygulanmak amacıyla 09/03/2017 tarih ve 30002 no.lu Resmî Gazete 'de yayınlanarak uygulamaya yön verilmiştir (Uzun Kocamış & Yıldırım, 2019, s. 634).

BDS 701 Kilit Denetim Konuları ile birlikte proje dâhilinde beş adet daha standart değiştirilerek yayımlanmıştır. Söz konusu standartlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir (Doğan, 2018, s. 65).

a) BDS 260 Üst Yönetimden Sorumlularla Tesis Edilecek görüşmeler

b) BDS 570 İşletmenin Devamlılığı

c) BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Meydana Getirme ve Raporlama

d) BDS 705 Denetçilerin Raporlarında Olumlu Görüş Haricinde Bir Görüş Verilmesi

e) BDS 706 Denetçilerin Raporlarında Yer Alan Dikkat Çekilen Konular ve Diğer Konu Paragrafları

BDS 701 KDK kapsamında hisseleri borsada işlem görmekte olan şirketler için 2017 diğer şirketler için ise 2018 dönemi ve sonrasında denetçi raporu ve kullanıcıları arasında iletişim değerini artırmak daha fazla şeffaflığı sağlamak amacıyla, denetçilerin mesleki muhakemesine dayanarak denetimde en fazla önem içeren konulara ilişkin en az bir tane olmak üzere kilit denetim konusu belirlemeleri ve bu konuyu nasıl ele aldıklarını raporda açıklamaları gerekmektedir (Akdoğan & Bülbül, 2019, s. 1-24).

Denetçi raporlarında KDK'nın bildirilmesi hedef kullanıcıların şirketin ve denetlenmiş finansal tablolarda önem arz eden yönetim kararlarını da içeren alanlar hakkında daha fazla anlaşılır bilgi sahibi olmalarına yardımcı olacaktır. Kilit Denetim Konularına denetçi raporunda yer verilmesi denetçinin sorumluluklarını değiştirmemekle birlikte denetçinin yapmış olduğu denetime ilişkin denetçinin gözünden en fazla önem arz eden konuların açıklanmasına meydan vermektedir. (Yalçın, 2020, s. 4220)

5.VERİ VE YÖNTEM

Bu çalışmada BİST Kayıtlı '' GIDA, İÇECEK VE TÜTÜN '' şirketlerinin finansal tablolarına, 31.12.2020 tarihi itibariyle sona eren (Pandemi) hesap dönemine ait bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılan denetimler sonucunda yayımlanan bağımsız denetim raporları incelenerek ayrı ayrı ele alınmıştır. Bu kapsamda 2020 (Pandemi) hesap dönemine ilişkin yayımlanan bağımsız denetçiler raporlarında bildirilen kilit denetim konuları ile söz konusu konulara uygulanan denetim prosedürleri ve türleri içerik analizine tabi tutularak incelenmiştir.

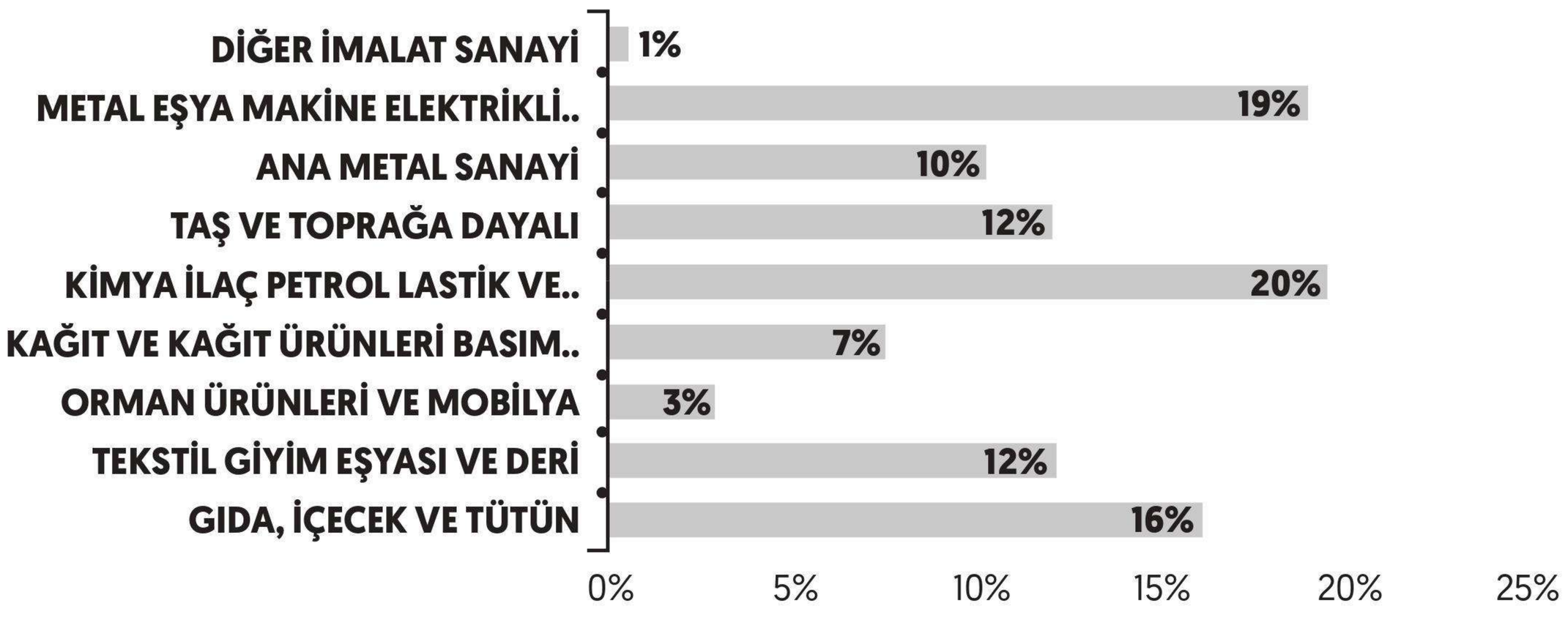
Yapılan araştırmayla ilgili söz konusu şirketlerin verileri '' Kamuyu Aydınlatma Platformu '' [KAP] 'nun web sayfasından elde edilerek her bir şirketin kurumsal web sayfalarından bağımsız denetim raporlarına ulaşılarak teyit edilmiştir. Çalışmamın bulgular kısmında denetçi raporlarında açıklanan KDK, denetim prosedürleri ve türleri denetçi raporlarındaki açıklandığı şekliyle verilmiştir. Bunun nedeni araştırma sonuçlarını doğru bir şekilde değerlendirerek amaca uygun olarak analiz

ve tespitlerin daha düzgün ve net bir şekilde anlaşılmasını sağlamaktır.

Araştırmada ‘’Tanımlayıcı‘’ bir model benimsenmiş olup ihtiyaç duyulan veriler içerik analizi yöntemi kullanılmak suretiyle temin edilmiştir.

İçerik analizi beyanların içerik ve biçimini sistematik, objektif ve niceleyici yöntemlerle tanımlanabilmesini sağlamak için veri toplamak amacıyla kullanılan bir yöntemdir (Gökçe, 2006, s. 17; Holland&Foo, 2003, s. 9). İçerik analizi kullanılarak incelenecek rapor ya da metinlerin içinde bulunan bilgilerin önceden belirlenen sınıflandırma kapsamında nicel ve niteliksel olarak kodlanması gerekir, bu kodlama sayesinde incelenen rapor ya da metnin yüzdesel dağılımı hesaplanabilir (Guthrie & Abeysekera, 2006, s. 117; Lober, Bynum, Campbell, & Jacques, 1997, s. 59).

Kamu aydınlatma platformu tarafından yayımlanan denetçi raporlarında BİST imalat sektörüne kayıtlı ‘’GIDA, İÇECEK VE TÜTÜN‘’ şirketlerinin 28 tane olduğu ve toplam imalat sektörü içindeki oranının %16 olduğu anlaşılmıştır. Bu duruma ilişkin bilgiler aşağıda detaylı şekilde sunulmuştur.



SEKTÖR İÇİNDEKİ ORANI	GIDA, İÇECEK VE TÜTÜN	TEKSTİL, GİYİM EŞYASI VE DERİ	ORMAN ÜRÜNLERİ VE MOBİLYA	KAĞIT VE KAĞIT ÜRÜNLERİ BASIM VE YAYIN	KİMYA İLAÇ PETROL LASTİK VE PLASTİK ÜRÜNLER	TAŞ VE TOPRAĞA DAYALI	ANA METAL SANAYİ	METAL EŞYA MAKİNE ELEKTRİKLİ CİHAZLAR VE ULAŞIM ARAÇLARI	DİĞER İMALAT SANAYİ
	16%	12%	3%	7%	20%	12%	10%	19%	1%

Tablo 3.: BİST İmalat Sektörüne Kayıtlı Şirketlerin Yüzdesel Dağılımı

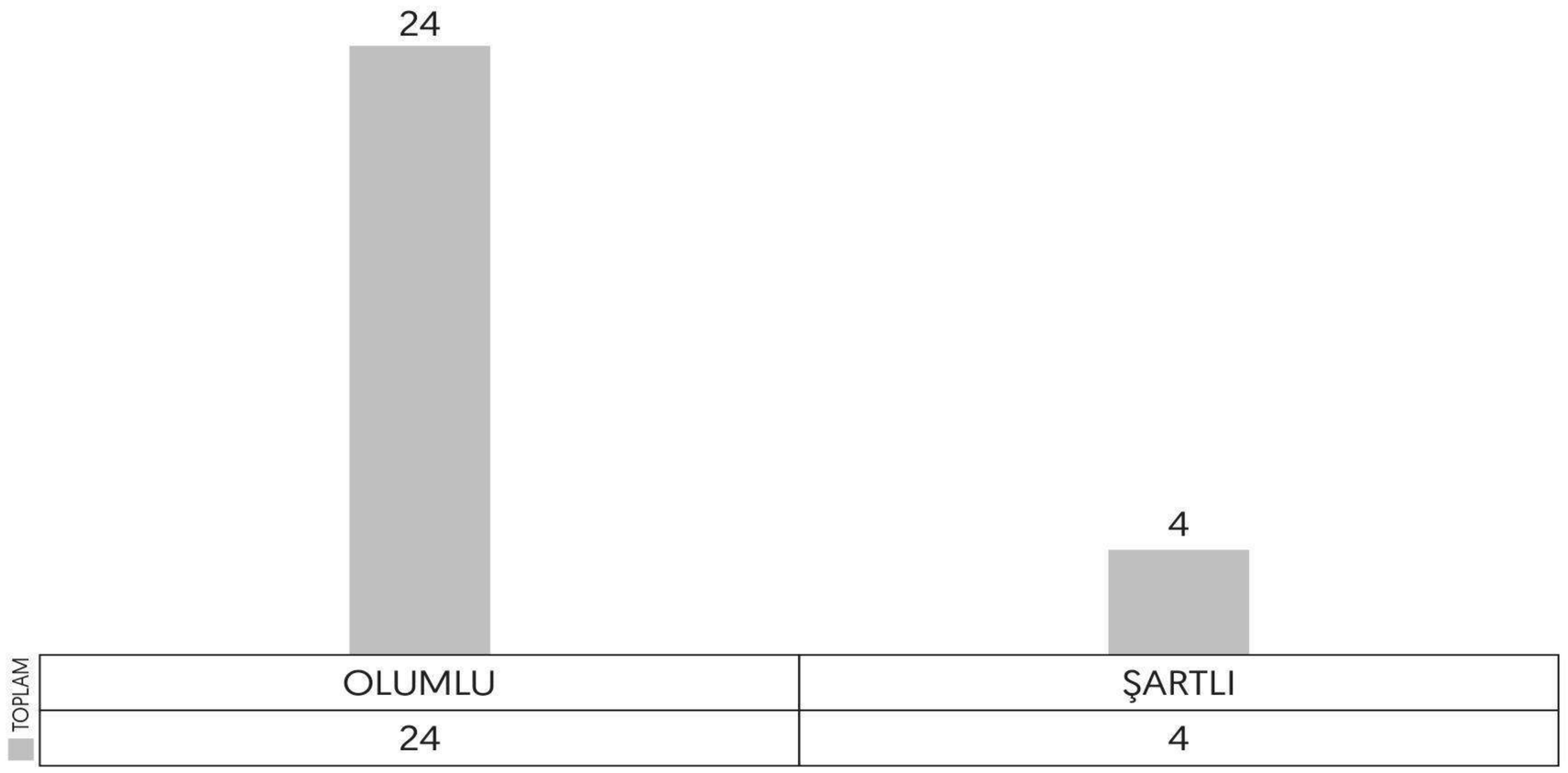
6.BULGULAR VE ARAŞTIRMA

6.1.Denetim Firmaları ve Bildirilen Görüş Türleri

Yapılan inceleme sonucunda dört büyük denetim şirketi olarak bilinen KMPG, Deloitte, E&Y ve PWC denetim şirketlerinin incelemeye konu edilen 28 tane şirketin 10 (%36) tanesini denetledikleri anlaşılmıştır. Buna göre 18 adet denetim kuruluşu tarafından denetlenen Gıda, İçecek ve Tütün şirketlerinin finansal tablolarına ilişkin 24 adet olumlu 4 adet şartlı görüş bildirilmiştir. Bu duruma ilişkin bilgiler aşağıda detaylı şekilde sunulmuştur.

Sıra No	Bağımsız Denetim Kuruluşu	Frekans Sayısı	Frekans %
1	Pwc Bağımsız Denetim Ve S.M.M.M A.Ş	5	18%
2	Güney Bağımsız Denetim Ve S.M.M.M. A.Ş.	3	11%
3	Kpmg Bağımsız Denetim Ve S.M.M.M A.Ş.	2	7%
4	Reform Bağımsız Denetim A.Ş.	2	7%
5	Hsy Danışmanlık Ve Bağımsız Denetim A.Ş.	2	7%
6	Drt Bağımsız Denetim Ve S.M.M.M. A.Ş.	2	7%
7	Ayk Bağımsız Dış Denetim Ve Danışmanlık A.Ş.	1	4%
8	Işık Y.M.M. Ve Bağımsız Denetim A.Ş.	1	4%
9	Bdo Denet Bağımsız Denetim Ve Danışmanlık A.Ş.	1	4%
10	Ser-Berker Bağımsız Denetim A.Ş.	1	4%
11	Akt Bağımsız Denetim A.Ş.	1	4%
12	Yeditepe Bağımsız Denetim Ve Y.M.M. A.Ş.	1	4%
13	Rasyonel Bağımsız Denetim Ve Y.M.M. A.Ş.	1	4%
14	Abaküs Bağımsız Denetim A.Ş.	1	4%
15	Dmr Bağımsız Denetim Ve Danışmanlık A.Ş.	1	4%
16	Aday Bağımsız Denetim Ve S.M.M.M. A.Ş	1	4%
17	A-1 Y.M.M. Ve Bağımsız Denetim A.Ş.	1	4%
18	Eren Bağımsız Denetim A.Ş.	1	4%
	Genel Toplam	**28**	**100%**

Tablo 6.1.: Denetim Kuruluşlarının Denetledikleri Şirket Sayıları ve Oranları

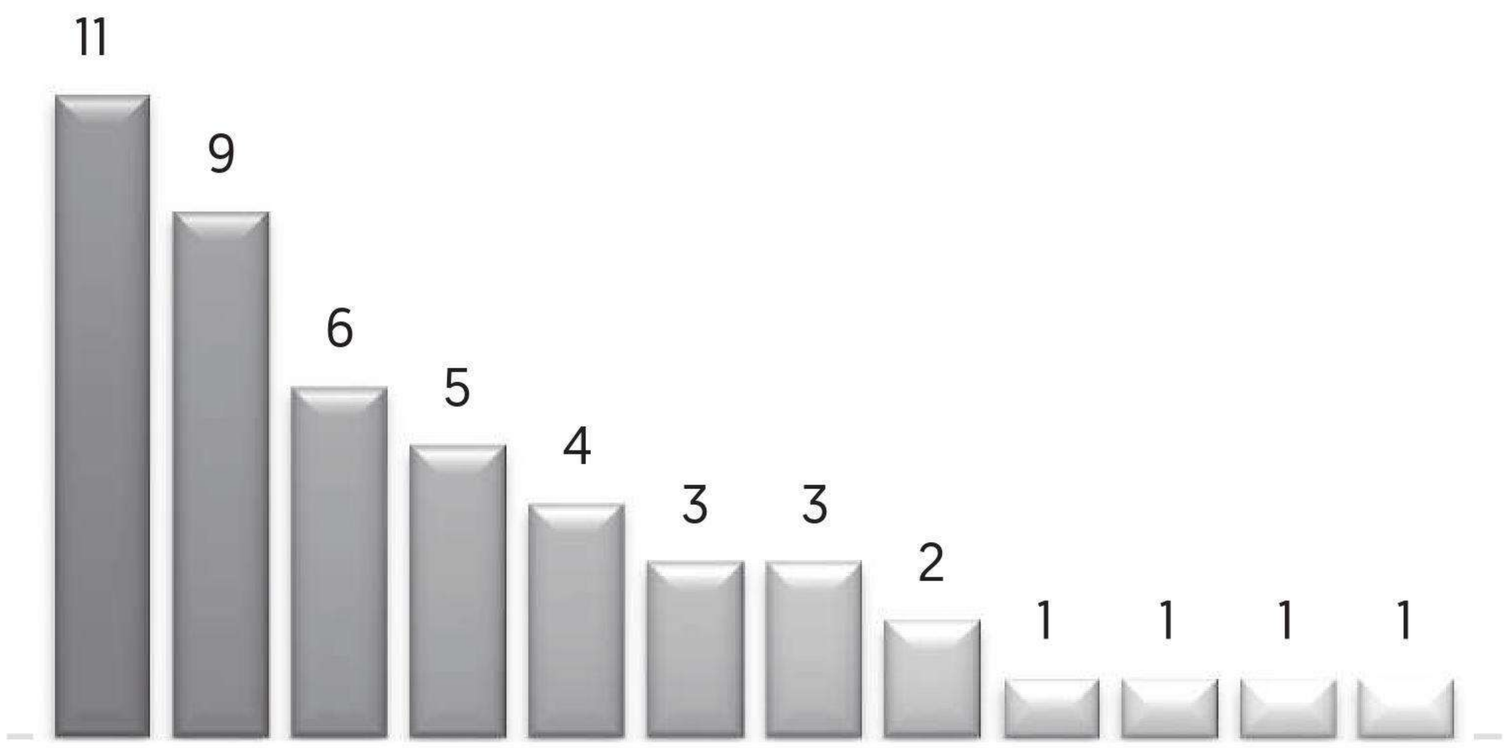


Tablo 6.2.: Denetim Kuruluşları Tarafından Bildirilen Görüş Türlerinin Dağılımı

Yapılan incelemede bildirilen görüş türleri ve denetim türleri dikkate alınmıştır. Bu kapsamda 24 adet olumlu bildirilen görüş türü sürekli yapılan denetim sonucunda, 4 adet şartlı bildirilen görüş türünde ise 3 tanesinin sürekli 1 tanesinin ise sınırlı denetim sonucunda bildirildiği anlaşılmıştır.

6.2.Açıklanan Kilit Denetim Konuları ve Dağılımı

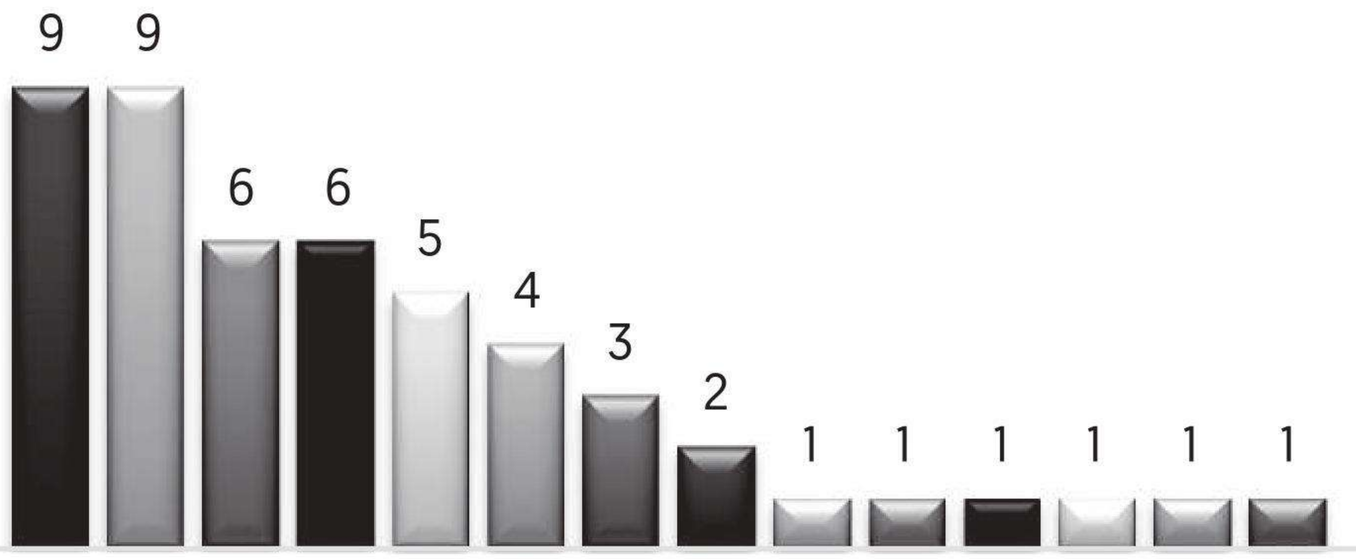
BİST imalat sektörüne kayıtlı '' GIDA, İÇECEK VE TÜTÜN '' şirketlerinin finansal tabloları ile Kamu aydınlatma platformu tarafından 2019 ve 2020 takvim yılına ait yayımlanan bağımsız denetçi raporlarının kilit denetim konuları bölümünde bildirilen konulara ilişkin yapılan içerik analizi sonucunda 2020 hesap dönemi denetimlerine ilişkin 28 adet denetim raporunda 12 adet kilit denetim konusuna ilişkin 47 adet bildirim yapıldığı, 2019 hesap dönemi denetimlerinde ise 14 adet kilit denetim konusu açıklandığı ve bu konulara toplam 50 adet bildirimde bulunulduğu anlaşılmıştır. Bu duruma ilişkin bilgiler aşağıda detaylı şekilde sunulmuştur.



1 Hasılat	11
2 Ticari Alacak	9
3 Maddi Duran Varlıklar	6
4 Stoklar	5
5 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	4
6 Şerefiye	3
7 Arazi ve Arsalar	3
8 Ertelenmiş Vergi Varlıkları	2
9 Ticari Borçlar	1
10 Finansal Borçlar	1
11 Türev Finansal Araçlar	1
12 İlişkili Taraflarla Olan İşlemler	1

Tablo 6.3.: 2020 Hesap Döneminde En Çok Bildirilen Kilit Denetim Konuları ve Sayıları

Yapılan inceleme sonucunda 2020 faaliyet dönemi ile ilgili Gıda, İçecek ve Tütün Şirketlerinin finansal tablolarına ilişkin, Hasılat 11 Adet (%23), Ticari Alacak 9 Adet (%19), Maddi Duran Varlıklar 6 Adet (%13), Stoklar 5 Adet (%11), Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 4 Adet (%9), Şerefiye 3 Adet (%6), Arazi ve Arsalar 3 Adet (%6), Ertelenmiş Vergi Varlıkları 2 Adet (%4), Ticari Borçlar 1 Adet (%2), Finansal Borçlar 1 Adet (%2), Türev Finansal Araçlar 1 Adet (%2), İlişkili Taraflarla Olan İşlemler 1 Adet (%2) kilit denetim konuları dağılım göstermektedir.



	Bildirim Sayısı
1 Hasılat	9
2 Ticari Alacaklar	9
3 Stoklar	6
4 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	6
5 Arazi Ve Arsalar	5
6 Maddi Duran Varlıklar	4
7 Şerefiye	3
8 İlişkili Taraflarla Olan İşlemler	2
9 Canlı Varlıklar	1
10 Ertelenmiş Vergi Varlıkları	1
11 Finansal Borçlar	1
12 Finansal Varlıkların	1
13 Ticari Borçlar	1
14 Türev Finansal Araçlar	1

Tablo 6.4.: 2019 Hesap Döneminde En Çok Bildirilen Kilit Denetim Konuları ve Sayıları

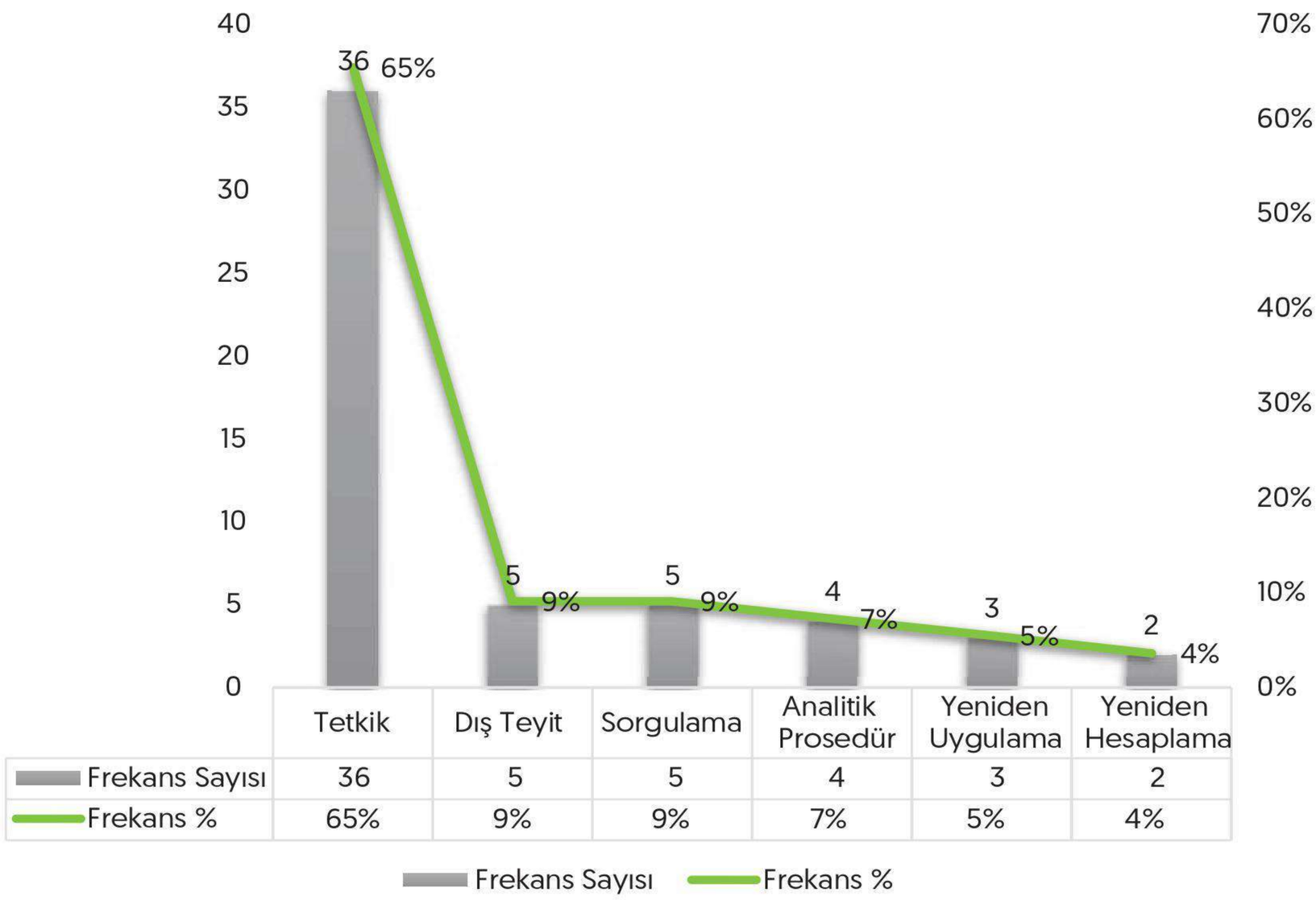
Yapılan inceleme sonucunda 2019 faaliyet dönemi ile ilgili Gıda, İçecek ve Tütün Şirketlerinin finansal tablolarına ilişkin, Hasılat 9 Adet (%18), Ticari Alacak 9 Adet (%18), Stoklar 6 Adet (%12), Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 6 Adet (%12), Arazi ve Arsalar 5 Adet (%10), Maddi Duran Varlıklar 4 Adet (%8), Şerefiye 3 Adet (%6), İlişkili Taraflarla Olan İşlemler 2 Adet (%4), Canlı Varlıklar 1 Adet (%2), Ertelenmiş Vergi Varlıkları 1 Adet (%2), Finansal Borçlar 1 Adet (%2), Finansal Varlıklar 1 Adet (%2), Ticari Borçlar 1 Adet (%2), Türev Finansal Araçlar 1 Adet (%2), kilit denetim konuları dağılım göstermektedir.

6.3.KDK Olarak Bildirilen Hasılat Konusuna Uygulanan Denetim Prosedürleri ve Türleri

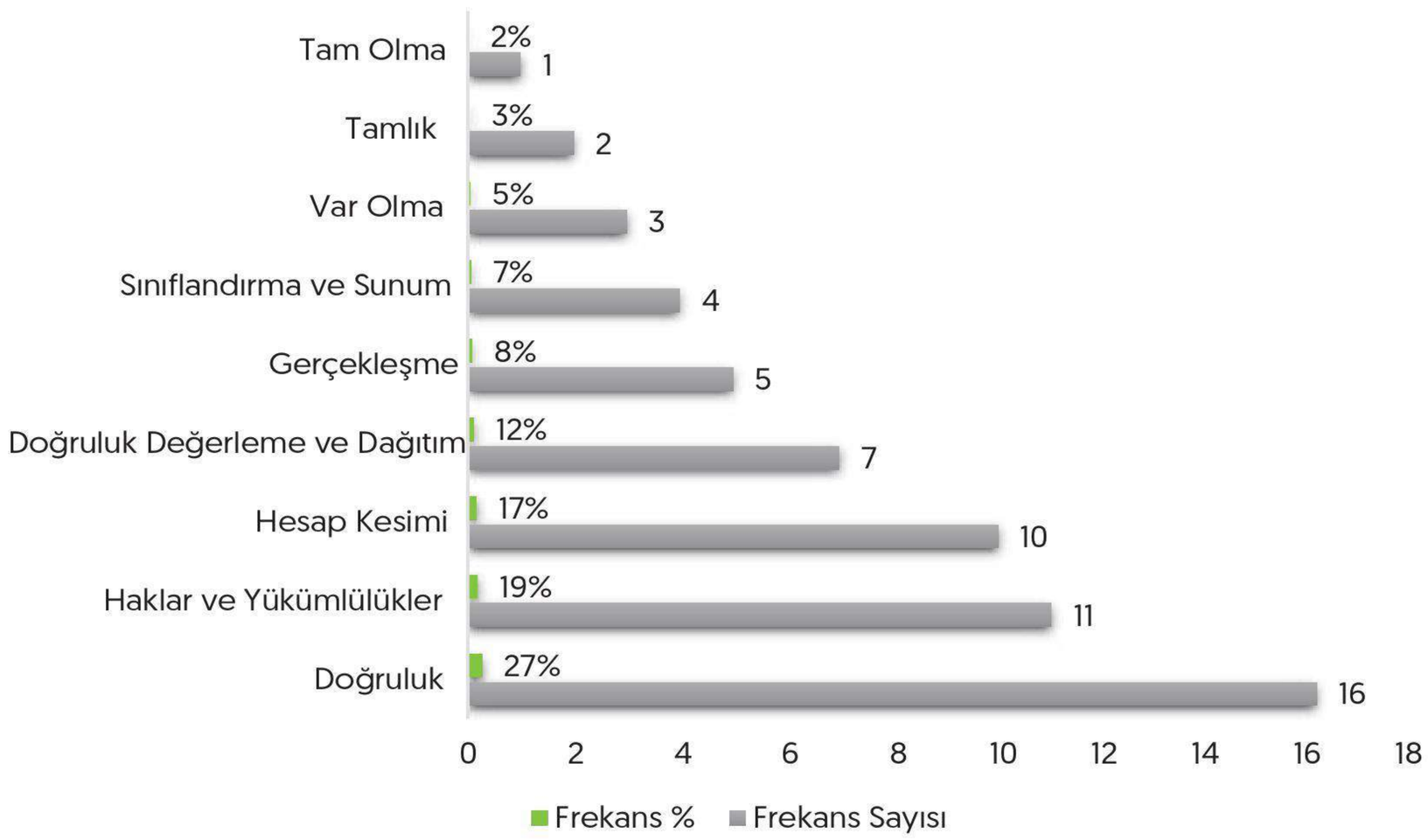
Yapılan inceleme sonucunda, bağımsız denetçi raporlarında ‘’Hasılat’’ konusu olarak 11(%23) adet kilit denetim konusu bildirilmiştir. Hasılat olarak bildirilen kilit denetim konularına 36 (%65) adet Tetkik, 5 (%9) adet Dış Teyit, 5 (%9) adet Sorgulama, 4 (%7) adet Analitik Prosedür, 3 (%5) adet Yeniden Uygulama ve 2 (%4) adet Yeniden Hesaplama Prosedürü uygulanmıştır.

Hasılat konusuna uygulanan denetim prosedürleri ile 16 (%27) adet Doğruluk, 11 (%19) adet Haklar ve Yükümlülükler, 10 (%17) adet Hesap Kesimi, 7 (%12) adet Doğruluk Değerleme ve Dağıtım, 5 (%8) adet Gerçekleşme, 4 (%7) adet Sınıflandırma ve Sunum, 3 (%5) adet Var Olma, 2 (%3) adet Tamlık ve 1 (%2) adet Tam Olma ’ya yönelik yönetim iddiası test edilmiştir.

Hasılata yönelik içerik analizi yöntemi uygulanmak suretiyle yapılan incelemeler aşağıda sunulmuştur



Tablo 6.5.: Hasılat Konusunda Kullanılan Prosedürler ve İstatiksel Grafik



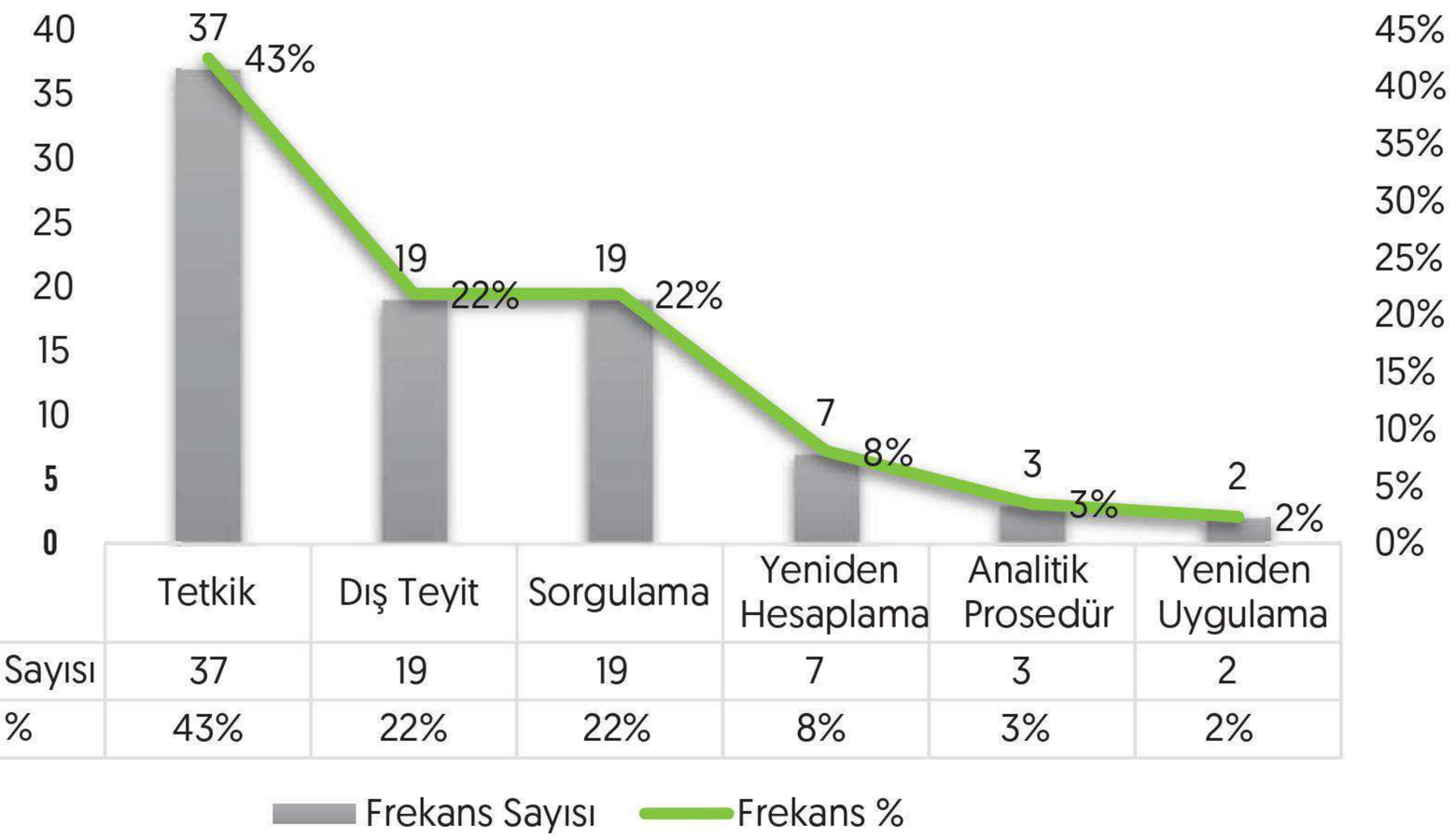
Tablo 6.5.: Hasılata Uygulanan Prosedürler Sonucunda Test Edilen Yönetim İddiaları ve İstatiksel Grafik

6.4.KDK Olarak Bildirilen Ticari Alacaklar Konusuna Uygulanan Denetim Prosedürleri ve Türleri

Yapılan inceleme sonucunda, bağımsız denetçi raporlarında ''Ticari Alacaklar'' konusu olarak 10 (%19) adet kilit denetim konusu bildirilmiştir. Ticari Alacaklar olarak bildirilen kilit denetim konularına 37 (%43) adet Tetkik, 19 (%22) adet Dış Teyit, 19 (%22) adet Sorgulama, 7 (%8) adet Yeniden Hesaplama, 3 (%3) adet Analitik Prosedür, 2 (%2) adet Yeniden Uygulama prosedürü uygulanmıştır.

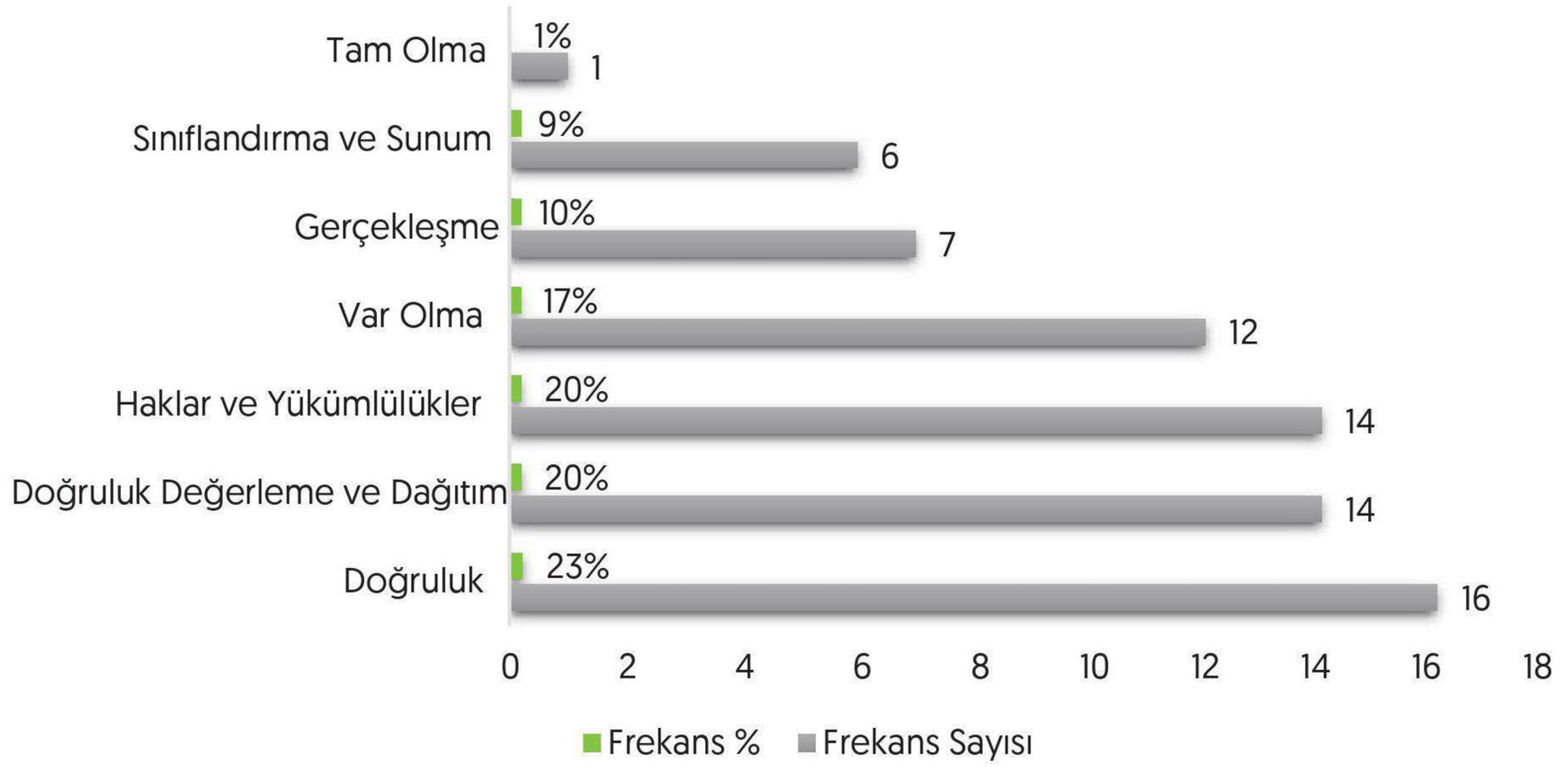
Ticari Alacaklar konusuna uygulanan denetim prosedürleri ile 16 (%23) adet Doğruluk, 14 (%20) Doğruluk Değerleme ve Dağıtım, 14 (%20) adet Haklar ve Yükümlülükler, 12 (%17) adet Var Olma, 7 (%10) adet Gerçekleşme, 6 (%9) adet Sınıflandırma ve Sunum, 1 (%1) adet Tam Olma 'ya yönelik yönetim iddiası test edilmiştir.

Ticari Alacaklara yönelik içerik analizi yöntemi uygulanmak suretiyle yapılan incelemeler aşağıda sunulmuştur.



Frekans Sayısı	37	19	19	7	3	2
Frekans %	43%	22%	22%	8%	3%	2%

Tablo 6.6.: Ticari Alacak Konusunda Kullanılan Prosedürler ve İstatiksel Grafik



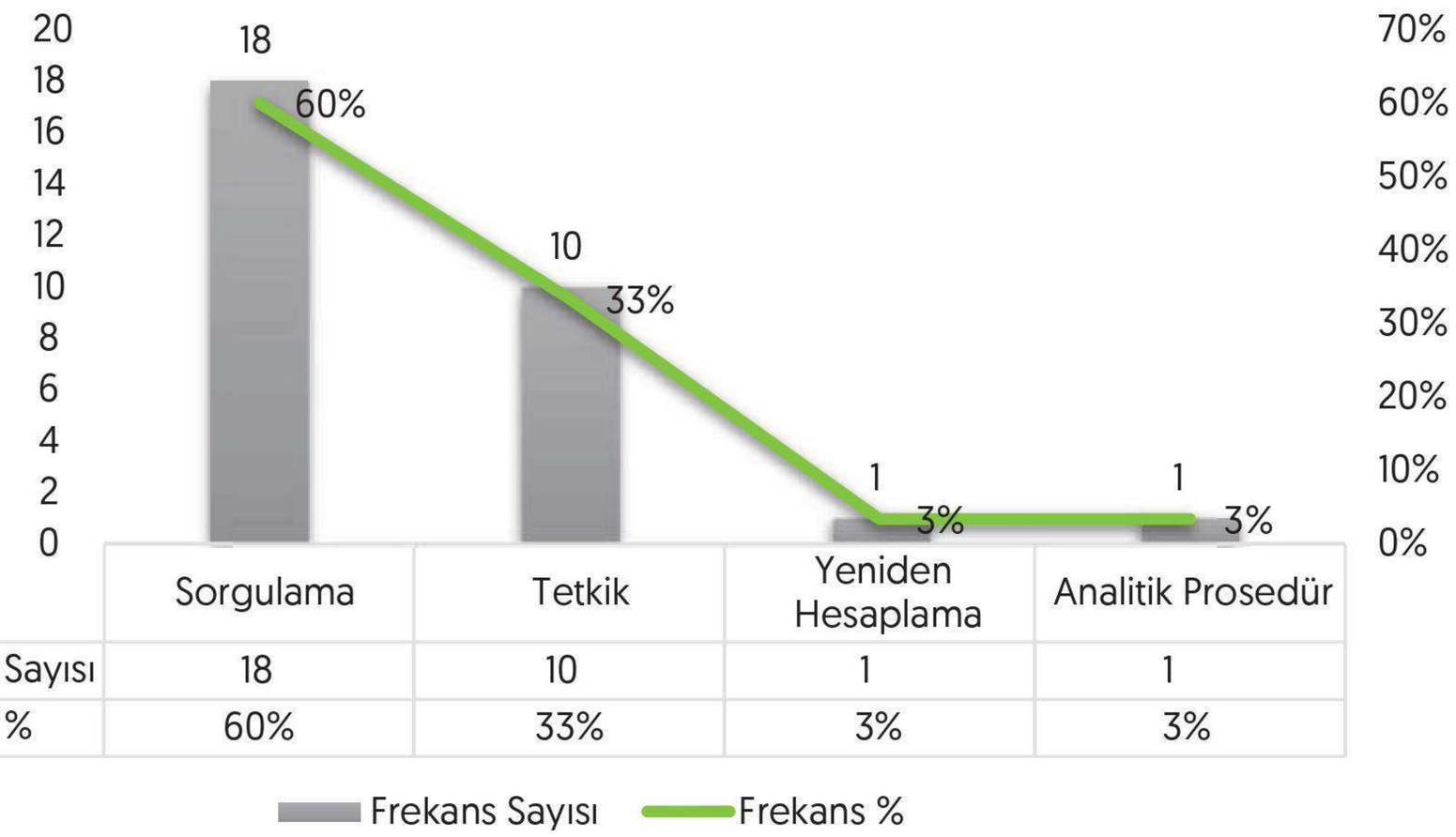
Tablo 6.7.: Ticari Alacaklara Uygulanan Prosedürler Sonucunda Test Edilen Yönetim İddiaları ve İstatiksel Grafik

6.5.KDK Olarak Bildirilen Maddi Duran Varlıklar Konusuna Uygulanan Prosedürleri ve Türleri

Yapılan inceleme sonucunda, bağımsız denetçi raporlarında "Maddi Duran Varlıklar" konusu olarak 6 [%13] adet kilit denetim konusu bildirilmiştir. Maddi Duran Varlıklar olarak bildirilen kilit denetim konularına 18 [%60] adet Sorgulama, 10 [%33] adet Tetkik, 1 [%3] adet Yeniden Hesaplama, 1 [%3] adet Analitik Prosedür uygulanmıştır.

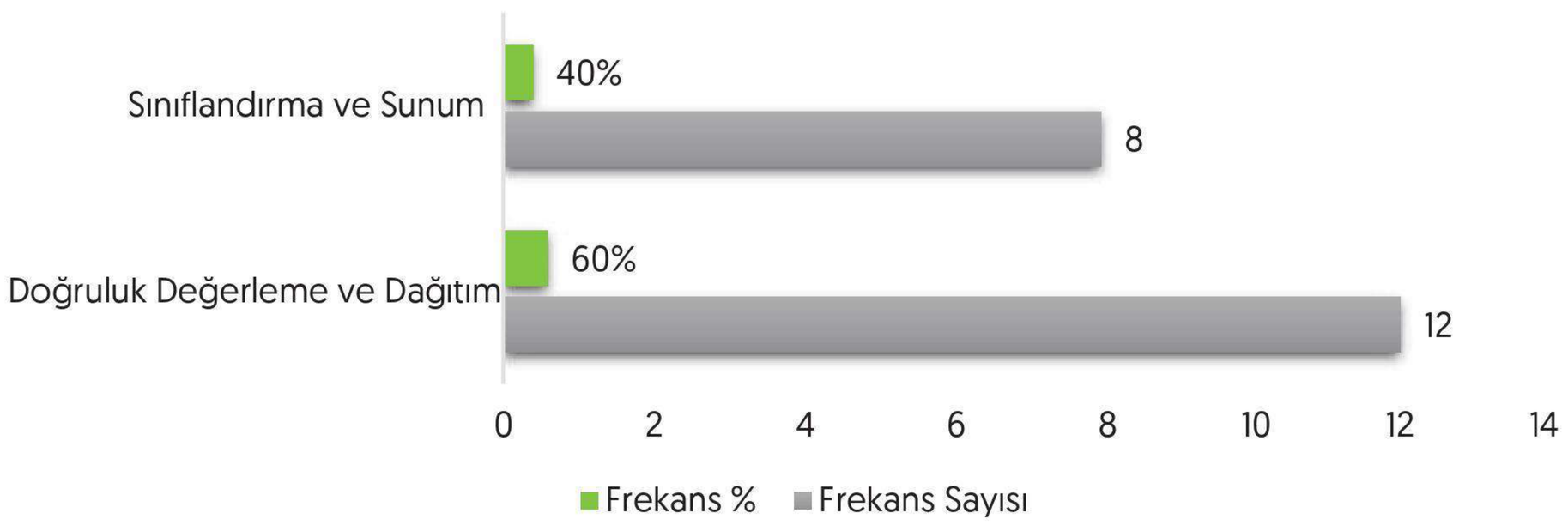
Maddi Duran Varlıklar konusuna uygulanan denetim prosedürleri ile 12 [%60] adet Doğruluk Değerleme ve Dağıtım, 8 [%40] adet Sınıflandırma ve Sunum 'a yönelik yönetim iddiası test edilmiştir.

Maddi Duran Varlıklara yönelik içerik analizi yöntemi uygulanmak suretiyle yapılan incelemeler aşağıda sunulmuştur.



	Sorgulama	Tetkik	Yeniden Hesaplama	Analitik Prosedür
Frekans Sayısı	18	10	1	1
Frekans %	60%	33%	3%	3%

Tablo 6.8.: Maddi Duran Varlıklar Konusunda Kullanılan Prosedürler ve İstatiksel Grafik



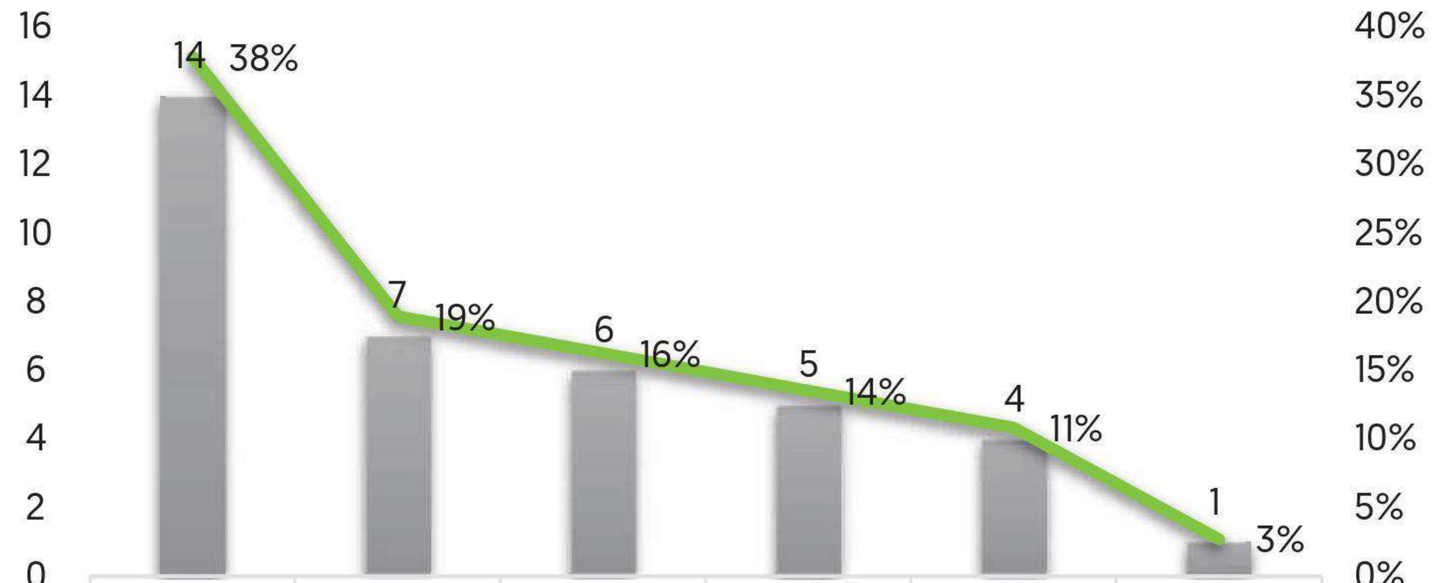
Tablo 6.9.: Maddi Duran Varlıklara Uygulanan Prosedürler Sonucunda Test Edilen Yönetim İddiaları ve İstatiksel Grafik

6.6.KDK Olarak Bildirilen Stoklar Konusuna Uygulanan Denetim Prosedürleri ve Türleri

Yapılan inceleme sonucunda, bağımsız denetçi raporlarında ''Stoklar'' konusu olarak 5 [%11] adet kilit denetim konusu bildirilmiştir. Stoklar olarak bildirilen kilit denetim konularına 14 [%38] adet Tetkik, 7 [%19] adet Gözlem, 6 [%16] adet Sorgulama, 5 [%14] adet Analitik Prosedür, 4 [%11] adet Yeniden Hesaplama ve 1 [%3] adet Yeniden Uygulama Prosedürü uygulanmıştır.

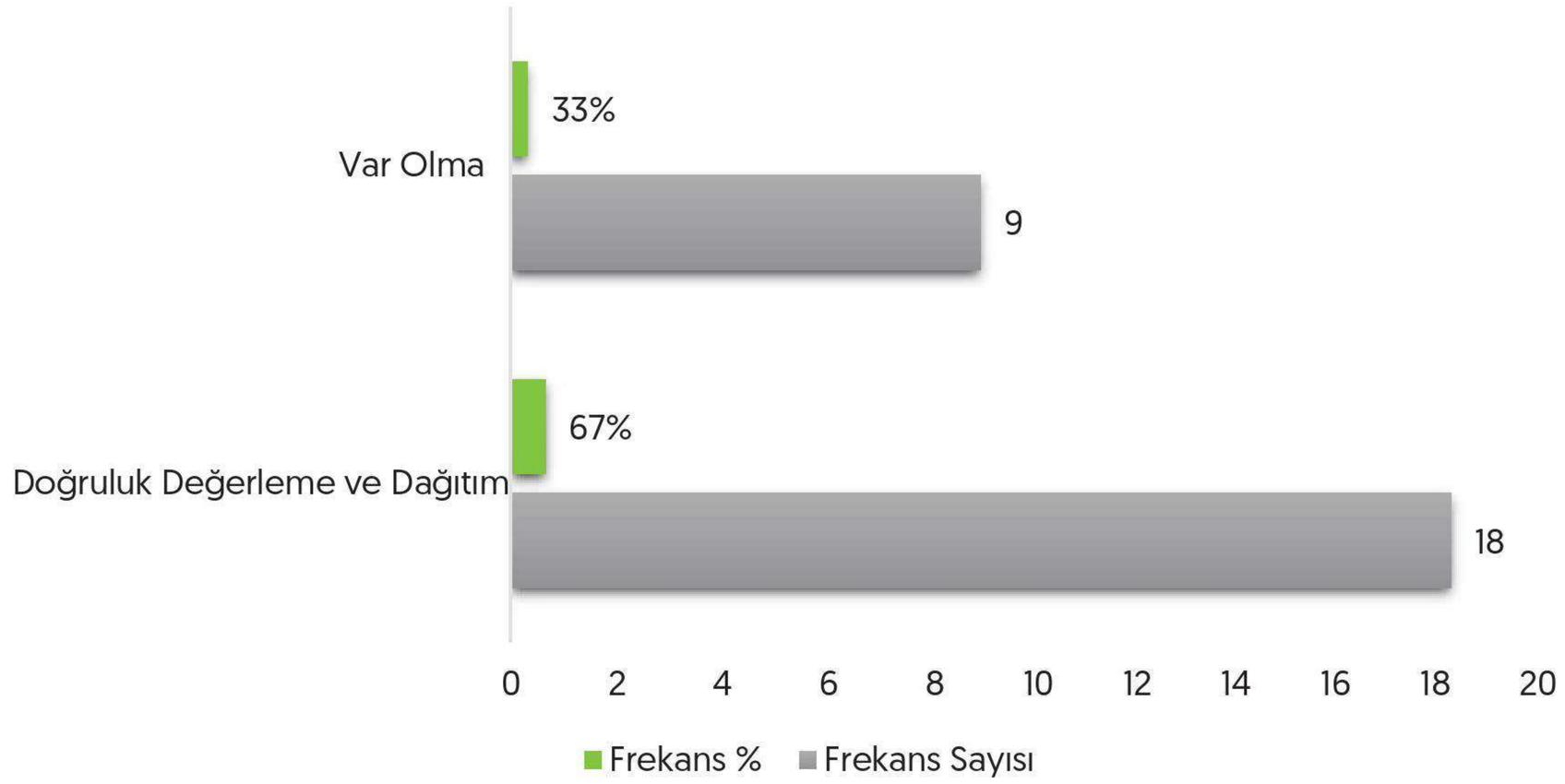
Stoklar konusuna uygulanan denetim prosedürleri ile 18 [%67] adet Doğruluk Değerleme ve Dağıtım, 9 [%33] adet Var Olma' ya yönelik yönetim iddiası test edilmiştir.

Stoklar yönelik içerik analizi yöntemi uygulanmak suretiyle yapılan incelemeler aşağıda sunulmuştur.



	Tetkik	Gözlem	Sorgulama	Analitik Prosedür	Yeniden Hesaplama	Yeniden Uygulama
Frekans Sayısı	14	7	6	5	4	1
Frekans %	38%	19%	16%	14%	11%	3%

Tablo 6.10.: Stoklar Konusunda Kullanılan Prosedürler ve İstatiksel Grafik



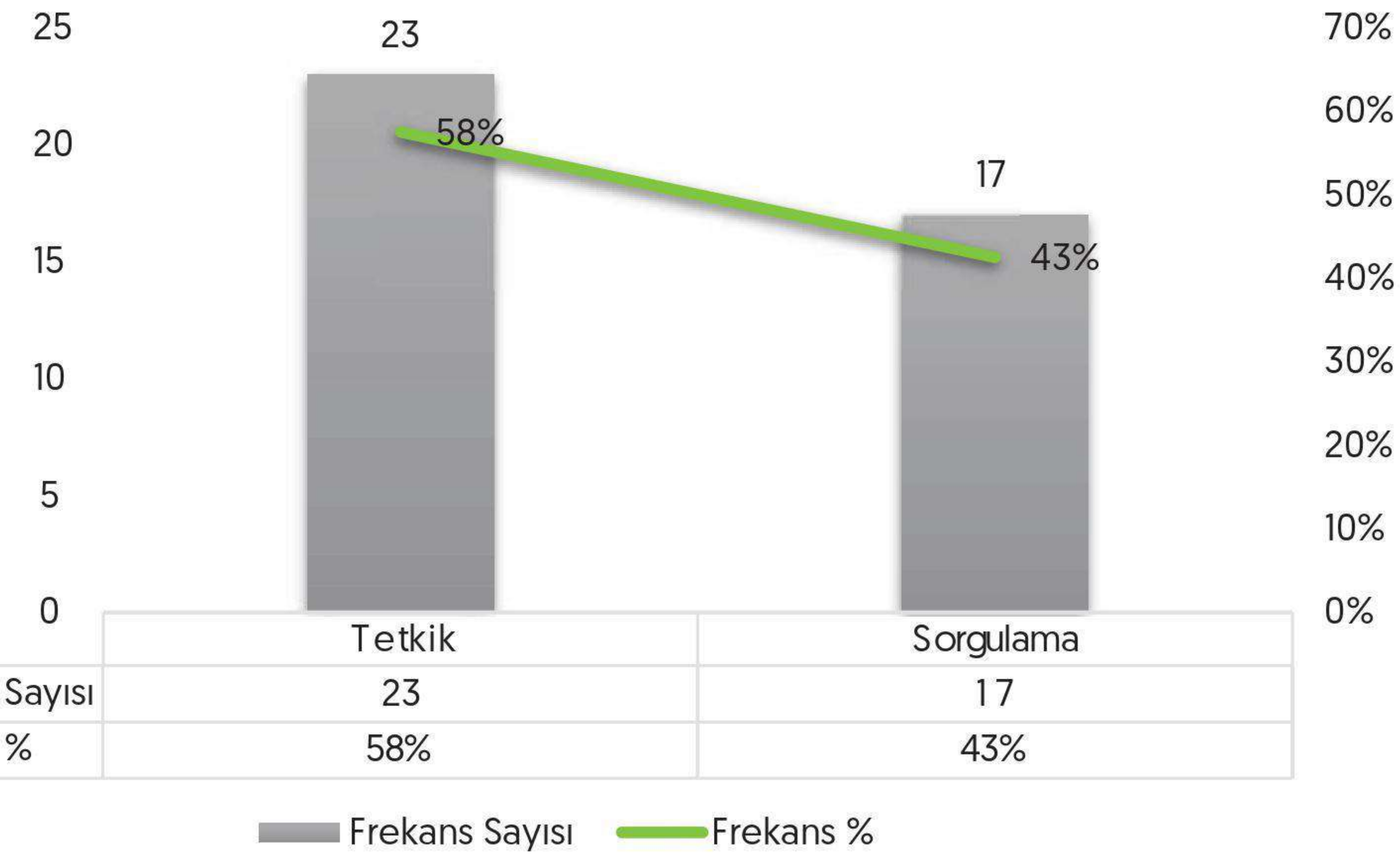
Tablo 6.10.: Stoklara Uygulanan Prosedürler Sonucunda Test Edilen Yönetim İddiaları ve İstatiksel Grafik

6.7.KDK Olarak Bildirilen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Konusuna Uygulanan Denetim Prosedürleri ve Türleri

Yapılan inceleme sonucunda, bağımsız denetçi raporlarında ''Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller'' konusu olarak 4(%9) adet kilit denetim konusu bildirilmiştir. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller olarak bildirilen kilit denetim konularına 23 (%58) adet Tetkik, 17 (%43) adet Sorgulama Prosedürü uygulanmıştır.

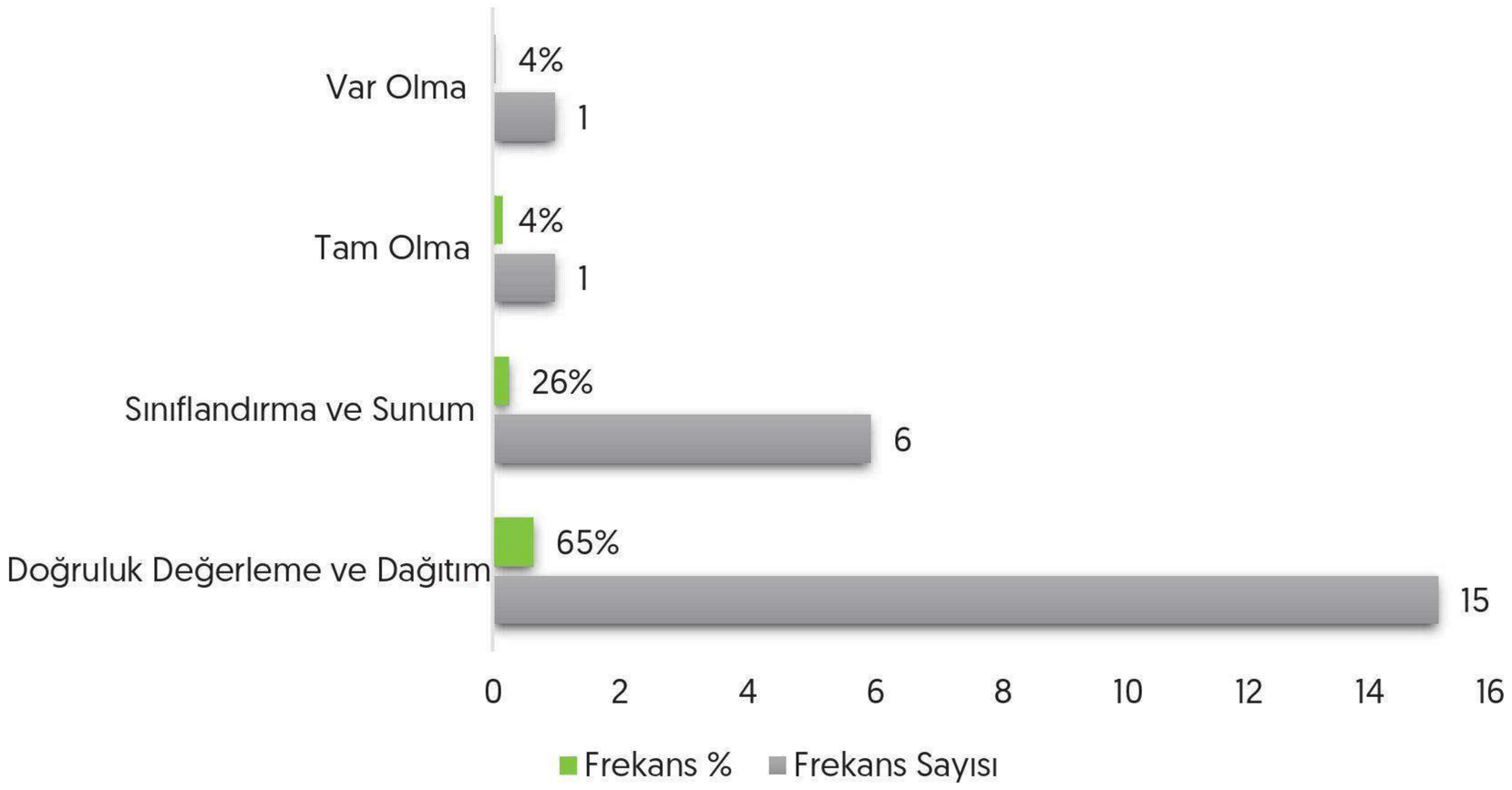
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller konusuna uygulanan denetim prosedürleri ile 15 (%65) adet Doğruluk Değerleme ve Dağıtım, 6 (%26) adet Sınıflandırma ve Sunum, 1 (%4) adet Tam Olma, 1 (%4) Var Olma' ya yönelik yönetim iddiası test edilmiştir.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller yönelik içerik analizi yöntemi uygulanmak suretiyle yapılan incelemeler aşağıda sunulmuştur.



	Tetkik	Sorgulama
Frekans Sayısı	23	17
Frekans %	58%	43%

Tablo 6.11.: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Konusunda Kullanılan Prosedürler ve İstatiksel



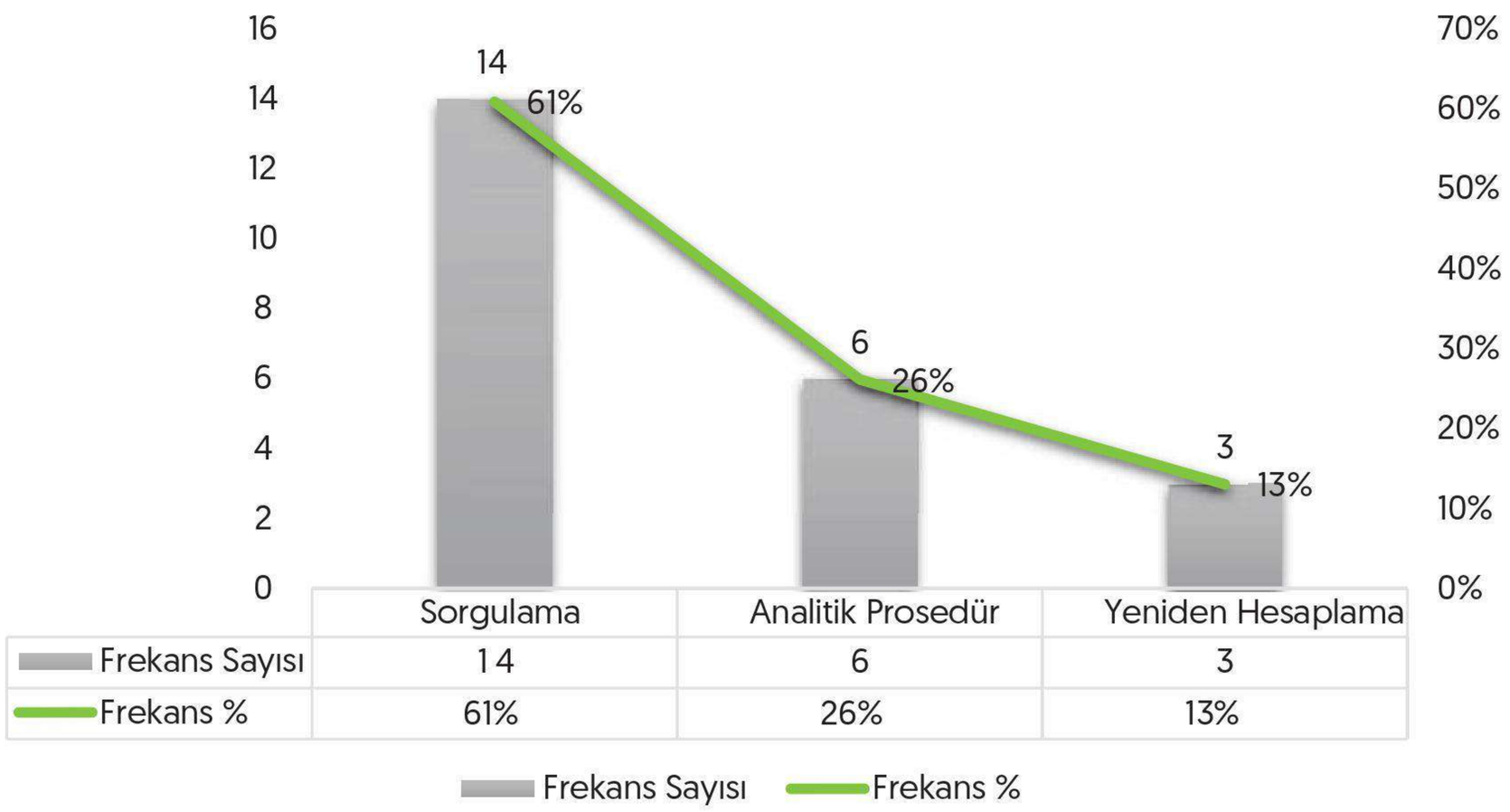
Tablo 6.11.: Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere Uygulanan Prosedürler Sonucunda Test Edilen Yönetim İddiaları ve İstatiksel Grafik

6.8.KDK Olarak Bildirilen Şerefiye Konusuna Uygulanan Denetim Prosedürleri ve Türleri

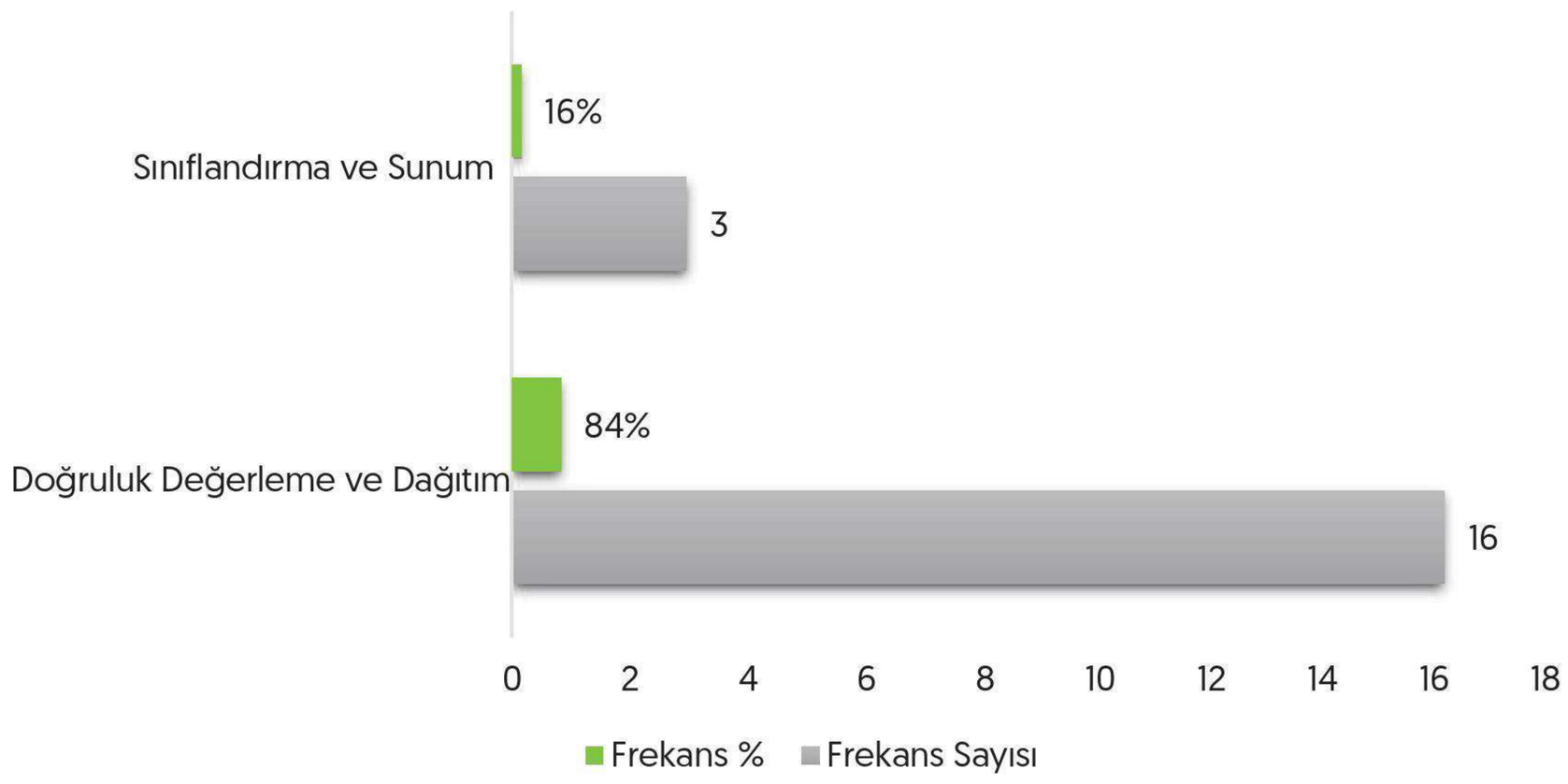
Yapılan inceleme sonucunda, bağımsız denetçi raporlarında ‘’Şerefiye’’ konusu olarak 3 [%6] adet kilit denetim konusu bildirilmiştir. Şerefiye olarak bildirilen kilit denetim konularına 14 [%61] adet Sorgulama, 6 [%26] adet Analitik Prosedür, 3 [%13] adet Yeniden Hesaplama Prosedürü uygulanmıştır.

Şerefiye konusuna uygulanan denetim prosedürleri ile 16 [%84] adet Doğruluk Değerleme ve Dağıtım, 3 [%16] adet Sınıflandırma ve Sunum’ a yönelik yönetim iddiası test edilmiştir.

Şerefiye yönelik içerik analizi yöntemi uygulanmak suretiyle yapılan incelemeler aşağıda sunulmuştur.



Tablo 6.12.: Şerefiye Konusunda Kullanılan Prosedürler ve İstatiksel Grafik



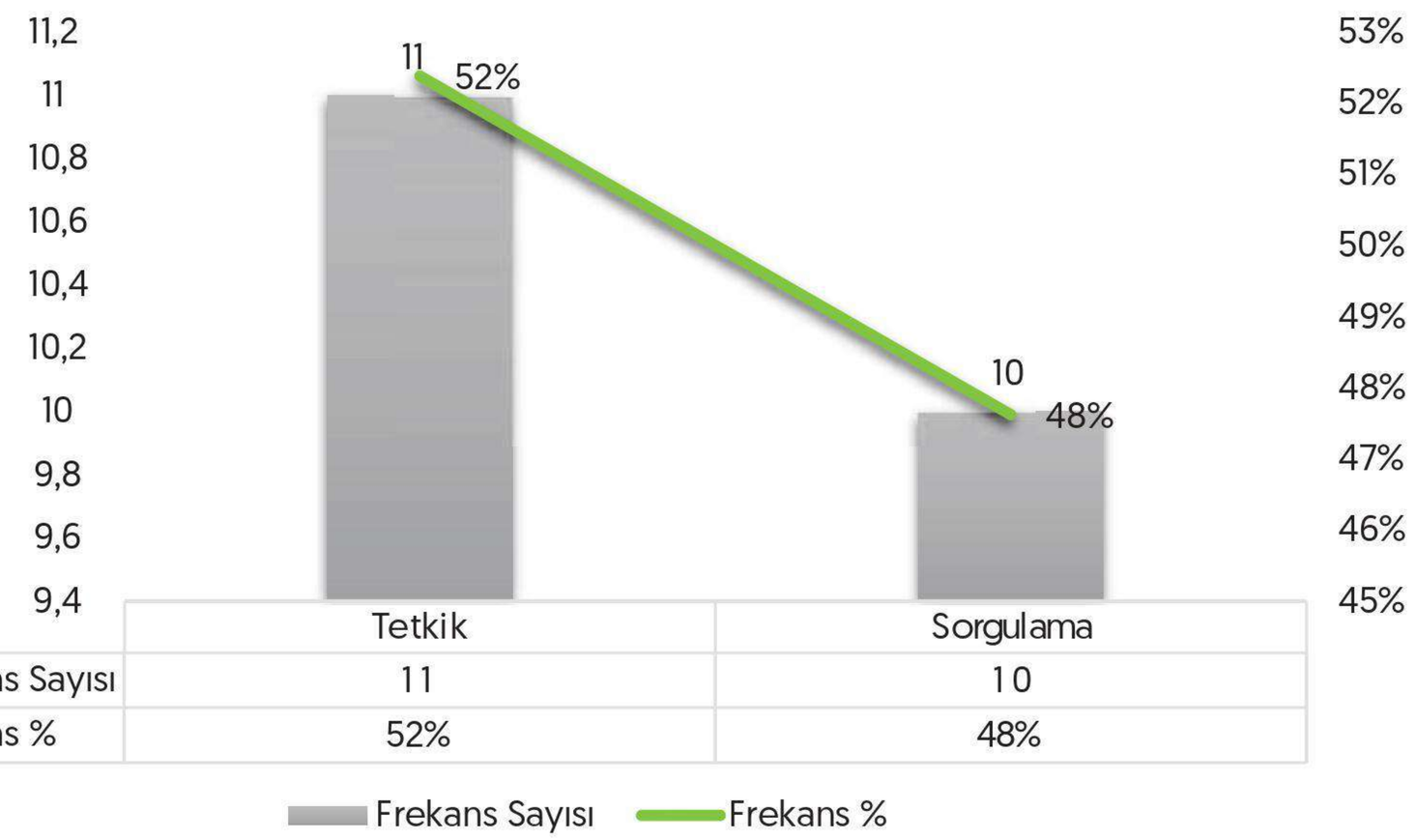
Tablo 6.12.: Şerefiyelere Uygulanan Prosedürler Sonucunda Test Edilen Yönetim İddiaları ve İstatiksel Grafik

6.9.KDK Olarak Bildirilen Arazi ve Arsalar Konusuna Uygulanan Denetim Prosedürleri ve Türleri

Yapılan inceleme sonucunda, bağımsız denetçi raporlarında ''Arazi ve Arsalar'' konusu olarak 3 [%6] adet kilit denetim konusu bildirilmiştir. Arazi ve Arsalar olarak bildirilen kilit denetim konularına 11 [%52] adet Tetkik, 10 [%48] adet Sorgulama Prosedürü uygulanmıştır.

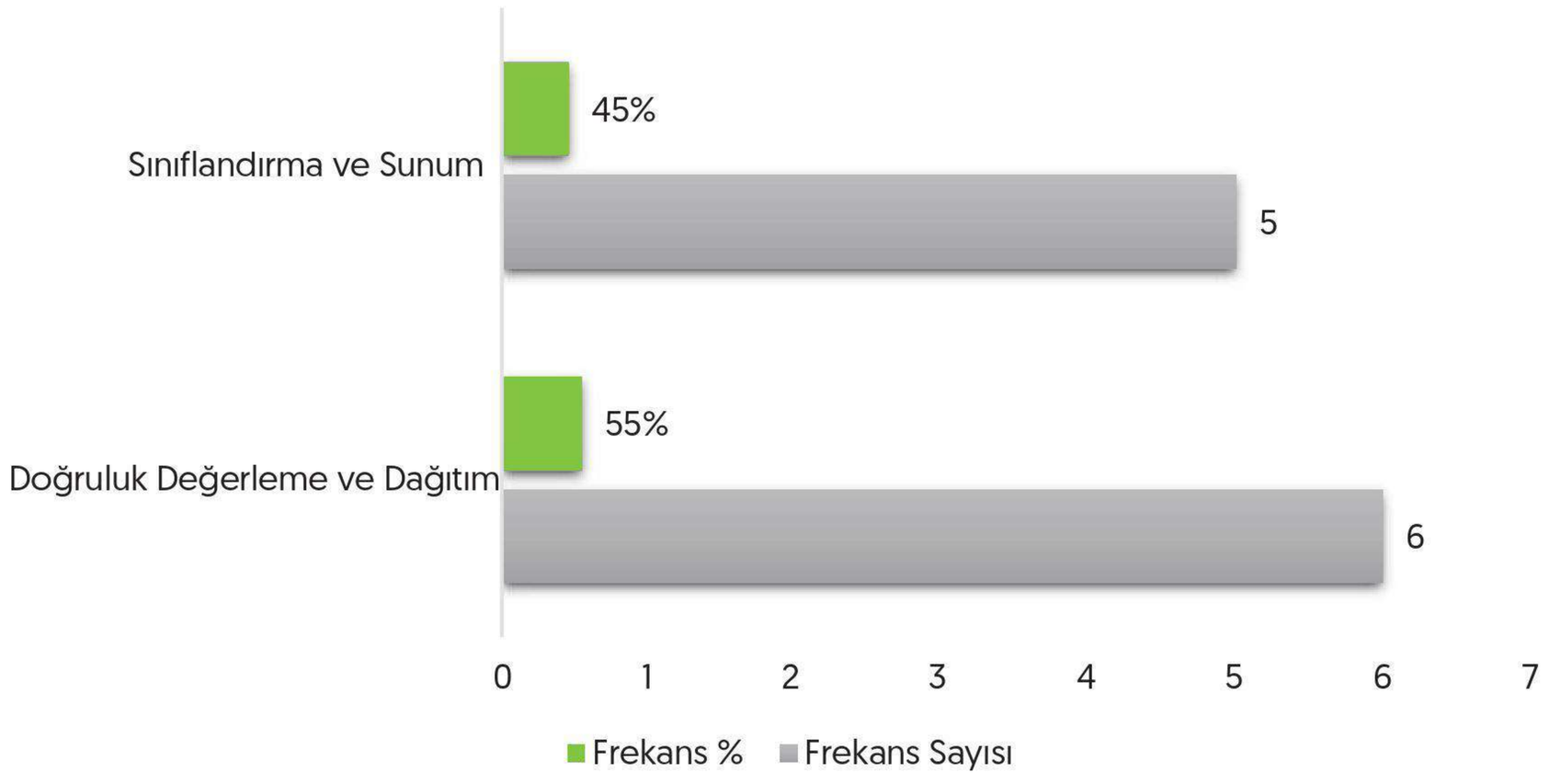
Arazi ve Arsalar konusuna uygulanan denetim prosedürleri ile, 6 [%55] adet Doğruluk Değerleme ve Dağıtım, 5 [%45] adet Sınıflandırma ve Sunum' a yönelik yönetim iddiası test edilmiştir.

Arazi ve Arsalar yönelik içerik analizi yöntemi uygulanmak suretiyle yapılan incelemeler aşağıda sunulmuştur.



Frekans Sayısı	11	10
Frekans %	52%	48%

Tablo 6.13.: Arazi ve Arsalar Konusunda Kullanılan Prosedürler ve İstatiksel Grafik



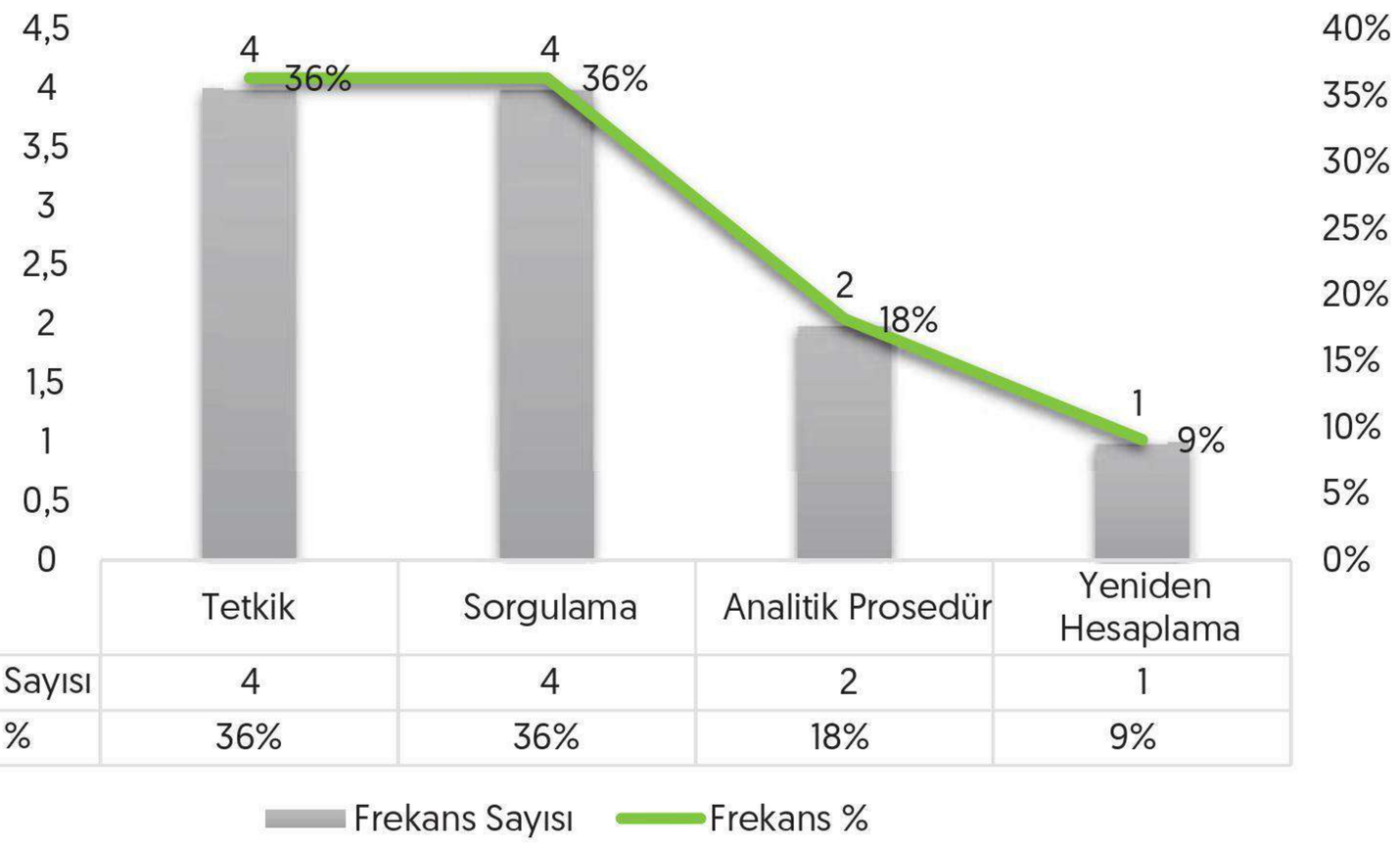
Tablo 6.14.: Arazi ve Arsalara Uygulanan Prosedürler Sonucunda Test Edilen Yönetim İddiaları ve İstatiksel Grafik

6.10.KDK Olarak Bildirilen Ertelenmiş Vergi Varlıkları Konusuna Uygulanan Denetim Prosedürleri ve Türleri

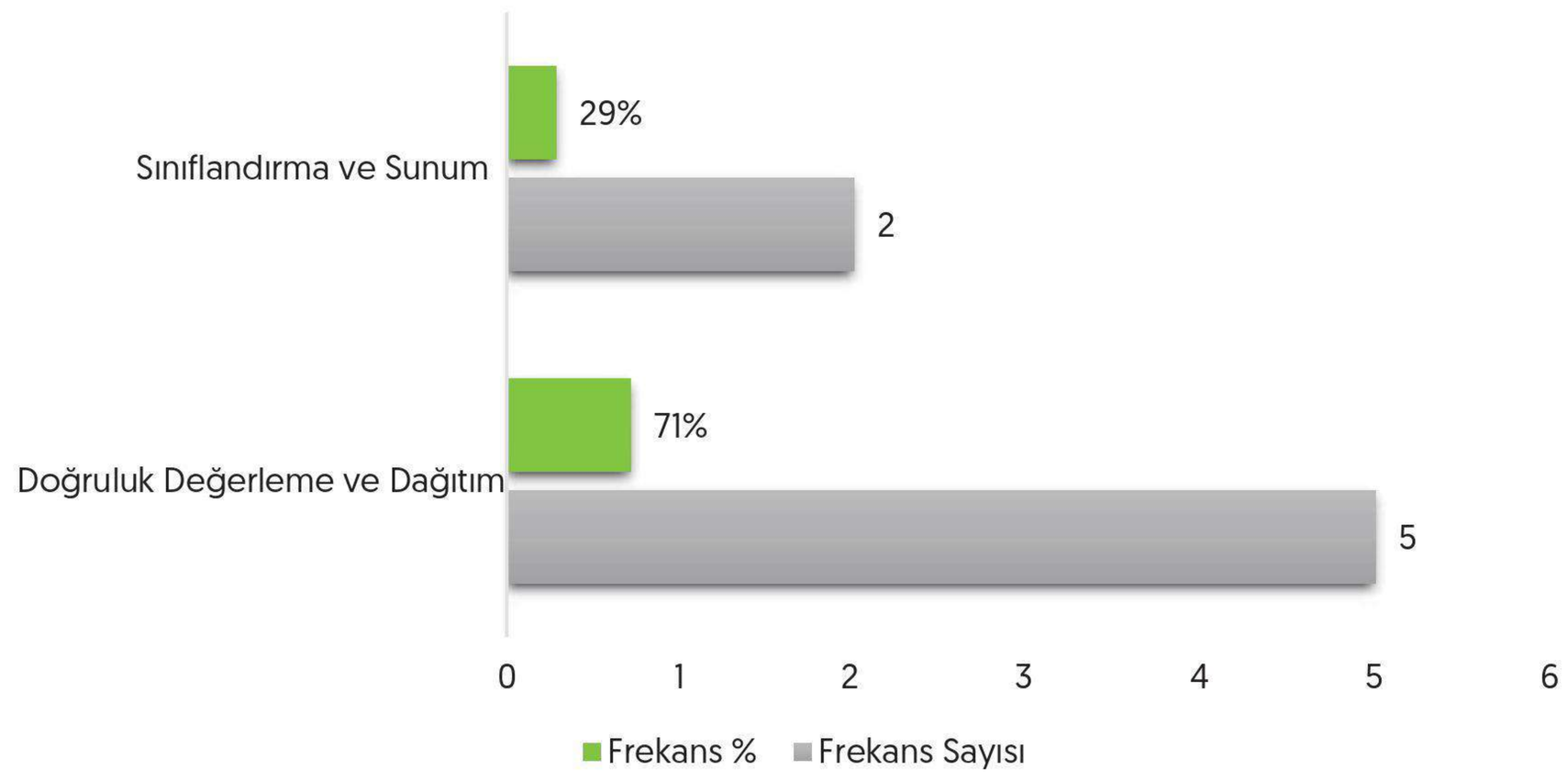
Yapılan inceleme sonucunda, bağımsız denetçi raporlarında ''Ertelenmiş Vergi Varlıkları'' konusu olarak 2 (%4) adet kilit denetim konusu bildirilmiştir. Ertelenmiş Vergi Varlıkları olarak bildirilen kilit denetim konularına 4 (%36) adet Tetkik, 4 (%36) adet Sorgulama, 2 (%18) adet Analitik Prosedür, 1 (%9) adet Yeniden Hesaplama Prosedürü uygulanmıştır.

Ertelenmiş Vergi Varlıkları konusuna uygulanan denetim prosedürleri ile 5 (%71) adet Doğruluk Değerleme ve Dağıtım, 2 (%29) adet Sınıflandırma ve Sunum 'a yönelik yönetim iddiası test edilmiştir.

Ertelenmiş Vergi Varlıkları yönelik içerik analizi yöntemi uygulanmak suretiyle yapılan incelemeler aşağıda sunulmuştur.



Tablo 6.15.: Ertelenmiş Vergi Varlıkları Konusunda Kullanılan Prosedürler ve İstatiksel Grafik



Tablo 6.16.: Ertelenmiş Vergi Varlıklarına Uygulanan Prosedürler Sonucunda Test Edilen Yönetim İddiaları ve İstatiksel Grafik

6.11.KDK Olarak Bildirilen Ticari Borçlar Konusuna Uygulanan Denetim Prosedürleri ve Türleri

Yapılan inceleme sonucunda, bağımsız denetçi raporlarında "Ticari Borçlar" konusu olarak 1 [%2] adet kilit denetim konusu bildirilmiştir. Ticari Borçlar olarak bildirilen kilit denetim konularına 1 [%33] adet Sorgulama, 1 [%33] adet Tetkik, 1 [%33] adet Dış Teyit Prosedürü uygulanmıştır.

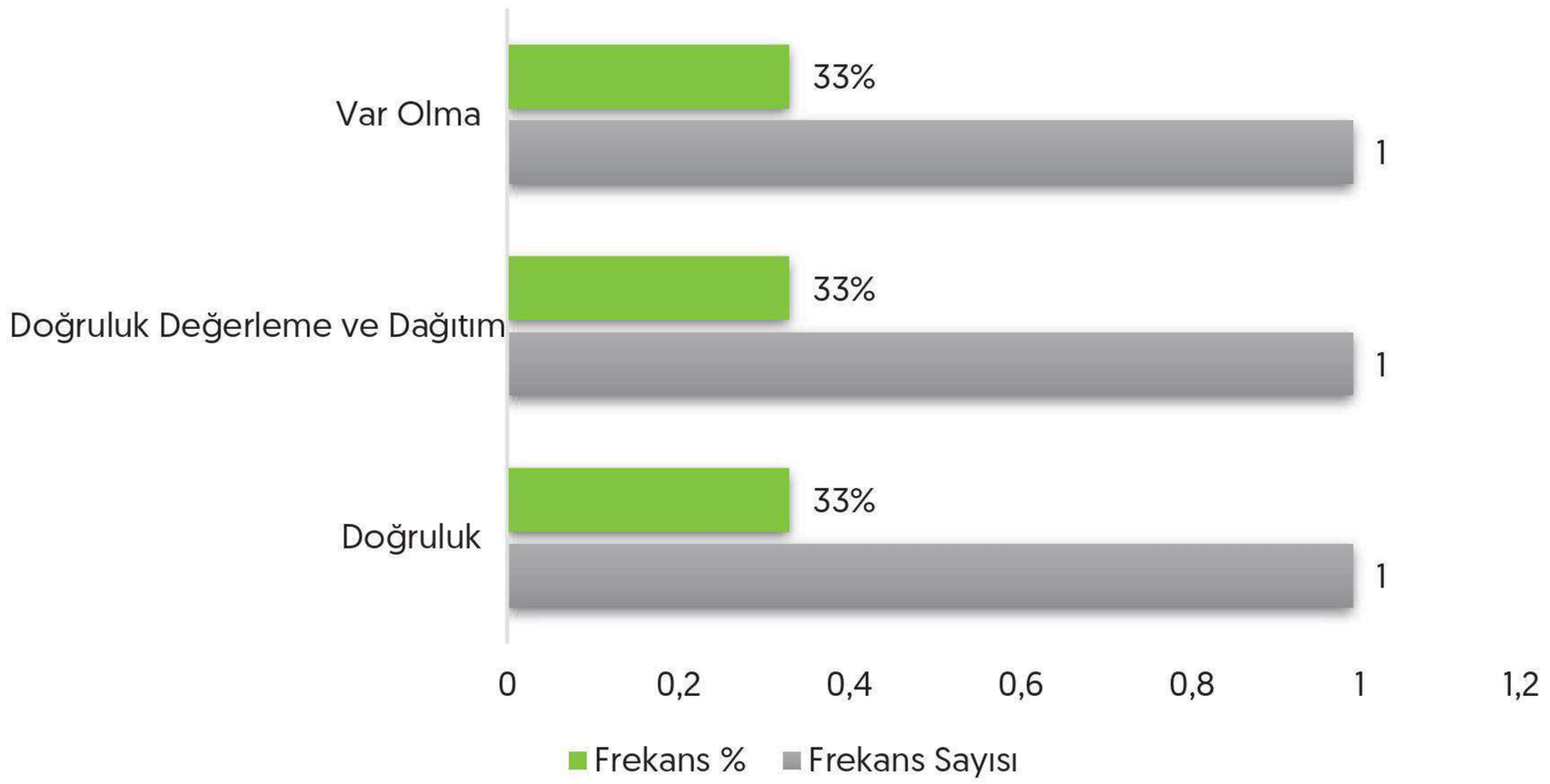
Ticari Borçlar konusuna uygulanan denetim prosedürleri ile 1 [%33] adet Doğruluk, 1 [%33] adet Doğruluk Değerleme ve Dağıtım, 1 [%33] adet Var Olma' ya yönelik yönetim iddiası test edilmiştir.

Ticari Borçlar yönelik içerik analizi yöntemi uygulanmak suretiyle yapılan incelemeler aşağıda sunulmuştur.



	Sorgulama	Tetkik	Dış Teyit
Frekans Sayısı	1	1	1
Frekans %	33%	33%	33%

Tablo 6.17.: Ticari Borçlar Konusunda Kullanılan Prosedürler ve İstatiksel Grafik

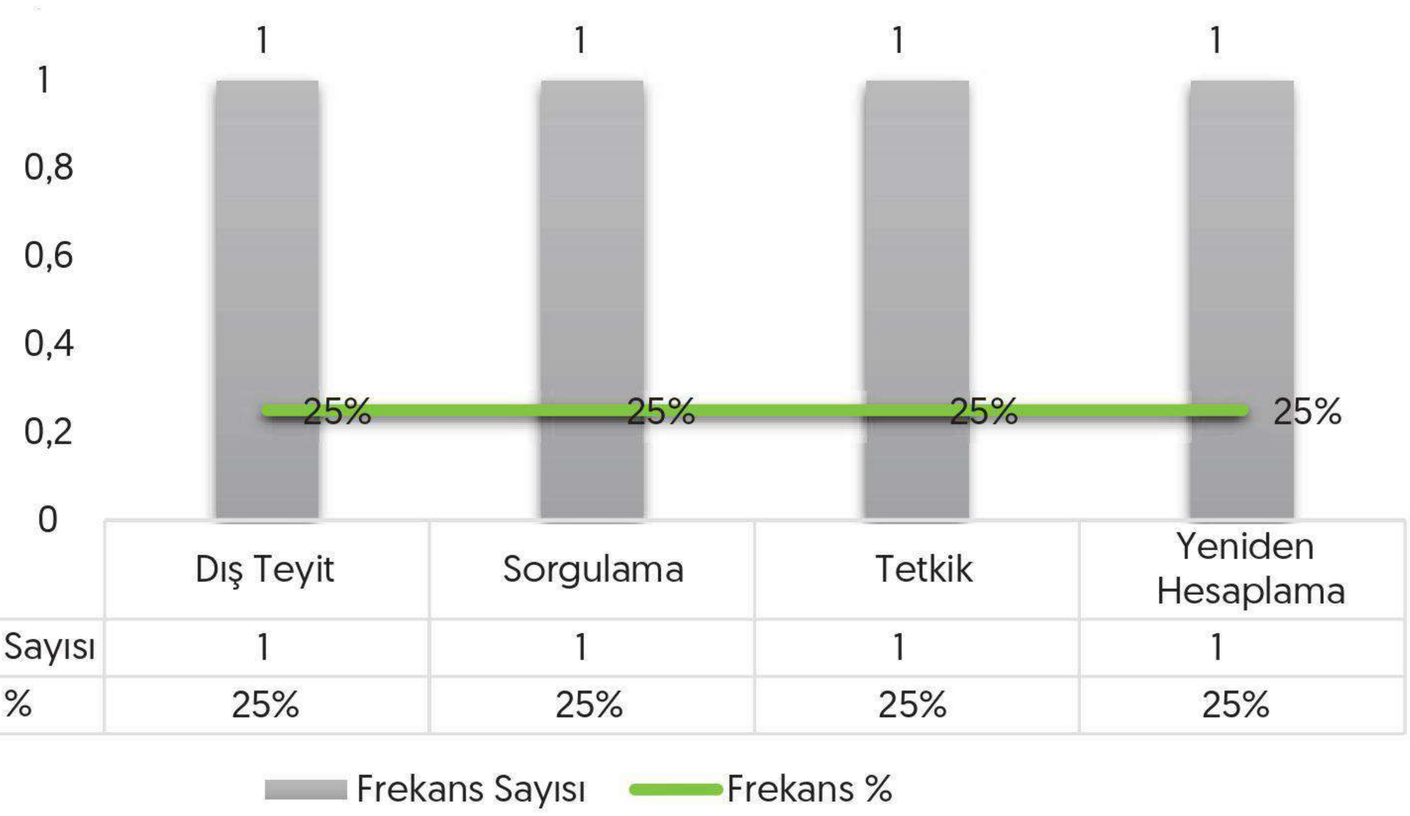


Tablo 6.18.: Ticari Borçlara Uygulanan Prosedürler Sonucunda Test Edilen Yönetim İddiaları ve İstatiksel Grafik

6.12.KDK Olarak Bildirilen Finansal Borçlar Konusuna Uygulanan Denetim Prosedürleri ve Türleri

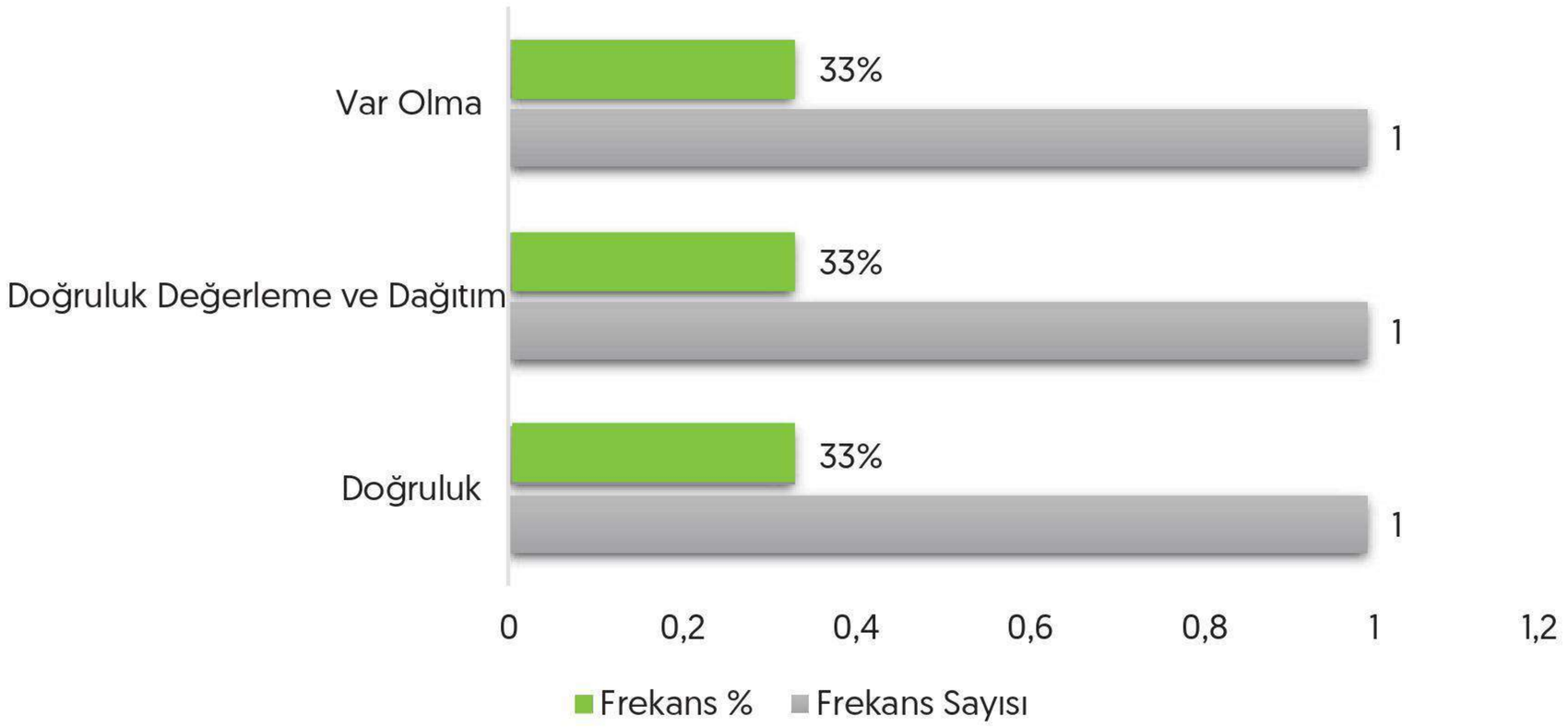
Yapılan inceleme sonucunda, bağımsız denetçi raporlarında ''Finansal Borçlar'' konusu olarak 1 (%2) adet kilit denetim konusu bildirilmiştir. Finansal Borçlar olarak bildirilen kilit denetim konularına 1 (%25) adet Dış Teyit, 1 (%25) adet Sorgulama, 1 (%25) adet Tetkik, 1 (%25) adet Yeniden Hesaplama Prosedürü uygulanmıştır. Finansal Borçlar konusuna uygulanan denetim prosedürleri ile 1 (%33) adet Doğruluk, 1 (%33) adet Doğruluk Değerleme ve Dağıtım, 1 (%33) adet Var Olmaya yönelik yönetim iddiası test edilmiştir.

Finansal Borçlara yönelik içerik analizi yöntemi uygulanmak suretiyle yapılan incelemeler aşağıda sunulmuştur.



	Dış Teyit	Sorgulama	Tetkik	Yeniden Hesaplama
Frekans Sayısı	1	1	1	1
Frekans %	25%	25%	25%	25%

Tablo 6.19.: Finansal Borçlar Konusunda Kullanılan Prosedürler ve İstatiksel Grafik



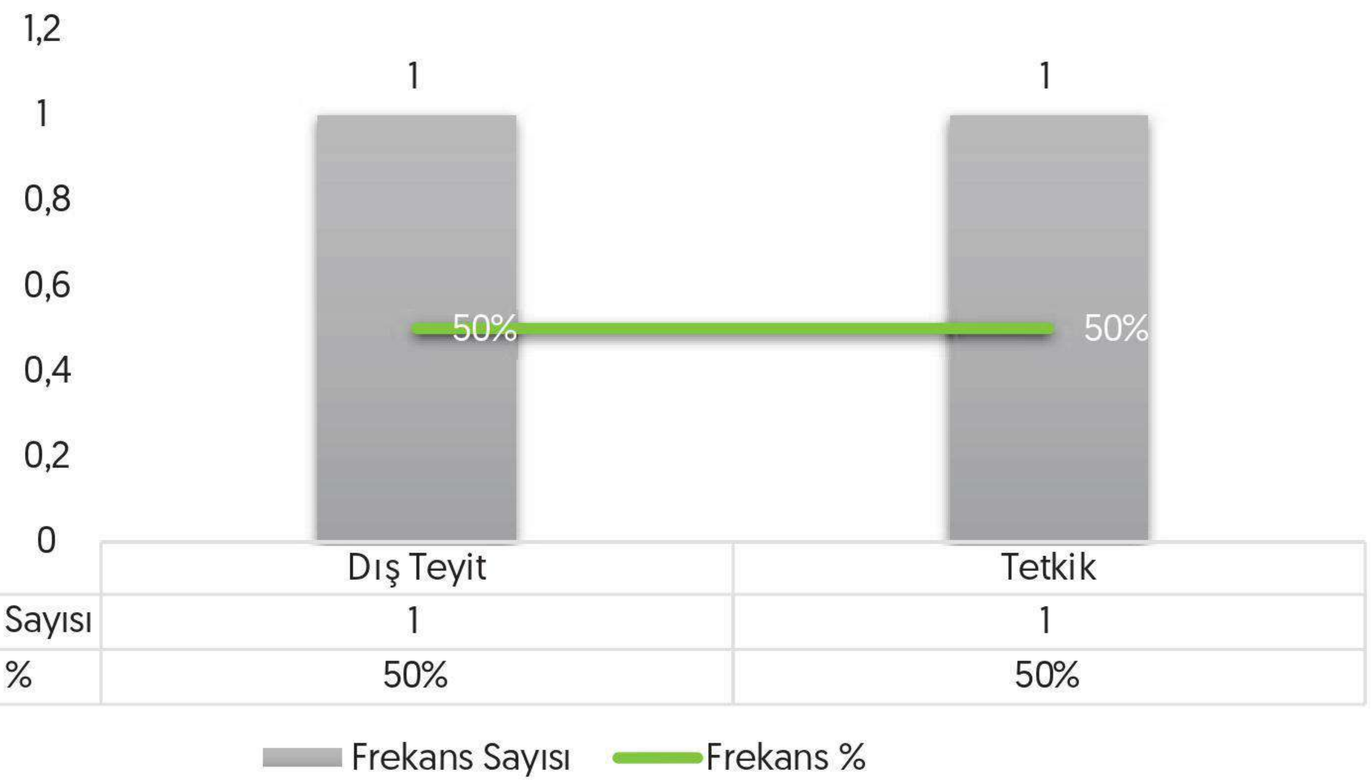
Tablo 6.20.: Finansal Borçlara Uygulanan Prosedürler Sonucunda Test Edilen Yönetim İddiaları ve İstatiksel Grafik

6.13.KDK Olarak Bildirilen Türev Finansal Araçlar Konusuna Uygulanan Denetim Prosedürleri ve Türleri

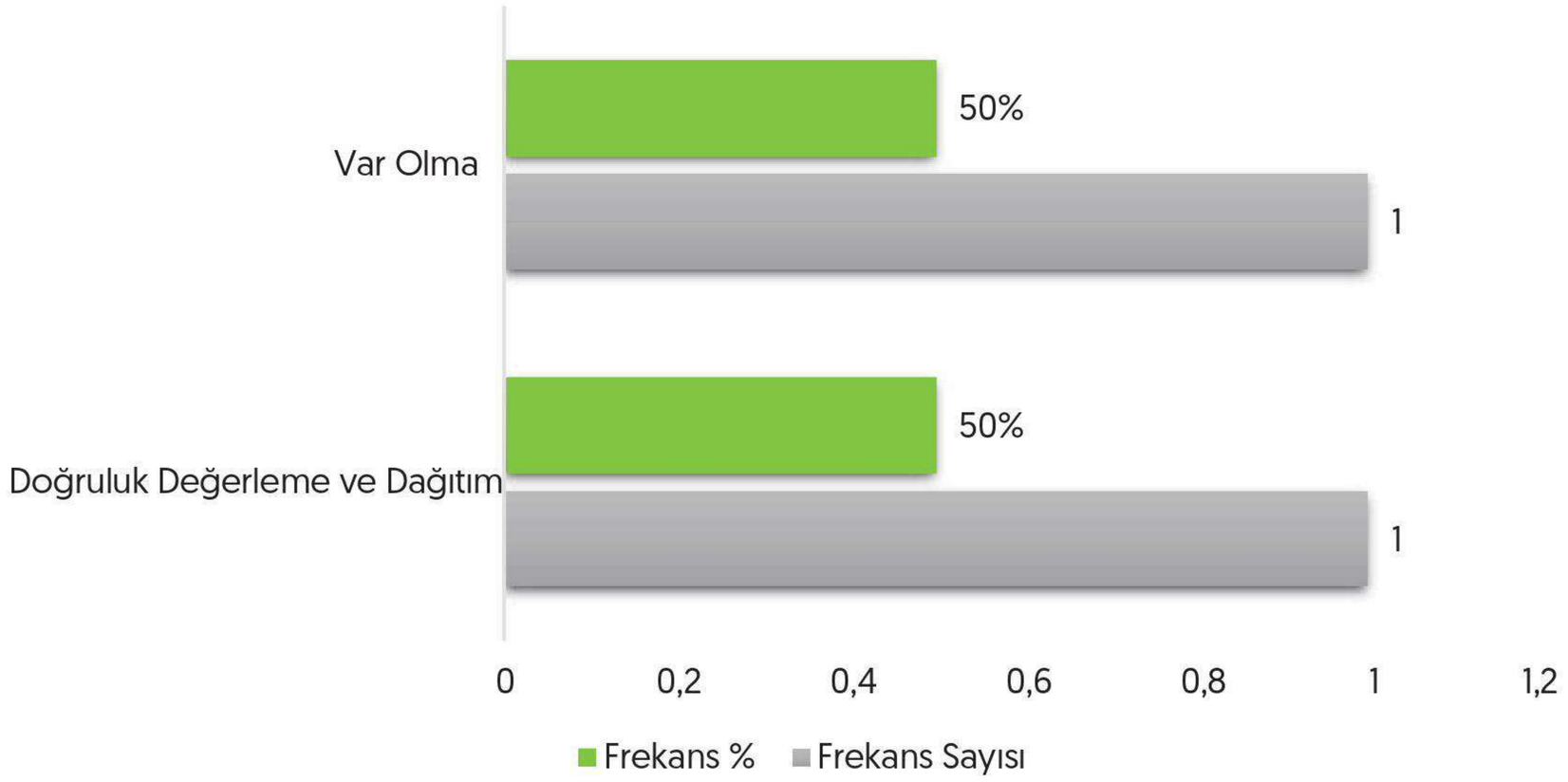
Yapılan inceleme sonucunda, bağımsız denetçi raporlarında ''Türev Finansal Araçlar'' konusu olarak 1 [%2] adet kilit denetim konusu bildirilmiştir. Türev Finansal Araçlar olarak bildirilen kilit denetim konularına 1 [%50] adet Dış Teyit, 1 [%50] adet Tetkik Prosedürü uygulanmıştır.

Türev Finansal Araçlar konusuna uygulanan denetim prosedürleri ile 1 [%50] adet Doğruluk Değerleme ve Dağıtım, 1 [%50] adet Var Olma 'ya yönelik yönetim iddiası test edilmiştir.

Türev Finansal Araçlara yönelik içerik analizi yöntemi uygulanmak suretiyle yapılan incelemeler aşağıda sunulmuştur.



Tablo 6.21.: Türev Finansal Araçlar Konusunda Kullanılan Prosedürler ve İstatiksel Grafik



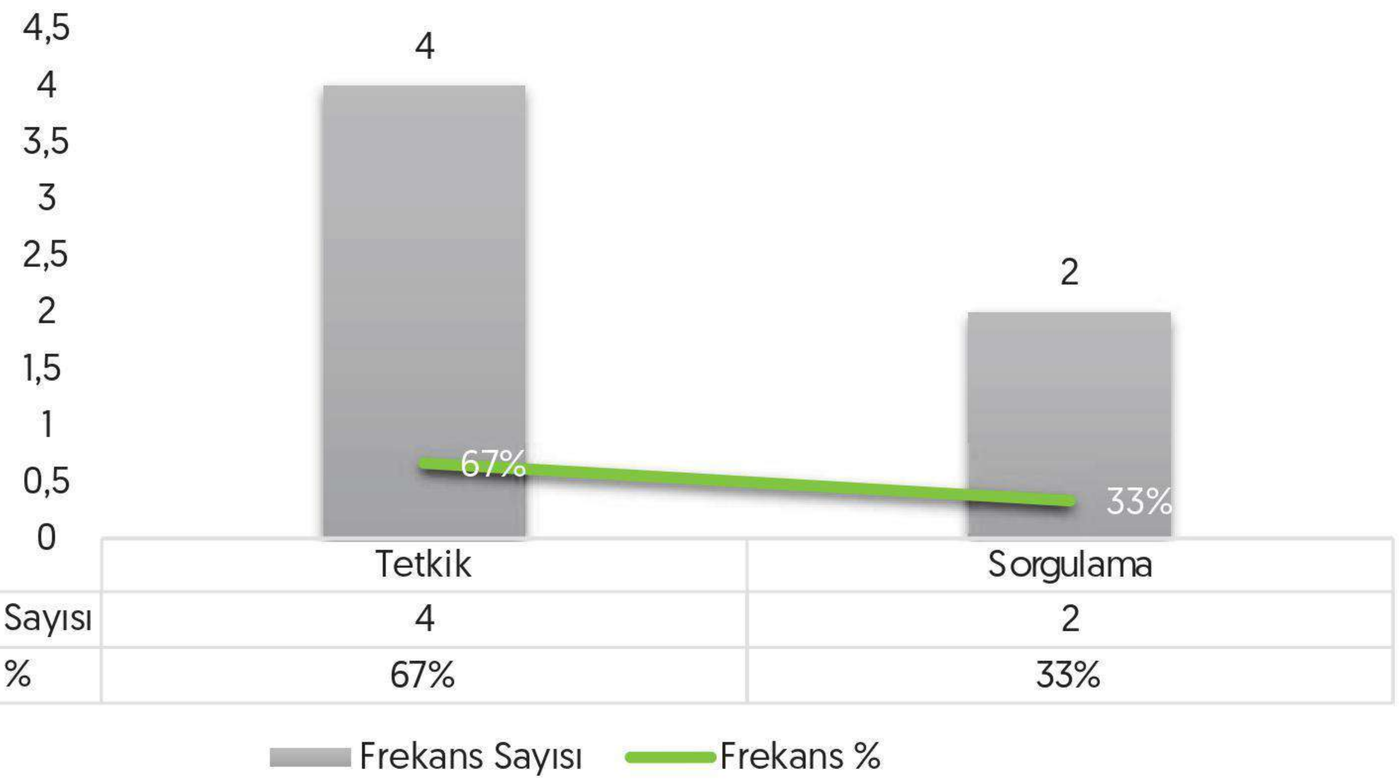
Tablo 6.22.: Türev Finansal Araçlara Uygulanan Prosedürler Sonucunda Test Edilen Yönetim İddiaları ve İstatiksel Grafik

6.14.KDK Olarak Bildirilen İlişkili Taraflarla Olan İşlemler Konusuna Uygulanan Denetim Prosedürleri ve Türleri

Yapılan inceleme sonucunda, bağımsız denetçi raporlarında ''İlişkili Taraflarla Olan İşlemler'' konusu olarak 1 (%2) adet kilit denetim konusu bildirilmiştir. İlişkili Taraflarla Olan İşlemler olarak bildirilen kilit denetim konularına 4 (%67) adet Tetkik, 2 (%33) adet Sorgulama Prosedürü uygulanmıştır.

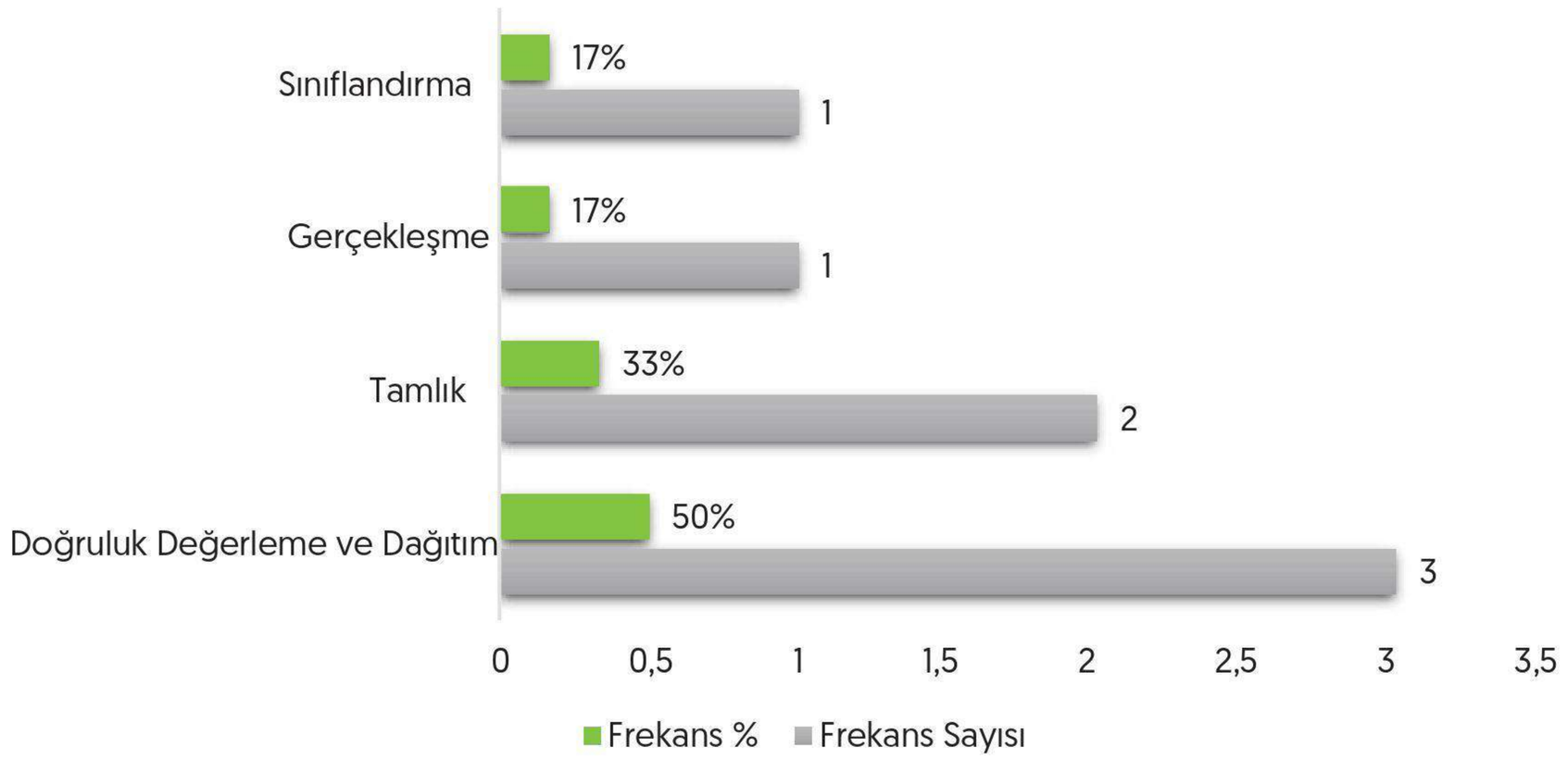
İlişkili Taraflarla Olan İşlemler konusuna uygulanan denetim prosedürleri ile 3 (%50) adet Doğruluk Değerleme ve Dağıtım, 2 (%33) adet Tamlık, 1 (%17) Gerçekleşme ve 1 (%17) Sınıflandırma 'ya yönelik yönetim iddiası test edilmiştir.

İlişkili Taraflarla Olan İşlemlere yönelik içerik analizi yöntemi uygulanmak suretiyle yapılan incelemeler aşağıda sunulmuştur.



Frekans Sayısı	4	2
Frekans %	67%	33%

Tablo 6.23.: İlişkili Taraflarla Olan İşlemler Konusunda Kullanılan Prosedürler ve İstatiksel Grafik



Tablo 6.24.: İlişkili Taraflarla Olan İşlemlere Uygulanan Prosedürler Sonucunda Test Edilen Yönetim İddiaları ve İstatiksel Grafik

SONUÇ

Çalışmada hisseleri borsada işlem gören imalat sektörüne kayıtlı ''GIDA İÇECEK VE TÜTÜN'' şirketlerinin bağımsız denetçi raporlarında ayrı bir başlık altında bildirilen Kilit Denetim Konuları ele alınmıştır.

Denetim Prosedürleri muhasebe hesaplarının işleyiş biçimine ve kullanımına bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Çalışmada BİST imalat sektörüne kayıtlı ''GIDA İÇECEK VE TÜTÜN'' şirketlerinin İmalat sektörüne özgü olduğunu gösteren herhangi bir prosedüre rastlanmamıştır. Söz konusu prosedürler sektöre, denetçiye veya denetim kuruluşuna göre değişiklik göstermediği anlaşılmıştır.

Hsy Danışmanlık ve Bağımsız Denetim A.Ş.' tarafından denetimi üstlenilen A.V.O.D. Kurutulmuş Gıda ve Tarım Ürünleri Sanayi Ticaret A.Ş. ve Fade Gıda Yatırım Sanayi Ticaret Anonim Şirketlerinin aralarında herhangi bir bağ olmamasına rağmen yayımlanan denetçi raporlarında kilit denetim konusu olarak bildirilen Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere ilişkin uygulanan denetim prosedürleri ve açıklamalarının birebir aynı olduğu tespit edilmiştir.

Bilindiği üzere denetim kalitesiyle ilgili çalışmaların büyük bir bölümünde denetçinin 4 büyük olarak kabul edilmekte olan KPMG, Deloitte, Earnst&Young ve PricewaterhouseCoopers denetim şirketlerden biri olması halinde denetimin kalitesine yönelik etkisinin olumlu yönde olduğu düşünülmektedir. Oysaki 4 büyük denetim firmasının kilit denetim konularına uyguladıkları denetim prosedürlerini daha açık, net ve detaylı şeklinde açıklamış olmalarına rağmen diğer denetim firmalarının açıkladığı prosedürlerle mukayese edildiğinde önemli düzeyde farklılıklara rastlanmamıştır.

Çalışmada kilit denetim konularına uygulanan bazı denetim prosedürlerinin genel ve belirsiz ifadeler taşıdıkları izlenmiştir. Bu durum denetim standartları çerçevesinde uygulanan prosedürler sonucunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edip etmediklerini ve denetçilerin görevlerini uygun şekilde gerçekleştirip gerçekleştirmediklerini finansal tablo kullanıcıları açısından şüpheli hale getirdiği söylenebilir. Denetçilerin Kilit Denetim Konularına uyguladıkları prosedürlerin şirkete özgü, belirli, kısa, anlaşılır olması ve basmakalıp diğer bir ifade ile genel geçer kelimeler olmaması gerekmektedir. Böylelikle denetçinin mesleki muhakemesi prosedürlerin belirlenmesindeki etkisini ön plana çıkarmaktadır. Kilit Denetim Konularına uygulanan denetim prosedürlerinde kalıplamış, genel geçer veya standartlaşmış ifadeler kullanılması hem denetimin kalite seviyesinin hem de denetçi raporunun finansal tablo kullanıcıları ile arasındaki iletişim değerinin azalmasına neden olabilir. Bu durum finansal tablo kullanıcıları açısından değerlendirildiğinde denetçi raporlarına olan itibarin ve ilginin azalmasına da yol açabilir. Diğer taraftan Pandemi dönemine ait açıklanan finansal tablolar ve finansal tablolara ilişkin yayımlanan bağımsız denetçi raporlarında bildirilen Kilit Denetim Konuları ile bu konulara uygulanan denetim prosedürlerinde pandemiye dair herhangi bir ifade bulunmamaktadır.

Denetçilerin raporlarında Kilit Denetim Konularına uyguladıkları prosedürleri sübjektif, belirgin olmayan, genel ve belirsiz ifadeler kullanarak açıklaması, mesleki muhakemesini kullanmış olsa dahi iş yapma biçiminin anlaşılmasını istememesinden kaynaklanabileceği gibi zaman ve maliyetten tasarruf etmek amacıyla da gerekli mesleki özeni göstermemiş olabileceği izlenimi yaratmaktadır.

Araştırmada sadece Hsy Danışmanlık ve

Bağımsız Denetim A.Ş.' tarafından denetimi üstlenilen A.V.O.D. Kurutulmuş Gıda ve Tarım Ürünleri Sanayi Ticaret A.Ş. 'nin Denetçi Raporunda "Dikkat Çekilen Hususlar" başlığı altında Pandemiye atıfta bulunulduğu, diğer denetçi raporlarında ise Pandemiye dair herhangi bir atıf ve emarelere rastlanılmadığı görülmüştür.

Denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konuları dikkate alındığında genellikle bilançonun aktif kısmına ilişkin konuların daha ağırlıklı olduğu görülmüştür. Oysaki pandeminin finansal yöndeki etkileri göz önünde bulundurulduğunda bilançonun pasif kısmındaki kalemlerin daha önemli olduğu söylenebilir.

2019 ve 2020 hesap dönemlerine ilişkin olarak bildirilen kilit denetim konuları karşılaştırılması sonucunda, 2019 yılına ait 14 adet kilit denetim konusuna 50 adet bildirim yapıldığı, 2020 pandemi hesap döneminde ise 12 adet kilit denetim konusuna 47 adet bildirim yapıldığı tespit edilmiştir. Bu kapsamda pandemi hesap döneminde açıklanan kilit denetim konularının sayıları ve bildirimlerinin bir önceki hesap dönemine göre daha az olduğu anlaşılmaktadır

Denetçi Raporlarında bildirilmesi zorunlu hale gelen Kilit Denetim Konuları bölümü söz konusu finansal tabloların iletişim değerini artırarak işletme ve finansal tablo kullanıcıları arasındaki beklenti boşluğunu karşılaması ve finansal tablolara duyulan güven düzeyinin artırılması için özenle ve dikkatlice belirlenmesi gerekmektedir. Denetçilerin belirledikleri Kilit Denetim Konularına uyguladıkları denetim prosedürleri işletmeye özgü ve bağımsız denetim standartları çerçevesinde olmasına özen göstererek basmakalıp ifadelerden uzak durmalıdırlar. Çünkü Kilit Denetim Konularına uygulanan denetim prosedürleri raporun değerini artırılması ve denetimin kaliteli olması için gerekli bir konudur.

İşletmelerin kamu aydınlatma platformu aracılığı ile yayımladıkları finansal tablolar, finansal tablolara ilişkin denetim raporları, piyasa verileri ve diğer konular çıkar gruplarının bilgilenmesi açısından önemli bir durumdur. Özellikle şeffaflığın sağlanabilmesi amacıyla bağımsız denetçilerin söz konusu finansal tablolara ilişkin yayımladıkları denetim raporlarında açıkladıkları bilgiler hedef kullanıcıların karar almalarında önemli bir yere sahiptir. BDS 701 Kilit Denetim Konuları Standardı denetçilerin denetledikleri işletmelerle ilgili en çok önem arz eden konuları denetim raporlarında ayrı bir başlık altında bildirerek finansal tablo kullanıcılara dikkat etmeleri gereken noktaların belirlenmesine yardımcı olmayı amaçlamıştır.

BDS 701 Standardı ile şirketlerin finansal tablolarına ilişkin yayımlanan bağımsız denetçi raporlarında Kilit Denetim Konularının bulunması denetimi daha şeffaf hale getirmektedir. BDS 701 Standardının uygulanması ile birlikte denetim esnasında en çok önem arz eden konuları uygulanan denetim prosedürleriyle birlikte açıklanması finansal tablo kullanıcılarının işletme hakkında bilgi düzeylerini ve işletmelerin finansal tablolarının şeffaflaşmasına olumlu yönde katkılar sunmaktadır. Diğer taraftan bağımsız denetçilerin Kilit Denetim Konuları belirleme ve raporlarında bildirme süreçleri işletmenin üst yönetiminden sorumlu olanlarla sürekli iletişim halinde olmasını sağlayarak raporların iletişim değerini arttırmaktadır.

Sonuç olarak, pandeminin olumsuz etkileri ile birlikte değerlendirildiğinde Kilit Denetim Konularına uygulanan denetim prosedürlerinde standartlaşmış, genel geçer ve basmakalıp ifadeler içermesi işletmelere özgü belirgin ifadelerin kullanılmaması denetçi raporlarının finansal tablo kullanıcıları tarafından ne kadar değerli olduğunun tartışılması gereğini ortaya koymuştur.

KAYNAKÇA

Dabbağoğlu, K., & Can, G. (2018). Bağımsız Denetim. Konya: Eğitim Yayınevi.

Gökçe, O. (2006). İçerik analizi - Kuramsal ve Pratik Bilgiler. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Kurt, G., & Serkan Özdemir, F. (2019). Denetimde Seçme Konular. Ankara: Gazi Kitabevi.

Adana, B. A., & Özbirecikli, M. (2020). Bağımsız Denetim Sürecinin Covid-19 Salgınının Etkileri Açısından Değerlendirilmesi. İşletme Araştırmaları Dergisi, 2080-2093.

Akdoğan, N., & Bülbül, S. (2019). Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde BİST 100 Şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 1-24.

Burak Arzova, S., & Şakir Şahin, B. (2020). ISA 701 (BDS701) Kilit Denetim Konuları: BİST 30, BİST 50 ve BİST 100 Endekslerinde Yer Alan Finans Kurumlarına Yönelik Analiz. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 75-94.

Can, M., & Çil Koçyiğit, S. (2020). BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulaması Üzerine Bir Araştırma. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 739-771.

Doğan, A. (2018). Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları. Muhasebe Bilim Dünya Dergisi, 65-89.

Erdem, B. (2020). Finansal Tablolardaki Hile Olasılığının Kilit Denetim Konularına Etkisi : Borsa İstanbul'da Bir Analiz. Esam Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 245-260.

Guthrie, J., & Abeysekera, I. (2006). Sosyal, Çevresel Raporlamanın İçerik Analizi: Yenilikler. İnsan Kaynakları Maliyetleme ve Muhasebe Dergisi, 114-126.

İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konuları: BİST Sigorta Şirketlerinin 2017-2018 Yılları Analizi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 49-64.

Kalıpçı Çağıran, F., & Varıcı, İ. (2019). Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 Çerçevesinde Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul İmalat Sanayi Sektöründeki İşletmelerin Denetim Raporları Üzerine Bir Analiz. Uluslararası Ekonomik ve İdari Araştırmalar Dergisi, 193-208.

Karapınar, A., & Dölen, T. (2020). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konusu Açıklamaları: Türkiye Örneği. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 763-780.

Lerzan Kavut, F., & Güngör, N. (2018). Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, 59-70.

Lober, D., Bynum, D., Campbell, E., & Jacques, M. (1997). 100 Plus Kurumsal Çevre Raporu Çalışması: Gelişen Bir Çevre Yönetim Aracı Araştırması. Businell Stratejisi ve Çevre Dergisi, 57-73.

Rıza Köker, A., & Alan, H. (2021). COVID-19 Küresel Salgın Sürecinin İşletmelerin Teknik Yenilik Faaliyetlerine Yansımaları: Patent Başvuruları Üzerine Bir Araştırma. İşletme Araştırmaları Dergisi, 267-280.

Sarısoy, Ö. (2021). Kritik/Kilit Denetim Konularının BİST 30 ve Dow Jones 30 Endekslerindeki İşletmelerin Denetçi Raporları Üzerinden Karşılaştırılması. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 159-182.

Sarısoy, Ö., & Kepçe, N. (2019). Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konularına Yer Verilmesi ve Beklenti Farkları. Mali Çözüm Dergisi, 39-66.

Serçemeli, M., & Suphi Orhan, M. (2016). Sürekli Denetim ve Denetimin Geleceğine Bakış Üzerine BİST-100 Şirketlerinde Bir Araştırma. Sayıştay Dergisi, 31-50.

Teraman, Ö., & Çelik, B. (2019). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporuna Yansıtılması: Bağımsız Denetçileri Etkilemesi Üzerine Bir Araştırma. Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, 49-61.

Uzun Kocamış, T., & Yıldırım, G. (2019). Bağımsız Denetçi Raporunda Kilit Denetim Konuları: Olası Etkileri. IBAD Sosyal Bilimler Dergisi, 634-642.

Yalçın, N. (2020). Raporlanan Kilit Denetim Konularının Sayısını Etkileyen Faktörler: Borsa Istanbul'da Bir Uygulama. İşletme Araştırmaları Dergisi, 4220-4230.

Türkiye Cumhuriyeti İçişleri Bakanlığı. (tarih yok). https://www.icisleri.gov.tr. Ocak 3, 2021 tarihinde T.C. İçişleri Bakanlığı: https://www.icisleri.gov.tr/koronavirus-ek-tedbirleri-genelgesi adresinden alındı

Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raprunda Bildirilmesi(BDS-701). (tarih yok). http://www.kgk.gov.tr. Ocak 10, 2021 tarihinde Kamu Gözetimi kurumu: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20701.pdf adresinden alındı

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (BDS-260). (tarih yok). http://www.kgk.gov.tr. Şubat 5, 2021 tarihinde Kamu Gözetimi Kurumu: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20260.pdf adresinden alındı

İşletmenin Sürekliliği (BDS-570). (tarih yok). http://www.kgk.gov.tr. Ocak 5, 2021 tarihinde Kamu Gözetimi Kurumu: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20570.pdf adresinden alındı

İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle "Önemli

Yanlışlık'' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi (BDS-315). (tarih yok). http://www.kgk.gov.tr. Ocak 2, 2021 tarihinde Kamu Gözetimi Kurumu: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS_315.pdf adresinden alındı

Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması (BDS-300). (tarih yok). http://www.kgk.gov.tr. Şubat 10, 2021 tarihinde Kamu Gözetimi Kurumu: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS_300.pdf adresinden alındı

Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama (BDS-700). (tarih yok). http://www.kgk.gov.tr. Ocak 10, 2021 tarihinde Kamu Gözetimi Kurumu: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20700.pdf adresinden alındı

COVID-19 Salgınının Yürütülen Bağımsız Denetimlere Etkisi. (tarih yok). http://www.kgk.gov.tr. Ocak 7, 2021 tarihinde Kamu Gözetimi Kurumu: https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/4657/COVID-19-Salg%C4%B1n%C4%B1n%C4%B1n-Yu%CC%88ru%CC%88tu%CC%88len-Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetimlere-Etkisi adresinden alındı

Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler (BDS-330). (tarih yok). http://www.kgk.gov.tr. Ocak 4, 2021 tarihinde Kamu Gözetimi Kurumu: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS_330.pdf adresinden alındı

Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi (BDS-705). (tarih yok). http://www.kgk.gov.tr. Ocak 25, 2021 tarihinde Kamu Gözetimi Kurumu: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20705.pdf adresinden alındı

Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları (BDS-706). (tarih yok). http://www.kgk.gov.tr. Ocak 15, 2021 tarihinde Kamu Gözetimi Kurumu: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20706.pdf adresinden alındı

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA MÜESSESESİ: HÜKÜM VE SONUÇLARI

DR. ÖĞR. ÜYESİ MUTLU YORULDU[1]
Balıkesir Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Öğretim Üyesi
AFRANUR CANBULAT[2]
Balıkesir Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yüksek Lisans Öğrencisi

ÖZET

Vergilendirme ilişkisinin iki tarafı bulunmaktadır. Bir tarafta, tek taraflı idari işlem statüsündeki bu ilişkiyi yöneten ve vergi alacaklısı sıfatına sahip olan vergi idaresi, diğer tarafta vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmesi gereken ve vergi boçlusu sıfatına sahip vergi mükellefi bulunmaktadır. Verginin parasal özelliğinin olması, taraflar arasındaki bu iktisadi ilişkide zaman zaman anlaşmazlıkların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Çeşitli sebeplerin varlığı ile meydana gelen ve vergi uyuşmazlığı olarak adlandırılan bu anlaşmazlık sorununun çözümü için tarafların iradesine bağlı olarak müracaat edilen, birtakım kanuni çözüm yolları mevcuttur. Vergi uyuşmazlıkları, tarafların iradesine bağlı olarak sulh yöntemleri ile yani karşılıklı diyalog ve anlayış içerisinde çözüme kavuşabildiği gibi sorununun taraflardan biri veya her ikisi tarafından vergi yargısına taşınması suretiyle ortadan kaldırılması mümkün olabilmektedir. Bu çalışmanın amacı; vergi uyuşmazlıklarının idari (barışçıl) çözüm yollarından olan tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin hukuki mahiyetini, hüküm ve sonuçlarını inceleyerek, vergi uyuşmazlıklarına sunduğu katkıyı değerlendirmektir. Çalışmada sosyal bilimlerde önemli bir araştırma tekniği olan dokümantasyon (metin tarama) tekniği kullanılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyuşmazlığı, Uzlaşma, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

THE INSTITUTION OF PRE-TAX CONCILIATION IN RESOLUTION OF TAX DISPUTES: TERMS AND CONSEQUENCES

ABSTRACT

There are two sides to the taxation relationship. On the one hand, it is the tax administration that manages this relationship in the status of a unilateral administrative transaction and has the title of tax creditor, and on the other hand, it is the taxpayer who must fulfill his tax obligations and has the title of tax payer. The fact that the tax has a monetary character can cause disputes to arise from time to time in this economic relationship between the parties. There are certain legal solutions that are applied depending on the will of the parties to solve this dispute problem, which occurs due to the existence of various reasons and is called a tax dispute. Tax disputes can be resolved by arbitration methods depending on the will of the parties, that is, in mutual dialogue and understanding, as well as it may be possible to eliminate the problem by moving it to the tax jurisdiction of one or both parties. The aim of this study is to evaluate the contribution of the pre-tax conciliation institution, which is one of the administrative (peaceful) solutions of tax disputes, to tax disputes by examining the legal nature, provisions and results. The documentation (text scanning) technique, which is an important research technique in social sciences, was used in the study.

Key Words: Tax Dispute, Conciliation, Pre-tax Conciliation

1-mutluyoruldu@gmail.com, ORCİD: 0000-0002-1010-2938.
2- afranurcanbulat@gmail.com, ORCİD: 0000-0002-0830-8806

1. GİRİŞ

Devletlerin, topluma karşı sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için sunmak zorunda oldukları kamusal hizmetlerin en büyük finansman kaynakları, vergi gelirleridir. Diğer bir ifadeyle vergi, devletin kamusal hizmetlerini gerçekleştirebilmek için ülkedeki kişilere yüklediği ekonomik bir sorumluluktur.

Vergilendirme ilişkisinde vergi idaresi vergi alacaklısı sıfatına sahip iken kişiler vergi mükellefi sıfatıyla vergi borçlusu konumundadır. Dolayısıyla ödediği veya ödeyeceği vergi nedeniyle malvarlığı azalan veya azalacak olan kişiler ile vergi idaresi arasında, birtakım sebeplerle, kimi zaman anlaşmazlıklar yaşanabilmektedir. Bu uyuşmazlıkların çözümü için vergi hukuku sistemi içinde, idari ve yargısal çozüm yolları düzenlenmiştir. Tarafların iradelerine bağlı olarak, uyuşmazlık konusu ya idari aşamada karşılıklı diyalog ve anlayış içinde ya da vergi yargısına başvurmak suretiyle vergi yargısı içinde çözüme kavuşturulabilmektedir. Söz konusu idari çözüm yolları; uzlaşma, vergi hatalarının düzeltilmesi ve cezalarda indirim şeklinde sıralanabilir. Vergi uyuşmazlığının sulh yoluyla (barışçıl) çözümlenmesi halinde taraflar, vergi yargılamasına ilişkin her türlü olası maliyetten kurtulmuş olur.

Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkması halinde en çok başvurulan çozüm yollarından biri uzlaşma müessesesidir. Karşılıklı diyalog, empati ve etkileşime bağlı olarak ortaya çıkan uzlaşma kurumu aslında uyuşmazlık konusu üzerinden taraflar arasında yapılan bir pazarlık sürecidir. Uzlaşma müessesesi; tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki biçimde gerçekleştirilmektedir. Bu çalışmanın konusunu ise vergi uyuşmazlıklarının tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesidir. Çalışmada sosyal bilimlerde araştırma tekniklerinden en sık kullanılan tekniklerden olan dokümantasyon (metin tarama) tekniğinden faydalanılmaktadır. Çalışmanın amacı ise; vergi uyuşmazlıklarının idari (barışçıl) çözüm yollarından olan tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin hukuki mahiyetini, hüküm ve sonuçlarını inceleyerek, vergi uyuşmazlıklarına sunduğu katkıyı değerlendirmektir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Toplumun adalet ve güvenlik gibi kamu mal ve hizmetlerine yönelik ihtiyaçlarını karşılamak, genellikle hizmet sağlamak için ülkeler vergilendirme işlemini kullanırlar. Bundan dolayı hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkeler için vergi gelirleri önemli bir gelir kaynağıdır.[3]

Bu bölümde vergi uyuşmazlığı kavramı, uzlaşma kavramı, vergi hukuku açısından kapsamı ve tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili bilgiler yer almaktadır.

2.1. Vergi Uyuşmazlığı

Kamu harcamalarını finanse etmeye çalışan görevli kişiler ile kişisel vergi yükünü en aza indirmeye çalışan mükellefler arasındaki ilişki bu sürecin nasıl gerçekleşeceğini vergileme süreci belirlemektedir. Bu süreçte mükellefler vergi ile ilgili çıkan kanun, yönetmelik gibi yasal dayanağı olan sorumluluklarını zamanında yerine getirirse yetkililer yani vergi idaresi ile uyum içindedir. Eğer ki mükellefler sorumluluklarını yerinde ve zamanında yapmazlarsa vergi idaresi ile aralarında vergi uyuşmazlığı ortaya çıkmaktadır.[4]

Uyuşmazlık, her iki tarafın ortak herhangi bir konuda bir araya gelememesinden, düşünce ve davranış farklılıklarından kaynaklanmaktadır. Uyuşmazlık tanımlarının ortak paydası fikir ayrılığıdır. Diğer yandan,

3- Ersin Nail Sağdıç, "Vergi Gelirlerini Belirleyen Faktörlerin Bölgesel Analizi: Türkiye Örneği". Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2019, 60, s. 156.

4- İrem Didinmez & Erdem Seçilmiş, "İdare-Mükellef İlişkilerinin Vergi Uyumu Üzerine Etkileri". Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2018, 18(2), s. 106.

vergi uyuşmazlıklarında vergi tarafları arasında görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Bu görüş ayrılığının temel nedeni, bu süreçte meydana gelen vergi incelemesi ve vergi tarhiyatıdır. Kanun da vergi mükelleflerinin ve sorumlu kişilerin belirli maddi ve şekli yükümlülükler üstlenmesi gerektiği yer almaktadır. Vergi dairesi, mükellefin veya vergi memurunun kanuna uygun olarak yükümlülüklerini yerine getirmediğini tespit edebilir. Bu durumda idari daire ilgili kişi ile işlem yaptığında, mükellef veya vergi memurunun işlemi kabul etmemesi durumunda uyuşmazlık ortaya çıkacaktır.[5]

2.2. Uzlaşma

Bu bölümde uzlaşma müessesesinin kavram olarak açıklanması, tarihsel gelişimi ve son olarak türleri hakkında bilgi verilecektir.

2.2.1. Uzlaşma Kavramı

Uzlaşma kelimesinin anlamı tarafların kendi isteklerinden ödün vererek başka şartlarda yapılan bir anlaşmadır. Uzlaşmada tarafların karşılıklı anlaşması gerekmektedir. Tarafların aralarındaki görüş ayrılığını barış içinde çözüme kavuşturmasıdır. Vergi hukukunda ise uzlaşma vergi alacaklısı yani vergi idaresi ile vergi borçlusu olan mükellefin karşılıklı ödünler vererek ortaya çıkan uyuşmazlığı yargı yoluna götürmeden çözüme kavuşturmasıdır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde kullanılan yollara idari çözüm yolları ya da barışçıl yollar denilmektedir. Uzlaşma müessesesi de bu yollardan biridir.[6]

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde en yaygın kullanılan yol uzlaşmadır. Uzlaşma yolu vergilendirmeyi daha kısa sürede sonuçlandırmak ve verginin tahsilinin daha çabuk olmasında hizmet vermek için oluşturulmuştur. Uzlaşmanın tarafları vergi idaresi ve mükelleftir. Mükellef ile vergi idaresi arasında yapılan görüşmeler pazarlık usulünü benzemektedir. Bundan dolayı, uzlaşmaya idare ile mükellefin el sıkışması durumu diyebiliriz.[7]

2.2.2. Tarihsel Gelişimi

Uzlaşma, Türk vergi sistemine ilk olarak 1963 yılında 205 sayılı "213 sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun"un 22. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunun (VUK) 376. maddesini takiben yapılan eklemeler neticesinde girmiştir. Uzlaşma müessesesi, tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde ilk defa bu tarihte düzenlenmiş ve vergi sistemine dahil olmuştur. Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu ise Türk vergi sistemine vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından biri olarak, 04.12.1985 tarihli ve 3239 sayılı Kanun'un 33. maddesiyle VUK'a eklenen 11. madde ile dahil edilmiştir. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği 2011 yılında yapılan son değişiklikler ile en son halini almıştır.[8]

Uzlaşma müessesesinde düzenlenen maddeler 1963 yılından günümüze gelene kadar birçok değişikliğe uğramıştır. Türk vergi hukukunda uzlaşmanın amacı başlatılan vergi incelemesinden yapılan tarhiyata ve bu tarhiyata ilişkin kesilen cezalara karşı dava açma süresinin bitimine kadar uzanan geniş bir zaman aralığı olarak belirlenmiştir. Bu geniş zaman aralığında mükelleflerin başvurabilecekleri uzlaşma kurumu; tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca da tarhiyat sonrası uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma için ayrı birer yönetmelik çıkartılmıştır. VUK'a bakıldığında tarhiyat sonrası uzlaşma kurumu,

5-Özgül Sarılı, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesinin İşleyişinin Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi: Aydın İline Yönelik Ampirik Bir Analiz". Aydın İktisat Fakültesi Dergisi, 2020, 5(2), s. 41.

6- Mustafa Gültekin, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma". Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 2016, (7), s. 578.

7- Elif Yılmaz, "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği Ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi". Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2009, 13(1-2), s. 322.

8- Ahmet Tekin & Gülnihal Can Avşar, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi". Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD), 2019, 6(5), s. 507.

213 sayılı Kanun'a ek maddeleri 1. 6. 7. 8. ve 9. Maddlerinde ayrıntılı biçimde düzenlenirken, tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu, sadece ek madde 11 ile düzenlenmiştir. Bu sınırlı düzenlenemin de etkisiyle, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde kanunda yer verilmeyen birçok konuya yer verilmiştir.[9]

2.2.3. Uzlaşma Türleri

Uzlaşma yolunun iki farklı yolu vardır. Biri tarhiyat öncesi uzlaşma diğeri ise tarhiyat sonrası uzlaşmadır. Aralarındaki fark, tarhiyat öncesi uzlaşma mükellef hakkında açılan bir vergi incelemesi sırasında başvurulan yol iken, tarhiyat sonrası uzlaşma ise vergi tarhından sonra kesilen cezalar ile ilgili oluşan uyuşmazlıklar için başvurulan yoldur.

3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

19.02.1963 tarihinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ve 205 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile vergi sistemimize dahil olan uzlaşma müessesesi 'tarhiyat sonrası uzlaşma' olarak tek bir seçenek şeklindeydi. 04.12.1985 tarihinde VUK'a 3239 sayılı Kanunun 33. maddesi ile uzlaşmanın diğer türü olan tarhiyat öncesi uzlaşma kabul edilmiştir.[10]

Tarhiyat öncesi uzlaşma, henüz salınmamış bir vergi veya buna ilişkin bir ceza kesilmeden daha vergi incelemesi aşamasındayken başvurabilinen bir idari çözüm yoludur.[11]

3.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

VUK hükümlerine göre ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyaı cezaları uzlaşma kapsamındadır. VUK'un ek 11. maddesinde belirtildiği üzere, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyaı cezalarında tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulabilmektedir. Bu madde de belirtildiği gibi, vergi kaçakçılığı fillerine bağlı olarak kesilen vergi ziyaı cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında değildir. VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık fiillerinden en az biri ile vergi ziyaına neden olmunması halinde salınacak vergi ve buna ilişkin kesilecek cezalar ve bu fiile ortak olan kişilere kesilecek ceza tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusuna girmemektedir. Aynı şekilde, beyana dayalı vergilerde de tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilmez.[12]

3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Koşulları

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya gidilebilmesi ve uzlaşma talebinde bulunulabilmesi için mükellefin kanunun aradığı gerekçelerden birine sahip olması ve buna dayanarak vergi idaresine uzlaşma talebinde bulunması gerekmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulabilmesi için ise, VUK ek 11. maddesinde ve tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinde böyle bir sınırlama getirilmemiştir. Mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılması ve bunun sonucunda vergi veya ceza salınacak olması yeterlidir. Dikkat edilmesi gereken bir husus, vergi incelemesi sırasında, vergi inceleme elemanın yaptığı tespitlere bağlı olarak kesilecek usulsüzlük ya da özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girmemektedir.[13]

Mükellef, nezdinde başlatılan vergi incelemesinin başlangıcından, vergi incelemesinin tamamlandığına ilişkin son tutağın düzenlenmesine kadar geçen sürede her zaman uzlaşma talebinde bulunabilir. Vergi mükellefinin uzlaşma talebi üzerine, ilgili vergi idaresi tarafından, mükellefin bilinen

9- Funda Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma". Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2008, 25(2), s. 311-312.
10- Mehmet Küçükkaya, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları". Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2020, 30(1), s. 254.
11- Hakan Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Etkinliği Sorunu". Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 2016, (17) , s. 282.
12- Celal Hocaoğlu, "Vergi Hukukunda Uzlaşma". Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 2015, (5), s. 494.
13- Tülün Kalaycı, "Vergi Cezalarında İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği", Pamukkale Üniversitesi, Denizli, 2013, s. 73.

adresine uzlaşmaya davet yazısı gönderilir. Bu davet yazısında, uzlaşma görüşmesinin yapılacağı, yer, gün ve saate belirtilmek zorundadır. Uzlaşmaya davet yazısının, ilgili vergi mükellefine, planlanan uzlaşma toplantısı gününden en az on beş gün önce gönderilmesi, idarenin yükümlülüğüdür. Uzlaşma gününün tespiti Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10. maddesinde;

"Vergi incelemesini yapan, mükellefin uzlaşma talebi üzerine, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir." şeklinde düzenlenmiştir.

3.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları

Vergi idaresini uzlaşma toplantıları sırasında uzlaşma komisyonları temsil etmekle yükümlüdür. Bu uzlaşma kurumu diğer hukuk dallarında var olanlardan farklıdır. Ayırt edici farklarından birisi aralarında uyuşmazlık çıkan mükellef ve vergi idaresini uzlaştırmaya yönelik çalışmaların herhangi birine veya arabulucuya değil de uzlaşma komisyonu adı altında bir komisyona yüklenmiş olmasıdır. Uzlaşma komisyonlarının kurulması tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularına göre farklılık göstermektedir.[14] Komisyonlar, biri başkan olmak üzere, üç vergi müfettişinden veya bunların yokluğunda üç diğer vergi inceleme elemanlarından oluşturulur.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın komisyonlar tarafından yapılacağına dair VUK'un ek 11. maddesinde herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu konuya ilişkin düzenlemeler Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5. 6. ve 7. maddelerinde belirtilmiştir. Uzlaşma komisyonları bahsi geçen yönetmelikte üç farklı biçimde düzenlenmiştir. Komisyonların oluşumu; 5. maddede "vergi müfettişlerince yapılacak vergi incelemelerinde komisyonların oluşumu", 6. maddede "incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılacak vergi incelemelerinde komisyonların oluşumu" ve 7. maddede ise "bolgesel uzlaşma komisyonlarının oluşumu" olarak düzenlenmiştir.[15]

Diğer bir ifade ile, tarhiyat öncesi uzlaşma vergi tarhına ön hazırlık işlemi olarak görüldüğünden dolayı verginin denetimi, vergi inceleme aşamasına özgü bir durum olduğu için uzlaşma komisyonları da vergiyi incelemeye yetkisi olan kişiler tarafından oluşturulmaktadır. Bu uzlaşma komisyonların oluşmasında vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler veya vergi müfettişi olan kişiler olmasına göre de değişilik göstermektedir. Vergi inceleme yetkililerinin geçici çalışma yerlerine göre de tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları kurulabilmektedir.[16]

3.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada İzlenilen Süreçler

Tarhiyat öncesi uzlaşma süreci başvuru ile başlar. Uzlaşma davetiyesinin mükellefe gönderilmesi ve yetkili komisyonun kurulmasının ardından görüşmelerin yapılmasından sonra uzlaşmaya varılan karar vergi dairesine bildirilir. Son olarakta vergi dairesinin bu karara ilişkin bir işlem yapması şeklinde işleyen süreçlerden oluşmaktadır.[17]

3.4.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebinde Bulunma Süreci

Hakkında vergi incelemesi işlemi başlatılan mükellef incelemenin başladığı tarihten bitimine kadar olan süre de tarhiyat öncesi

14- Sevil Şin, "Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları ". Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi , 2019, 9 (1) , s. 307.
15-Zeynep Burcu Vardal, Türk Vergi Sistemi'nde Uzlaşma Kurumu, İstanbul Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi, 2009, İstanbul, s. 72.
16- Sevil Şin, a.g.e., s. 307.
17- Celal Hocaoğlu, a.g.e., s. 496.

uzlaşma talebinde bulunma hakkı vardır. Vergi inceleme elemanı bunu raporunda belirtir ya da mükellef kendisi dilekçe yolu ile de talepte bulunabilir. Diğer bir talep şekli ise incelemeyi yapan vergi incelemesinin mükellefe uzlaşma talebinde bulunması için teklifte bulunabilir. Eğer vergi inceleme elemanı tarafından uzlaşma teklifi edilmişse bunun mükellefe tebliği edilmesi gerekmektedir. Başvuru süresi de tebliğ edilen davet yazısından itibaren on beş gündür.[18] Ancak tahakkuk zamanaşımına üç aydan az bir süre kalmış ise vergi inceleme elemanı mükellefe uzlaşma teklfinde bulunmaz ve uzlaşmaya davet edilmez.[19]

Vergi inceleme elemanının mükellefi inceleme sırasında uzlaşma talebine başvurmasını teklif edebileceğinden bahsetmiştik. Bu uygulama vergi incelemelerinin mükellefin bilgisi dahilinde olmayan, harici bilgilere dayanarak yapılmaktadır. Bundan dolayı da mükellef hakkındaki incelemeden haberdar olmadığı için uzlaşma talebinde kendisi bulunamaz. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 11. maddesinde bu durum düzeltimiş ve mükellefin bilgisi dışında olan incelemeler de vergi inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeden hakkında inceleme başlatılan mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilmesi hüküm altına girmiştir. Mükellefin bu davet yazısının kendisine tebliğinden itibaren on beş gün içinde de uzlaşma talebinde bulunma hakkı vardır.[20]

Mükellefe gönderilen davet yazısı bilinen son adresine tebliğ edilmemesi ya da uzlaşmanın belirlendiği gün, yer ve saatte davete icabet etmemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılmaktadır. Bundan dolayı da tarhiyat sonrası uzlamaşmadan da yararlanma hakkı olmamaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef belirlenen uzlaşma gününden önce yazılı bir şekilde vergi inceleme raporu düzenleyene ya da komisyon sekreteryasına uzlaşma talebinden vazgeçtiğini bildirme hakkı bulunmaktadır. Bu durumda uzlaşma talebinde bulunmamış ve uzlaşma istememiş gibi işlem yapılır.[21]

3.4.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Toplanması ve İşleyişi

Tarhiyat öncesi uzlaşma da komisyonlar bir başkan ve iki üyeden oluşmaktadır. Toplam da komisyon üç kişidir. Kararlar oy çoğunluğu ile verilmektedir.[22] Bu komisyonlara vergi inclemesini yapan elemanlar komisyon üyesi olamazlar. Sadece düşüncelerini paylaşmak ve açıklama yapmak amacıyla uzlaşma toplantısına katılabilir.[23] Komisyonların üyelerinin tamamının katılımı ile toplanılması Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 14. maddesinde belirtilmiştir. Eğer komisyon üyelerinden birinin görüşmeye katılamaması söz konusu olursa yetkili mercii tarafından yenisi seçilir. Uzlaşma günü belli olduktan sonra herhangi bir mücbir sebep halinde toplanamaması veya komisyonların toplanamaması halinde uzlaşma görüşmesi farklı bir tarihe ertelenebilir. Görüşmenin ertelenmesi durumunda ya aynı güne ya da farklı bir tarih belirlenerek tekrardan mükelleflere bildirilmelidir.[24] Vergi inceleme raporu, tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesi yapılmadan önce komisyona ve mükellefe gönderildiğinden dolayı iki tarafında vergi ve cezalara ilişkin bilgileri vardır. Komisyonların, tarhiyat öncesi uzlaşmada uzlaşmaya konu olan vergi ve cezalarda indirim sınırı bulunmamaktadır. Ancak yapılan tarhiyatın

18- Faruk Serdar Nişancı, Türk Vergi Hukuku'nda uzlaşmanın kanunilik ilkesine göre incelenmesi (Master's thesis, Hasan Kalyoncu Üniversitesi], 2019, s. 53.
19- Murat Batı,Vergi Hukuku,1. Baskı, Ağustos, 2021, Ankara ,s. 409.
20- Ahmet Karatay, Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Konya, 2013, s. 55
21- Yusuf Ziya Taşkan, Vergi Hukuku, 1.Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018 ,s. 275.
22- Celal Hocaoğlu, a.g.e.,s. 496.
23- Yusuf Ziya Taşkan, a.g.e., s. 274.
24- Neslihan Karataş Durmuş, Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 162.

bariz bir şekilde kanuna aykırı olduğu hallerde ise vergi ve cezaların tamamen ortadan kaldırabileceği hiçbir şekilde indirim yapmama hakkı vardır.[25]

Uzlaşma görüşmesinde uzlaşmaya varıldığında tutanakta toplamda dört imza olmaktadır. Bunların üçü komisyon üyelerinin, birii de mükellefin imzadır. Bu tutanağın bir nüshası mükellefe verilirken diğer nüshası da üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Mükellef istediği üzerine serbest meslek mensubu mali müşavirini görüşmeye getirebilir. Mali müşavir uzlaşma görüşmesinde düşüncelerini ifade edebilir. Ancak mali müşavir uzlaşma tutanağına imza atamaz. Sadece mükellefin temsilcisi olduğu durumlarda tutanakta imzası bulunabilmektedir.[26]

3.4.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Tutanağı

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sonuçlarına bağlı olarak üç farklı tutanak düzenlenmesi söz konusudur. Uzlaşma sonuçlarına ilerleyen bölümlerde açıklama yapılacaktır. Bu bölümde uzlaşma tutağının nasıl düzenlendiği ve tutanakta olması gereken bilgilere yer verilmektedir.

İlk tutanak şekli olarak uzlaşmaya varıldığında uzlaşma tutağında yer alan bilgiler şu şekildedir. Mükellefin adı ve soyadı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası, tarh edilmesi öngörülen verginin tutarı, inceleme konusu ve dönemi, matrah farkı, uzlaşmaya varılan vergi tutarı ve ceza miktarı, son olarak incelemeyi yapanın adı, soyadı, unvanı ve bunların yanında uzlamaya ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Uzlaşma tutanağı toplam dört nüsha olarak düzenlenmektedir. Hazırlanan tutanakların bir nüshası derhal mükellefe veya temsilcisine verilir. Yukarıda da bahsedildiği gibi diğer nüsha da üç gün içinde vergi dairesine gönderilir.[27]

Diğer tutanak hazırlama şekilleri ise uzlaşmanın temin edilememesi ya da uzlaşmaya varılamaması halinde gerçekleşendir. Mükellefin uzlaşmaya katılıp uzlaşmayı reddetmesi, uzlaşma davetine gelmemesi halinde tutanaklarda belirtilir. Bahsedilen ilk tutanakta olduğu gibi bir nüshası mükellefe ya da vekiline gönderilirken bununların yanında vergi inceleme elemanına da komisyonda tebliğ edilir. Bundan kaynaklı olarak diğer nüshalardan biri de inceleme elemanına verilir. Uzlaşmanın temin edilememesi ile uzlaşmaya varılamamasının tek farkı, uzlaşmaya varılmamış ise tutanakta mükellef tarafından da imzalanmaktadır.[28]

3.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları

Tarhiyat öncesi uzlaşma da sonuçlar, uzlaşmanın sağlanması ve uzlaşmanın temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması olarak ele alınmaktadır. Bu bölümde bu sonuçlardan bahsedilip, kısmi uzlaşma uygulamasına değinilecektir.

3.5.1. Uzlaşmanın Sağlanması

Tarhiyat öncesi uzlaşma uygulamasında uzlaşmaya varılması sonucunda, tutanak altına alınıp karar kesinleştirilir. Daha önce de bahsedildiği gibi Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 16/2. maddesinde tutanakta olması gereken bilgiler belirtilmiştir. Tutanağa imzaların atılması ve kararın kesinleştirilmesiyle birliktemükellefindavaaçmahakkıdüşmektedir. Bununla birlikte herhangi bir makama şikayette de bulunamamaktadır. Uzlaşılan miktar üzerine VUK'un 112. maddesinde öngörülen gecikme faizi uygulanmaktadır. Oluşan borcun vadesinden, tutanağın imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanıp uygulanır. Eğer uzlaşmanın sağlanmasıyla tebliğ edilen tutanağın tarihinde ödeme süresi geçmememiş ise uzlaşılan miktar

25- Zeynep Burcu Vardal, a.g.e., s. 72.
26- Ahmet Karatay, a.g.e., s. 56.
27- Yunus Demirli & Yaşar Ayyıldız, "Muhasebe Meslek Mensupları Gözünden Usulsüzlüklerin Uzlaşma Kapsamından Çıkarılması". Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 2019, 15(3), s. 700.
28-Zeynep Burcu Vardal, a.g.e., s. 74.

ödeme süresinde; ödeme süresi geçmiş olan durumlarda ise tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde uzlaşılan miktar ödenmelidir.[29]

3.5.2. Uzlaşmanın Sağlanamaması

Tarhiyat öncesi uzlaşama uygulamasında uzlaşmaya varılmaması veya temin edilememesi durumlarından sonra mükellef veya cezanın muhatap olduğu kişiler verginin tarh edilmesinden ve cezanın kesilmesinden ardından uzlaşma talebinde bulunamazlar.[30]

Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında uzlaşmanın sağlanamamasının bazı halleri vardır. Bunlar mükellefin uzlaşma davetine gelmemesi, uzlaşma davetini kabul edip uzlaşma tutanağını imzalamak istememesi ya da tutanağı ihtirazi kayıt ile imzalamak istemesi durumlarında uzlaşma sağlanamamış olarak kabul edilmektedir. Mükellef uzlaşma başvurusu yaptığı halde uzlaşma günü nedensiz bir şekilde bu toplantıya katılmazsa da uzlaşma sağlanamamış olacaktır. Bunun istisnası ise mücbir sebepten dolayı katılamamış ise tekrardan yeni uzlaşma günü ve tarihi belirlenebilmektedir. Uzlaşma sağlanamadığında mükellefe ve vergi incelemesi yapan elemana bu durum tebliğ edilir. Vergi inceleme elemanı da bu tebliğ ile vergi inceleme raporunu vergi dairesine gönderir.[31]

Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda mükellefin dava açma hakkı süresi geçmediyse eğer yargı yoluna başvurabilir. Cezalarda indirim müessesesinden yararlanma hakkı da vardır.[32]

Mükellefin diğer bir hakkı ise uzlaşmanın sağlanamaması durumlarında dava açma süresinin son gününe kadar komisyonun teklif ettiği uzlaşma miktarını kabul edip uzlaşmaya varılmasını sağlayabilmektir. Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda oluşan fark ise tek seçeneğinin yargı yoluna gidilmesidir.[33] Diğer bir ifadeyle, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 12. maddesinde de yazıldığı üzere uzlaşma davet yazısının gönderildiği kişi bilinen son adresinde bulunmaması tebliğin gerçekleşmemesi durumunda da uzlaşma temin edilememiş sayılır. Uzlaşma temin edilmezse aynı vergi ve buna ilişkin ceza için tekrardan uzlaşma talebinde bulunamaz.[34]

3.5.3. Kısmi Uzlaşma

Uzlaştırma müzakeresinde kısmi uzlaşma talebi varsa raporun açıklama kısmında inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangisinin giderileceği ve kararlaştırılan vergi ve ceza tutarı belirtilir. Kısmi uzlaşma durumunda, uzlaşma gerektirmeyen veya uzlaşması mümkün olmayan temel farklılıkların gerekli değerlendirmesinin yapılması için inceleme raporu vergi dairesine gönderilir.[35]

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 16. maddesinde;

"Uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması halinde, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilir. Kısmi uzlaşma yapılması durumunda, uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir" ifadesi yer almaktadır. Dolayısıyla tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunurken tüm matrah için yapılması gibi bir zorunluluk yoktur.[36]

29-Funda Buz, Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu: Uzlaşma Müessesesi ve Türkiye'deki Etkinliği, Türkiye Lisansüstü Çalışmalar Kongresi, 2013 ,s. 1372.
30- Hakan Arslaner, a.g.e., s. 283.
31- Sevil Şin, a.g.e., s. 314.
32- Ahmet Karatay, a.g.e., s. 69.
33-Özgül Sarılı, a.g.e., s. 103.
34- Mustafa Gülteken, a.g.e., s. 601.
35- İmdat Türkay, "Vergi ve Cezada İdari Başvuru Yolu Uzlaşma, Vergi Raporu Dergisi". 2016, s. 26.
36- Özgül Sarılı, a.g.e., s. 86.

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bu çalışmada idari çözüm yollarından biri olan uzlaşma müessesesinin birinci yolu tarhiyat öncesi uzlaşma uygulaması hakkında bilgilere yer verilmiştir. Uzlaşma yolu vergi idaresi ile mükellef arasında çıkan uyuşmazlıkları yargı yoluna taşımadan çözüme kavuşturma yollarından birisidir. Uzlaşma yolu ile birlikte çözüme kavuşan her uyuşmazlık mükellef açısından psikolojik bir rahatlama sağlamaktadır. Bundan dolayı da mükellefler vergi idaresine karşı güvenleri artmakta ve barış dolu bir ortam oluşturulmaktadır. Vergi idaresi de uzlaşılan tutarın tahsil edilmesine ilişkin hem gelir kaybından kurtulacak hem de vergilendirmenin mali amacını gerçekleştirmiş olacaktır. Ayrıca vergi idaresi yargısal süreçte yapılması gereken hazırlıklardan, avukat görevlendirmeden ve mahkeme harcını ödeme gibi yüklerden kurtulmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma ise hakkında inceleme başlamış mükelleflerin daha tarhiyat konusu olmayan vergilerini, bunlara kesilecek cezalarını kapsamaktadır. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmemektedir. Bu uzlaşma uygulamasına kaçakçılık fiili olması halinde vergi ziyaına sebebiyet vermesinden kaynaklı olarak başvurulması ve talepte bulunması mümkün olmayacaktır.

Uzlaşma sonucunda vaki olması durumunda tutanak imzalanır. Tutanak imzalandığında uzlaşma kesinleşmiş olacaktır. Mükellefin bundan sonra herhangi bir şikayet merciine gitmesi, yargı yoluna başvurması olanaksızdır. Uzlaşılan miktar üzerine gecikme faizi uygulanarak vergi ve cezaların ödemesi yapılmaktadır.

Eğer ki mükellefin bilinen son adresine davet yazısı tebliğ edilememişse uzlaşma sağlanmamış olacak ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma hakkı da ortadan kalkacaktır.

Uzlaşma müessesesinin hakkında vergide eşitliğe, kanunilik ilkesine ve kuvvetler ayrılığı ilkesine göre aykırı olduğu konusunda yapılan eleştireler olmaya devam etmektedir. İdari çözüm yollarından olan uzlaşma bakıldığında mükellef ile vergi idaresi arasındaki barış ve güveni tazelediğinden kaynaklı olarak yararlı bir uygulamadır diyebiliriz. Bu faydasının yanında yargı yollarına gidilmemesinden dolayı yargı organlarına da fazla bir yük olmasını önleyediği faydası da bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

Arslaner, Hakan. "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Etkinliği Sorunu", Uluslararası İktisadi Ve İdari İncelemeler Dergisi, Nisan 2016, Sayı 17, s. 273-300.

Batı, Murat, 1*Baskı, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.

Buz, Funda, "Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu: Uzlaşma Müessesesi ve Türkiye'deki Etkinliği", II. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi–Bildiriler Kitabı V., Mayıs 2013, Cilt 5, s. 1367-1379.

Demirli, Yunus & Ayyıldız, Yaşar, "Muhasebe Meslek Mensupları Gözünden Usulsüzlüklerin Uzlaşma Kapsamından Çıkarılması", Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 2019, Cilt 15, Sayı 3, s. 700.

Didinmez, İrem & Seçilmiş, Erdem, "İdare-Mükellef İlişkilerinin Vergi Uyumu Üzerine Etkileri", Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Haziran 2018, Cilt 18, Sayı 2, s. 105-128.

Durmuş Karataş, Neslihan, 1*Baskı, Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.

Gültekin, Mustafa, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma" Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Haziran 2016, Sayı 7, s. 575-607.

Hocaoğlu, Celal "Vergi Hukukunda Uzlaşma" Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Ekim 2015, Cilt0, Sayı5,

s. 491-515.
Kalaycı, Tülün, "Vergi Cezalarında İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği", Pamukkale Üniversitesi, 2013, s. 72-73.
Karatay, Ahmet, "Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, 2013, Konya. s. 55.
Küçükkaya, Mehmet, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları", Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Ocak 2020, Cilt 30, Sayı 1, s. 254-272.
Nişancı, F. Serdar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşmanın Kanunilik İlkesine Göre İncelenmesi", Hasan Kalyoncu Üniversitesi, 2019, s. 1-82.
Sağdıç, N. Ersin, "Vergi Gelirlerini Belirleyen Faktörlerin Bölgesel Analizi: Türkiye Örneği", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Nisan 2019, Sayı 60, s. 155-178.
Sarılı, Özgül, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesinin İşleyişinin Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi: Aydın İline Yönelik Ampirik Bir Analiz" Aydın İktisat Fakültesi Dergisi, Aralık 2020, Cilt 5, Sayı 2, s. 40-64.
Şin, Sevil, "Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları", Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Mart 2019, Cilt 9, Sayı 1, s. 304-322 .
Taşkan, Z.Yusuf, 1*Baskı, Vergi Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.
Tekin, Ahmet ve Can Avşar, Gülnihal "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi", Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD), Mayıs 2019, Cilt 6, Sayı 5, s. 506-518.
Türkay, İmdat, "Vergi ve Cezada İdari Başvuru Yolu Uzlaşma", Vergi Raporu Dergisi, Ekim 2016, Sayı 205, s. 1-39.
Vardal Z. Burcu, "Türk Vergi Sistemi'nde Uzlaşma Kurumu", İstanbul Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, s. 1-127.
Yavaşlar, Funda, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2008, Cilt 25, Sayı 2, s. 309-337.
Yılmaz, Elif, "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği Ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2009, Cilt 13, Sayı 1-2, s. 321-351.

HAKEMSİZ YAZILAR

OPINION PAPERS

ENFLASYON MUHASEBESİNDE TAŞI İLK KİM ATACAK ?

ÖZKAN CENGİZ
SMMM

Konuyla ilgili yorumlara başlamadan önce herkese Türkiye Muhasebe Standardı 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama standardının ilgili bölümünü hatırlatmak isterim.;

"Bu Standart, yüksek enflasyonun varlığına ilişkin kesin bir oran tanımlamaz. Finansal tabloların bu standarda göre düzeltilmesinin ne zaman gerekli hale geleceği konusu bir takdir meselesidir. Yüksek enflasyon, bir ülkenin, bunlarla sınırlı kalmamak üzere, aşağıdakileri de içeren ekonomik özelliklerince belirlenir:

(a) Nüfusun çoğunluğu servetini parasal olmayan varlıklarda ya da nispeten istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih eder. Elde tutulan yerel para, satın alma gücünü korumak üzere hemen yatırıma dönüştürme vb suretiyle değerlendirilir;

(b) Nüfusun çoğunluğu parasal tutarları yerel para biriminden değil, nispeten istikrarlı bir döviz cinsinden dikkate alır. Fiyatlar da bu döviz cinsinden belirlenebilir;

(c) Kredili satış ve satın almalardaki fiyatlar; süre kısa bile olsa, kredi süresi boyunca satın alma gücünde beklenen zararları karşılayacak şekilde belirlenir;

(d) Faiz oranları, ücretler ve fiyatlar bir 'fiyat endeksi'ne bağlıdır ve

(e) Son üç yılın kümülatif enflasyon oranı %100'e yaklaşmakta ya da aşmaktadır.

Aynı yüksek enflasyonlu ekonominin para biriminde raporlama yapan tüm işletmeler bu Standardı aynı tarihten itibaren uygular. Bu Standart, raporlama yapılan para birimine sahip olan ülkede yüksek enflasyonun mevcut olduğunun tespit edildiği raporlama döneminin başından itibaren tüm işletmelerin finansal tablolarına uygulanır."

Standart metni görüldüğü üzere oldukça net, enflasyon muhasebesi ne zaman uygulanacağını belirlemek için başlıca 5 emare belirlemiş, esasında geçmiş yazılarımızda da ısrarla ifade ettiğimiz üzere bu maddeler son 3-4 yılda zaten çoktan gerçekleşti. Ancak her ne kadar standart metni öyle olmasa da hepimiz sanki 5 te 5 gerçekleşirse enflasyon muhasebesinin başlayacağı gibi davranarak olan biteni görmezden gelmeye devam ettik.

Artık beşinci madde de yerine geldi. Şimdi de el birliği ile ilk paragraftaki "bunlarla sınırlı kalmamak üzere" ve son paragrafta yer alan "tespit edildiği" kelimelerinin altına sığınmaya çalışıyoruz.

Standardın enflasyon muhasebesine geçiş sürecini genişletmek için koyduğu bunlarla sınırlı kalmamak kelimeciğini biz tam aksine daraltmak için kullanıyoruz.

Standarttın bazı sektörler veya şirketler bizim faaliyet gösterdiğimiz piyasalarda enflasyon etkisi yok diye uygulamamazlık yapmasın diye tüm şirketleri kapsama almak için yazdığı bir piyasa da enflasyon varsa herkes için vardır anlamındaki paragrafını da bir kamu otoritesinin

tespit etmesi gerekir gibi yorumlayıp topu karar vericilere gönderiyoruz.
Lafı eveleyip gevelememek gerekir, Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre finansal rapor hazırlamakta, denetlemekte rasyonel standartlara bağlanmış ve mesleki yargı ile güçlendirilmiş kişisel irade beyanıdır.
Hiçbir yerinde kamu otoritesinin belirlediği ilke ve esaslara dayanmaz, Kamu Gözetim Kurumu bu yılın başında başka bir kamu kurumunun açıkladığı gösterge niteliğindeki kurların bile kullanılmasının sakıncalarını uzun uzun anlattı. Böyle bir durumda herhangi bir kamu otoritesinin hadi enflasyon
muhasebesine başlayın işaretini beklemek en basit haliyle abesle iştigaldir.
Diyelim ki, Sermaye Piyasası Kurulu ve/veya Kamu Gözetim Kurumu, bir karar yayınlayarak 2021 yılında enflasyon muhasebesi uygulamasına geçilmeyeceğini ilgili tablolara böyle bir etki yansıtılmayacağını açıkladı.
İşte bu açıklamanın yapıldığı gün yıllardır gururla savunduğumuz TFRS ile UFRS (IFRS) arasında hiçbir fark yok ikisi de aynıdır tezinin çöktüğü gündür. Hatta daha iddialı bir yorum yaparsak TFRS'nin dahi kendi içinde kavramsal çerçeve ve diğer belirleyici ilkelere aykırı hale geldiği gündür.
O günden itibaren finansal tablo düzenleyicileri hazırladıkları finansal raporların üzerine TFRS veya UFRS'na göre hazırlanmış finansal rapor yazamayacak ilgili kurumların kararının etkisini içeren TFRS veya UFRS tablo yazabilecek denetçilerde UFRS veya TFRS olarak görüş veremeyecek ilgili kurumların kararlarının etkisini içeren TFRS veya UFRS tablo olarak görüş verebilecektir. Böyle söyleyince ütopik gibi gelebilir ama yaşı yetenler hatırlayacaktır. Sermaye Piyasası Kanunlarına tabi şirketler geçmişte aynı zaman diliminde iki finansal rapor açıkladılar.
Her ne kadar uluslararası standartların bir çevirisi olsa da aralarındaki basit farklar için 25 sayılı tebliğe göre hazırlanan finansal raporlarını ve akabinde UFRS'na standartlarına göre hazırlanan finansal
raporlarını peşi sıra açıkladılar. Bu garabet Kamu Gözetim Kurumu'nun standartlardaki uygulama birliği ve güncelliği sağlaması ile sona ermişti. Umarız Kamu Kurumlarının ve sektör bileşenlerinin 20
yıllık emeği yok sayılarak yeniden bir garabet yaratılmaz.
Son paragraf ta başlığa dair olsun. Hiçbir şirket veya hiçbir denetçi yukarıda ifade ettiğimiz üzere bir kamu otoritesinin enflasyon muhasebesi vardır veya yoktur demesine muhtaç değildir. 01.01.2022
den itibaren yayınlayacakları 31.12.2021 tarihinde sona eren finansal raporların enflasyon
muhasebesini uygulayabilirler. Aramızdan ilk taşı atacak günahsız çıkabilecek mi göreceğiz.

İDARİ YARGILAMA HUKUKUNDA: VERGİ İPTAL DAVASI AÇILMASINDA ITTILA TARİHİNİN ÖNEMİ NEDİR?

NAZLI GAYE ALPASLAN
Avukat

I- GİRİŞ

Bilindiği üzere, 2577 sayılı İYUK'nunda dava açma süreleri genel ve özel dava açma süreleri şeklinde iki türlü dava süresi bulunmaktadır. Bunun dışında yasada belirtilen bazı özel durumların gerçekleşmesi halinde verilen ek sürelerde de dava açmak mümkün olabilmektedir.[1] Genel dava açma süreleri İYUK md.7 hükmünde gösterilmiştir.

Öte yandan, İYUK'nun 7. maddesinde yer alan genel dava açma sürelerinden başkaca özel yasalarda da idari dava açma süreleri ile ilgili bazı hükümler mevcuttur. Yasa koyucu kamu hizmetlerinin niteliklerini ve diğer kamu hizmetlerine nazaran durumlar dikkate alınarak İYUK'da gösterilenlerden daha uzun veya daha kısa idari dava açma süreleri tespit edebilir. Bu gibi durumlarda özel dava açma süreleri dikkate alınarak, genel dava açma süreleri uygulanmaz.

II-DANIŞTAY 'A BİRİNCİ DERECE MAHKEMESİ OLARAK BAŞVURU

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görevine giren davalarda 60 gün, idari mahkemelerin görevine giren davalarda 60 gün; vergi mahkemelerinin görevine giren davalarda 30 gün dava açma süresidir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda, vergi mahkemelerinde dava açma süresi otuz gün olarak belirlenmiştir. İlkmalen, re'sen veya idarece yapılacak tarhiyatlarla, idarece düzeltme yoluyla re'sen yapılan tarhiyatlara, ihtirazi kayıtla yapılan beyanlara veya tahakkuklara yahut kesilen cezalara karşı açılacak davalarda bu süre uygulanır.

2577 sayılı kanun, vergi mahkemelerinde açılacak davalarda süreyi belirlerken, özel kanunlarda yer alan düzenlemeleri saklı tutmuştur. Nitekim pek çok yasada konumuzu ilgilendiren dava açma sürelerine rastlamak mümkündür.

6183 sayılı kanunda ödeme emrine karşı açılacak davalar, 7 günlük süreye tabi tutulmuştur. Ancak, Danıştay tarafından verilen bir kararda ödeme emri üzerinde dava açma süresinin belirtilmemiş olması durumunda 30 gün içerisinde dava açılabileceği yönünde kararlarda bulunmaktadır.[2]

III-BAZI İDARİ İŞLEMLERDE DAVA AÇMA SÜRESİ 7 GÜNDEN 15 GÜNE ÇIKARILMIŞTIR.

Ödeme emrinin iptaline yönelik açılacak davalarda süre 7 günden 15 güne çıkartılmıştır. Yine 6183 sayılı kanunun 9 ve 13. maddelerine temas eden haklarında ihtiyati haciz uygulanan kişilerin ihtiyati hacze, haklarında ihtiyati tahakkuk uygulanan kişilerin ihtiyati tahakkuka karşı açacakları davalar da 7 günlük süreye tabidir.[3]

Vergi borcundan dolayı haklarında yurtdışına çıkma işlemi uygulanan kişilerin dava açma süreleri de 30 gündür. Ancak bu davaların idare mahkemesinin görev alanına girdiği hallerde

1- CANDAN Turgut, İdari Yargılama Usul Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları 2 Baskı, Ekim 2006 Ankara, s.329.
2- Danıştay 4. Dairesinin 13.11.2006 gün ev E:2005/2134-K:2006/2156 sayılı kararları. (KIZILOT age, Cilt 8, s.1452-1456).
3- 6183 sayılı AATUHK md. 15

süre 60 güne çıkmaktadır. Anayasa mahkemesi tarafından verilen karar gereğince vergi borcu dolayısıyla yurtdışı çıkış yasağı mahkeme kararına bağlı olarak uygulanacağından dolayı şimdilik bu konularda dava açma yoluna gidilmemektedir. Zira, vergi borcu dolayısıyla yurtdışı çıkış yasağı uygulamasına son verilmiştir.[4]

Emlak Vergisi ile ilgili olarak takdir komisyonlarınca belirlenen arsa ve arazi değerlerine karşı ilgili kurum ve kuruluşlarla mahalle ve köy muhtarlıklarınca açılacak davalarda dava açma süresi 15 gündür.

Aleyhlerine tarhiyat yapılanların uzlaşma yoluna gitmeleri ve uzlaşmanın vaki olmaması halinde, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendilerine tebliğinden itibaren dava açma süreleri, uzlaşmaya konu olan ihbarnamenin kendilerine tebliğinden itibaren uzlaşmaya müracaat için harcanan gün sayısının dava açma süresinden düşülmesi suretiyle hesaplanır. Ancak bu sürenin 15 günden az kalması halinde, açılacak davalarda dava açma süresi olarak 15 gün esas alınır. Burada tarhiyat sonrası uzlaşma müzakerelerine iştirak edip, uzlaşmaya varılamaması halinde dava açma süresi 15 gündür. Tarhiyattan önce uzlaşmalarda ise, uzlaşmaya varılmaması halinde, vergi dairesinden gelecek ihbarnameye göre; tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde dava açma tercihi kullanılabilir. Zamanaşımının bitmesine son 3 ay kala tarhiyat öncesi uzlaşma imkanı bulunmamaktadır.

IV- TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA VAKİ OLMAMASI VEYA TEMİN EDİLMEMESİ DURUMUNDA TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA TALEBİ OLANAKSIZDIR.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde, daha sonra tarh edilecek vergiler hakkında herhangi bir şekilde tarhiyat sonrası uzlaşma istenmesi mümkün değildir.[5]

Mükelleflerin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmaları veya adresinde bulunmamaları dolayısıyla özel esaslara alınması durumunda bu durumdan haberdar olur olmaz veya kendilerine vergi dairesi tarafından bu konuda yazılı bir bildirim yapılması halinde 30 gün içerisinde vergi mahkemesi nezdinde dava açmaları mümkündür.

Mükelleflerin önce, 213 sayılı VUK md. 376 hükmü gereği indirim talep edip, bilahare bundan caymaları durumunda dava açmaları mümkün bulunmaktadır.

Dava açma süresi içinde dava açmak yerine koşulları varsa düzeltme talep eden mükelleflerin, düzeltme taleplerinin açıkça veya 60 günlük sürede cevap verilmemek suretiyle zımnen reddedilmesi halinde dava açma süresi, 30 günlük dava açma süresinden düzeltme talep etmek için harcanan gün sayısının düşülmesi suretiyle hesaplanır.

Dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talep eden mükelleflerin, düzeltme taleplerinin açıkça veya 60 günlük sürede cevap verilmemek suretiyle zımnen reddedilmesi halinde, doğrudan dava açma hakları yoktur. Bu mükelleflerin red işlemine karşı şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı'na müracaat etmeleri gerekmektedir. İstemin Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresince açıkça veya 60 günlük sürede cevap verilmemek suretiyle zımnen reddedilmesi halinde, dava hakkı doğar ve dava açma süresi 30 gündür.[6]

Vergi hukuku ile ilgili Bakanlar Kurulu Kararı veya Genel Tebliğ gibi genel düzenleyici işlemlere karşı doğrudan açılacak davalarda görevli mahkeme, Danıştay'dır. Danıştay'ın ilgili dairesi bu gibi davalara ilk derece mahkemesi sıfatıyla bakar. Bu tür soyut veya objektif iptal

4- Anayasa Mahkemesi, 8.12.2007 gün ve 26724 sayılı RG'de yayınlanan 18.10.2007 gün ve E:2007/4-K:2007/81 sayılı kararları. Bkz. ilgili yasa 6183 md.36/A.
5- KARAKOÇ Yusuf, Vergi Sorunlarının / Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku), Yetkin Yayınları, 2007, Ankara, s.47.
6- Bkz. VUK 116 ila 124 md.

davalarında dava açma süresi ise 60 gündür. Bu süre 14.07.2021 gün ve 31541 sayılı resmi gazetede yayınlanan düzenleme gereğince 7331 sayılı CMK ve bazı yasalarda düzenleme yapılmasına dair yasa kapsamında 2577 sayılı İYUK da yapılan değişiklikler ile idarelerin idari müracaatlara yanıt verme süresi 60 günden 30 güne çekilmiştir. Kesin olmayan yanıtlar için ön görme bekleme süresi ise, 6 aydan 4 aya çekilmiştir.

Bu sürelerin son günü, resmi tatil gününe denk gelirse süre, tatili izleyen ilk iş gününün mesai saati bitimine kadar uzamaktadır.[7]

V- SONUÇ YERİNE

Son olarak, vergi yargılama hukukunda süreler yukarıda açıklandıktan sonra ıttıla faktörü konusuna değinmek istiyoruz:

İdari yargılama hukukunda olduğu gibi vergi yargılama hukukunda da dava açma süreleri ve bu sürelerin başlama tarihinin saptanması önem taşımaktadır. Vergi yargısında yukarıda açıklandığı gibi prensip olarak yazılı bildirimin yapıldığı tarihi takip eden günden başlamak suretiyle genelde 30 gün içerisinde dava açılmaktadır. Bu süre, bazı özel durumlarda 7 gün olarak dikkate alınabilmektedir. Ancak vergi yargılamasında, idari yargılama usulü yasasının (İYUK) 7. maddesinin 2/b bendinde düzenlenen özel durumlar dışında da ıttıla faktörü "dava açma sürelerinin başlangıcının saptanmasında önemli rol oynamaktadır. Vergilendirmeye ilişkin bir idari işlem tatbikatına başlandıktan sonra ya da düzenleyici işlemlere dayalı olarak bir işlem tesis edildiğinde yeni hukuksal durumlar ortaya çıkmakta ve dava açma müddetinin başlangıcının tespitinde ıttıla (bilgi sahibi olma veya öğrenme) faktörünü gündeme getirmektedir. Bu durumda ıttıla tarihi dava açma süresi yönünden önem taşımaktadır. Örneğin, mükellefin bilgisi dışında komşusuna bırakılan tebligattan daha sonra bir şekilde bilgi sahibi olması halinde bilgi aldığı tarihten itibaren ödeme emrine 15 gün içerisinde dava açılabilecektir. Aynı şekilde, mükellefin bilgisi dışında ilgisiz bir kişiye usulsüz olarak yapılan ihbarname tebligatına ise, mükellefin bu durumdan haberdar olduğu tarihi izleyen tarihten itibaren 30 gün içerisinde dava açılabilir. (bkz. ALPASLAN Mustafa, KAYA Eda, ALPASLAN G. Nazlı, Ödeme Emri, Met Matbaacılık, Ekim,2017)

01.01.2018 tarihinden itibaren ödeme emrine karşı dava açma süresi 7 günden 15 güne çıkartılmıştır.

Danıştay 4. Dairesinin bir kararında, kardeşe yapılan tebliğin geçerli olabilmesi için tebliğ yapılan yerin yükümlünün ikametgahının olması gerektiğini bir kamu alacağının tüzel kişiden mi yoksa kanuni temsilciden mi alınacağını ortaya koymadan kanuni temsilcinin ikametgahında eşine yapılan tebligatın süreyi başlatmayacağını, şirket adına ise tebligatın geçersiz olacağını ve dolayısıyla ıttıla tarihine göre açılan davaların yerinde olacağı hükme bağlanmıştır.[8]

7- 2577 sayılı İYUK md.8.

8- Dnş. 7. D. nin, 31.10.2000 tarih ve E:2000/3132-K:2000/3015 sayılı kararı.

İHRACAT BEDELLERİNİN, YURDA GETİRİLMESİ SÜRESİ VE BOZDURULMA ZORUNLULUĞU

EROL SONMEZOCAK
SMMM

ÖZET

İhracat bedellerinin yurda getirilmesi konusu, 2018-32/48 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (İhracat Bedelleri Hakkında) ile 4 Eylül 2018 tarihinden itibaren altı ay süre ile ihracat bedellerinin 180 gün içerisinde Türkiye'ye getirilme ve %80'ini bir bankaya bozdurma zorunluluğu getirilmişti.

İhracat bedeli dövizlerin yurda getirilmesi ve getirilen dövizin bozdurulmasına ilişkin uygula süresi birkaç defa uzatıldı ve sonun da süre aynı kalmasına karşılık getirilen dövizin bozdurulma zorunluluğu sonunda kaldırıldı.

Gümrük Beyannamesine (GB) eklenen 28 no' lu bölüm ile yapılan ihracatla ilgili bankacılık bilgileri istenmektedir. GB'ndeki 28 no'lu kutuya, Finansal ve bankacılık verileri yazılmaktadır. Bu kutunun ilk satırına ihracat işlemlerine aracılık eden bankanın adı ve şubesi yazılır. İkinci satırına ise kambiyo mevzuatına göre yapılan ödeme şekli kaydedilir.

Bankalara getirilen ihracat bedelinin bozdurulması zorunlu olmadığından, ihracat bedelinin süresinde yurda getirildiği ve mevzuata uygunluğunun tevsiki için bankalarca "İhracat Bedeli Kabul Belgesi" düzenlenecek ve ihracat hesabının kapatılması bu belgeye göre yapılabilecektir.

Anahtar Kelimeler: İhracat, kambiyo mevzuatı, İhracat bedeli kabul belgesi, GB, DAB

GİRİŞ:
İhracat bedellerinin, yurda getirilmesi sürelerinin ve bankalarda bozdurulması koşullarının takibi, ihracat yapan şirketlerin muhasebe ve finans birimlerine zor günler yaşatıyor.
2018 yılına kadar ihraç bedellerinin yurda getirilmesi ve getirilen dövizlerin bozdurulması sorunu bulunmamaktaydı.
İhracat bedellerinin yurda getirilmesi konusu, 2018-32/48 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (İhracat Bedelleri Hakkında) ile 4 Eylül 2018 tarihinden itibaren altı ay süre ile ihracat bedellerinin 180 gün içerisinde Türkiye'ye getirilme ve %80'ini bir bankaya bozdurma zorunluluğu getirilmişti. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 21.10.2021 tarih ve 650957 sayılı yazısına istinaden İhracat Genelgesi'nde yapılan düzenlemeler ile önemli değişiklikler yapılmış ve yeni ilave koşullar getirilmiştir.
1-İhracat bedellerinin yurda getirilme ve ihracat bedellerinin bozdurulma süreci:
2018-32/48 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin İhracat Bedelleri Hakkında Tebliğ ile 4 Eylül 2018 tarihinden itibaren altı ay süre ile ihracat bedellerinin 180 gün içerisinde Türkiye'ye getirilmesi ve %80'ini bir bankaya bozdurması zorunluluğu getirilmişti.
Daha sonra Tebliğin uygulama süresi 3 Mart 2019 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 2019-32/53 Tebliğ ile 4 Eylül 2019 tarihine, 31 Ağustos 2019 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 2019-32/55 Tebliğ ile de 4 Mart 2020 tarihine kadar uzatılmıştı.
Son olarak 31 Aralık 2019 tarihli 2019-32/56 sayılı ve Tebliğ ile yeni bir düzenleme yapılarak, gerçekleştirilen ihracat işlemlerine ilişkin bedellerin en az %80'inin bir bankaya satılmasına ilişkin zorunluluk kaldırılmış bulunmaktadır. Ancak bedellerin yurda getirilme süresindeki fiili ihraç tarihinden itibaren 180 gün koşulu kaldırılmamıştır.
Bu konuda Merkez bankasının yayınlamış olduğu 2020-3İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesi Zorunluluğu Hakkında Tebliğ ile gerekli açıklamalar yapılmıştır.
Anılan tebliğde 31.12.2019 tarih ve 30995 sayılı (5. Mükerrer) Resmî Gazetede yayımlanan Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin İhracat Bedelleri Hakkında Tebliğ (Tebliğ No: 2018-32/48)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2019-32/56) ile 31.12.2019 tarihinden itibaren uygulanmak üzere aşağıda belirtilen değişiklikler yapılmıştır.
T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 21.10.2021 tarih ve 650957 sayılı yazısına istinaden İhracat Genelgesi'nde önemli değişiklikler yapılmıştır. Gümrük Beyannamesine (GB) eklenen 28 no' lu bölüm ile yapılan ihracatla ilgili bankacılık bilgileri istenmektedir. GB' sindeki 28 no'lu kutuya, Finansal ve bankacılık verileri yazılmaktadır. Bu kutunun ilk satırına ihracat işlemlerine aracılık eden bankanın adı ve şubesi yazılır. İkinci satırına ise kambiyo mevzuatına göre yapılan ödeme şekli kaydedilir.

2-İhracat bedellerinin yurda getirilmesi.
İhracat bedellerinin yurda getirilme süresi ve bazı ülkelere yapılan ihracat bedellerinin getirilmesine ilişkin olarak;
a-İhracat işlemlerine ait sözleşmelerde bedellerin tahsili için fiili ihraç tarihinden itibaren 180 günden fazla vade öngörülmesi durumunda, bedellerin yurda getirilme süresi vade bitiminden itibaren 90 günü geçemez. Öngörülen vadenin tespiti için ihracatçının yazılı beyanıyla birlikte vade içeren sözleşmenin ya da vadeyi tevsik niteliğini haiz proforma fatura veya poliçenin aracı bankaya ibrazı zorunludur.

b-Serbest bölgelere yapılan ihracat işlemleri 2018-32/48 sayılı Tebliğ hükümleri kapsamındadır.

c-Ek:1'de yer alan ülkelere yapılan ihracat işlemleriyle ilgili olarak 2018-32/48 sayılı Tebliğ'in 3'üncü maddesinin birinci fıkrası uygulanmaz. Bu ülkelere yapılan ihracat bedellerinin yurda getirilme zorunluluğu yoktur.

İhracat bedellerinin yurda getirilmesi istisnası getirilen ülkelere yapılan ihracat hesapları muhasebe kayıtlarındaki alacak hesapları takip edilmeye devam edilecektir.

3-İhracat bedellerinin tahsil şekilleri

Yapılan ihracatların bedellerinin ticari uygulamalara göre değişik tahsilat yöntemleri bulunmaktadır.

Bu yöntemler;

a- İhracat bedelleri 2018-32/48 sayılı Tebliğ'in 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen ödeme şekillerine göre tahsil edilir ve GB'nin 28 inci hanesine tahsil işleminde kullanılan ödeme şekli yazılır. Birden fazla ödeme şeklinin kullanılması durumunda kullanılan diğer ödeme şekilleri GB'nin açıklama kısmına yazılır.

b-İhracat bedellerinin beyan edilen Türk parası veya döviz üzerinden yurda getirilmesi esas olup, bedelin beyan edilenden farklı bir döviz üzerinden getirilmesi mümkündür.

c-Türk parası üzerinden yapılan ihracat karşılığında yurda döviz getirilmesi mümkündür.

d-İhracat bedelinin yolcu beraberinde efektif olarak yurda getirilmesi halinde gümrük idarelerine beyan edilmesi zorunludur.

4- İhracat Bedellerinin DAB' a (Döviz Alım Belgesi) bağlanması hakkında yapılan değişiklik

İhracatı yapılan malların KDV iadelerinin alınması için, ihracat tutarlarının DAB bağlanma zorunluluğu yoktur.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 09.02.2021 ve 18.02.2021 tarihli yazıları ile İhracat Genelgesinde aşağıdaki değişiklikler yapıldı.

İhracatçı tarafından, DAB düzenlenmesinin talep edilmesi halinde, diğer şartların yanında, ihracatçının hesabına yurt içindeki başka bir hesaptan söz konusu tutar kadar dövizin veya Türk lirasının tekrar transfer edilmesi kaydıyla DAB düzenlenmesi mümkündür.

Bu arada yapılan ihracatların KDV' sının geri alınması için gerekli belgeleri belirtmek gerekirse;

-İade Talep Dilekçesi
-G.B listesi
-İade Hakkı Doğuran İşlemin Beyan Edildiği Döneme Ait İndirilecek KDV Listesi
-İade Hakkı Doğuran İşleme Ait Yüklenilen KDV Listesi
-İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu
-Satış Faturaları Listesi

5-Özelliği olan ihracatlar

Ticari olarak yapılan ihracatların haricinde bazı özel durumlar nedeniyle yurtdışına mal gönderilmesi gerekebilir. Bu tür mal ihracatlarında;

a-Yurt dışına müteahhit firmalarca yapılacak ihracatın bedelinin 365 gün içinde yurda getirilmesi zorunludur.

b- Konsinye yoluyla yapılacak ihracatta bedellerin kesin satışı müteakip; uluslararası fuar, sergi ve haftalara bedelli olarak satılmak üzere gönderilen malların bedellerinin ise gönderildikleri fuar, sergi veya haftanın bitimini müteakip 180 gün içinde yurda getirilmesi zorunludur.

c- İlgili mevzuat hükümlerine göre yurt dışına geçici ihracı yapılan malların verilen süre veya ek süre içinde yurda getirilmemesi veya bu süreler içerisinde satılması halinde

satış bedelinin süre bitiminden veya kesin satış tarihinden itibaren 90 gün içinde yurda getirilmesi zorunludur.

d-Yürürlükteki İhracat Rejimi ve Finansal Kiralama (leasing) Mevzuatı çerçevesinde kredili veya kiralama yoluyla yapılan ihracatta, ihracat bedelinin kredili satış veya kiralama sözleşmesinde belirlenen vade tarihlerini izleyen 90 gün içinde yurda getirilmesi zorunludur.

6-İhracat bedelinin tahsili ve kabulü.

5. maddede belirtilen özelliği olan ihracatlarda ayrıca yapılan ihracatların bedelleri farklı yöntemlerle tahsil edilebilir

a-Özelliği olan ihracat için 7'nci maddedeki ihraç tarihleri ve süreler saklı kalmak kaydıyla, ihraç edilen malın GB'nin 22'nci hanesinde kayıtlı bedelinin yurda getirilerek, fiili ihraç tarihinden itibaren 180 gün içinde İBKB düzenlenmesi zorunludur.

b-İhracat bedellerinin tahsili, satış sözleşmesinde belirlenen kurallar ve uluslararası ticari uygulamalar çerçevesinde firmaların yazılı beyanına istinaden "Akreditifli Ödeme", "Vesaik Mukabili Ödeme", "Mal Mukabili Ödeme", "Kabul Kredili Akreditifli Ödeme", "Kabul Kredili Vesaik Mukabili Ödeme", "Kabul Kredili Mal Mukabili Ödeme" ve "Peşin Ödeme" şekillerine göre gerçekleştirilir.

c-İhracat bedelleri 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanunun 13'üncü maddesinde belirtilen ödeme hizmeti sağlayıcıları aracılığıyla da yurda getirilebilir. Söz konusu bedellerin ihracat bedeli olarak kabulü bankalar tarafından yapılır. İlgililerce ödeme ve elektronik para kuruluşlarına havale olarak gelen ihracat bedelinin, ilgili kuruluştan efektif olarak alınması ya da bir bankaya havale edilmesi halinde bu efektifin/havalenin bir banka tarafından ihracat bedeli olarak kabulünün 30 gün içerisinde yapılması gerekmektedir. Ayrıca, söz konusu bedellerin kabulü bu efektifin/havalenin yurt dışından geldiğine ilişkin aracı ödeme/elektronik para kuruluşu yazısının ibrazı veya kabul işlemini yapacak bankaca efektif/havale konusu dövizlerin yurt dışından havale olarak geldiğinin ödeme/elektronik para kuruluşundan yazılı teyidinin alınması kaydıyla yapılır. Bu konu 21.10.2021 Tarihli İhracat Genelgesinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

7-Türk lirası ihracat.

İhracatlar genellikle döviz olarak yapılmasına rağmen bazen Türk lirası olarak da ihracat yapılmaktadır.

a- Peşin bedel ve alıcı firma prefinansmanı dışında ihracat bedelinin Türk lirası olarak kabulü için satış sözleşmesi, akreditif mektubu veya banka garanti mektubunda bedelin Türk lirası olarak tahsil edileceğinin beyan edilmiş olması veya alıcıya gönderilecek faturanın Türk lirası olarak düzenlenmiş ya da GB'nin 22'nci hanesinde Türk lirası olarak beyan edilmiş olması gerekir.

b-Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne yapılan ihracatta, ihracat bedeli birinci fıkrada belirtilen belgelerde döviz olarak gösterilmiş olsa dahi Türk lirası olarak kabul edilebilir.

c-Türk lirası olarak tahsil edileceği beyan edilen ihracat bedelinin kısmen veya tamamen döviz olarak kabulü halinde GB'nin 22'nci hanesinde kayıtlı Türk lirası tutar;

GB'nin düzenlendiği tarih ile bedelin bankaya getirildiği tarihteki Merkez Bankası döviz alış kurlarından lehe olanı esas alınarak kabul edilecek döviz cinsine çevrilir.

8-İhracat bedelinin tespiti.

Yurda getirilecek ihracat bedellerinin tespitinde;

a- İhracat bedelinin tespitinde GB'nin 22'nci

hanesindeki değer esas alınır. Ancak bu hanede belirtilen tutarın mal bedelinin dışında navlun ve/veya sigortayı da kapsaması ve ihracat bedeli olarak 22'nci hanede kayıtlı tutarın faturada kayıtlı tutara eşit olması halinde faturada kayıtlı bedel esas alınır. GB'nin 22'nci hanesinde kayıtlı tutarın faturada kayıtlı tutardan farklı olması ve GB'nin 22'nci hanesinde kayıtlı olan döviz tutarının ABD doları dışında bir döviz cinsinden olması halinde GB'nin 46'ncı hanesinde ABD doları olarak gösterilen değer dikkate alınır.

b-GB'de beyan edilen değerlerle kontrol sırasında gümrük müdürlüklerince belirlenen değerlerin farklı olması halinde ihraç bedelinin tespitinde, GB'nin "E" veya "D" hanesinde yer alan kayıtlar dikkate alınır.

c-Konsinye ihracatta ihracat bedeli olarak kesin satış faturasında kayıtlı bedel esas alınır.

d-GB'nin 22'nci hanesinde kayıtlı döviz cinsi ile ihracatçıya ödenen döviz cinsinin farklı olması halinde kapatma işlemleri için yapılacak hesaplamalarda; fiili ihraç tarihindeki Merkez Bankası çapraz kurları kullanılır.

9-İhracat bedelinin diğer yöntemlerle tahsili.

İhracat bedelinin banka havalesi dışında da tahsil imkanları vardır.

A- İhracatçılarca ihracat bedeli olarak tahsil veya iştira için tevdi edilen banka veya şahıs çekinin bankalarca iştiraya alınması halinde;

Çekin keşidecisi yurt dışındaki banka ise iştira anında İBKB düzenlenebilir.

Çekin keşidecisi şahıs ise çek karşılığı muhabir hesaplarına alacak geçmeden İBKB düzenlenemez.

B-İhracat bedeli olarak tevdi edilen çeklerin yurda girişinde gümrük idarelerine beyan edilme zorunluluğu yoktur.

C-Türkiye'deki bankalarca düzenlenen çeklerin iştira edilerek ihracata ilişkin İBKB düzenlenebilmesi için çeki düzenleyen bankanın çek bedelinin yurt dışından geldiğini belirten yazısı aranır.

D-İhracat bedelinin kredi kartıyla tahsil edildiği işlemlerde, kredi kartının yurt dışından verilmiş olduğunun tespiti şarttır. Bu işlemlerde, fiş (slip) bedelinin ihracatçıya ödendiği tarih itibarıyla talebe göre her bir fiş için ayrı ayrı ya da fiş bedellerinin tamamı için tek bir İBKB düzenlenebilir.

Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne yapılan ihracata ilişkin bedellerin, ithalatçıya ait ve Türkiye'deki bankaların Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ndeki şubelerinden alınan kredi kartları ile tahsil edilmesi mümkündür.

E-Fiş bedellerinin tamamı üzerinden tek bir İBKB düzenlendiği işlemlerde, peşin bedel hesabı diğer firmalara gerçekleştirilen ihracatla kapatılabilir.

10-Döviz tevdiat hesabından ihracat bedeli kabulü

Şirketlerin gerek yurtiçi gerekse yurtdışı bankalardaki döviz hesaplarındaki tutarlar belli koşulları sağladıkları takdirde ihracat tahsilatı olarak kabul edilebilir

a- Dövizin yurt dışından geldiğinin tespiti kaydıyla dışarıda yerleşik gerçek veya tüzel kişiler adına açılan döviz tevdiat hesaplarından ihracatçının hesabına transfer edilen bedellerin bankalarca ihracat bedeli olarak kabulü mümkündür.

b-Yurt dışında yerleşik kişiler adına açılan döviz tevdiat hesaplarına, Türkiye'deki ithalatçı firmaca ödenen ithalat bedelinin, hesap sahibince verilen vekâletname çerçevesinde Türkiye'deki ithalatçı firma veya üçüncü kişilerce ihracat bedelinin kabulünde kullanılması mümkün bulunmamaktadır.

c-Yurt dışında taahhüt faaliyetlerinde bulunan Türk firmalarının, sıfatlarını tevsik etmeleri kaydıyla yurda getirilmesi zorunlu olmayan dövizlerle açtıracakları döviz tevdiat hesaplarından ya da yurt içinde veya dışındaki

bankalardan sağladıkları döviz kredisiyle açılan hesaplardan yurtdışındaki taahhüt işleri kapsamında yapılan ihracatın bedelleri ödenebilir.

d-Türkiye'de kamu kurum ve kuruluşlarınca açılan uluslararası ihaleyi kazanan Türk müteahhitlerinin hak edişleri karşılığında elde ettikleri Türk lirası tutarın veya karşılığının dövize dönüştürülmesi suretiyle (söz konusu tutarın istihkak karşılığı olduğunun tevsiki kaydıyla) elde edilen döviz tutarı, bu firmaların yurt dışında üstlendikleri işlerle ilgili olarak yapılan ihracat bedellerinin karşılığı olarak kullanılabilir.

e-İhracatçı firmanın vekili bulunan kişi veya firma adına yurt dışından gelen dövizlerle açılan döviz tevdiat hesaplarından, vekâletnamenin fiili ihraçtan önce düzenlenmesi şartıyla vekili bulunulan ihracatçı firma adına ihracat bedeli kabulü yapılabilir.

f-Türkiye'de yerleşik sayılmakla birlikte yurt dışında serbest meslek ve müstakil iş sahibi olarak çalışan ve bu faaliyetlerini yurt dışındaki temsilciliklerimizden alınacak belgeler veya pasaport kayıtlarıyla tevsik eden kişiler adına açılacak döviz tevdiat hesaplarından transfer edilen dövizlerin, yurt dışından geldiğinin ve ihracatın aynı kişiye yapıldığının tespiti kaydıyla ihracat bedeli olarak kabulü yapılabilir.

11-Faktoring işlemleri

İhracattan doğan alacak hakkının ihracatçı tarafından faktoring sözleşmesi çerçevesinde faktoring şirketine temlik edildiği faktoring işlemlerinde;

İhracat bedelinin faktoring şirketi tarafından yurt dışı kaynaklı dövizlerle hesaba transferi veya getirilmesi halinde faktoring şirketinin aracı bankaya göndereceği, üzerinde GB'nin tarih ve sayısı ile temlike konu fatura tarihi ve numarasını içeren yazılı talimatı ve ihracatçının beyanına istinaden bankalarca bedel kabul edilerek İBKB ihracatçı firma adına düzenlenir. İBKB üzerine faktoring masraflarına ilişkin not eklenir.

İhracat bedelinin faktoring şirketinin yurt içi kaynaklarından hesaba transferi veya getirilmesi halinde faktoring sözleşmesinin bankaya ibrazı üzerine, ihracat hesabının kapatılmasına ilişkin sorumluluğun faktoring şirketine ait olması halinde, ihracat bedeli dövizler yurda getirildiğinde, faktoring şirketinin GB'nin tarih ve sayısı ile üzerinde temlik notu bulunan faturanın tarih ve sayısını içeren yazılı talimatına istinaden İBKB ihracatçı firma adına düzenlenir. İBKB üzerine faktoring masraflarına ilişkin not eklenir.

12-İhracatçının serbest kullanımına bırakılan dövizler.

Ek.2 de yer alan ülkelere yapılan ihracat tutarlarının %50 sinin yurda getirilmesi yeterli olup diğer %50 si ihracatçının serbest kullanımına bırakılmıştır.

Hizmet ihracatı, transit ticaret, Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satış, Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satış, mikro ihracat ve serbest bölge işlem formu kapsamında gerçekleştirilen 5.000- ABD doları veya karşılığı döviz ya da Türk lirasını geçmeyen tutardaki ihracat işlemlerinde bedellerin tamamının; Ek:2' de yer alan ülkelere yapılan ihracat işlemlerinde ise bedellerin yüzde ellisinin tasarrufu serbesttir.

CFR ve CIF teslim şekline göre gerçekleştirilen ihracatta, navlun ve sigorta bedeli ile kiracının satın alma hakkı bulunmayan finansal ve ticari kiralama sözleşmesi çerçevesinde elde edilen kira bedelleri hizmet bedeli döviz olarak kabul edilir.

13-İhracat Bedellerinin Yurda Geç Getirilmesinde "Haklı Durum" Kavramı Getirildi

Tebliğin 9'uncu maddesinin başlığı "Mücbir Sebep ve Haklı Durum Halleri" olarak değiştirilerek, maddeye 3'üncü fıkra olarak "Mücbir sebep halleri dışında kalan, ancak bedel getirme süreleri içerisinde ihracat bedelinin yurda getirilmesine engel olan ve resmi kayıtlarla tevsik edilebilen durumlar Vergi Dairesi Başkanlıkları veya Vergi Dairesi Müdürlüklerince haklı durum olarak değerlendirilebilir." Hükmü eklenmiştir.

Böylelikle, resmi kayıtlarla tevsik edilmesi hallerinde Vergi Dairesi Başkanlıkları veya Vergi Dairesi Müdürlüklerinin, ihracat bedelinin haklı durum kapsamında yurda getirilemediğinin değerlendirilmesi mümkün hale getirilmiş oldu.

Yeni düzenleme ile döviz olarak bankalar aracılığıyla yurda getirilmiş olan ihracat bedelleri Türk lirasına çevrilmeden serbestçe tasarruf edilebilecektir.

İlgili tebliğ' in 4 maddesinin 6 fıkrasına Ek 2 de belirtilen ülkelere yapılan ihracat işlemleriyle ilgili olarak 2018-32/48 sayılı Tebliğ'in 3.üncü maddesinin birinci fıkrası uygulanmaz." hükmü eklenmiştir.

14-İhracat bedelinin tahsilinde ve ihracat hesabının kapatılmasında sorumluluk

İhracat Hesaplarının kapatılması;

İhracat hesaplarının kapatılması konusunda, ihracatçılarımızın ve bankalarımızın görevi farklı olmaktadır. İhracatçılar; ihracat bedelinin tahsilinden ve ihracat hesabının yurda getirme süresi içinde (ek süreler dâhil) kapatılmasından sorumlu iken, aracı bankalar sadece hesapların kapatılmasını izlemekle yükümlüdür.

Bu konuda:

(1) İhracat bedelinin tahsilinden ve ihracat hesabının yurda getirme süresi içinde (ek süreler dâhil) kapatılmasından ihracatçılar, ihracat bedelinin faktöring şirketinin yurt içi kaynaklarından ödendiği faktöring işlemlerinde faktöring şirketi sorumludur.

(2) İhracata aracılık eden bankalar, bilgisi dâhilinde olan beyannamelerle ilgili ihracat bedellerinin yurda getirilmesini ve kabulünü izlemekle ve ilgili indirim ve mahsup işlemlerini gerçekleştirmekle yükümlüdür.

15-İhracat hesabının kapatılacağı aracı banka

İhracat bedellerinin kapatılmasının değişik yöntemleri vardır.

a- İhracat hesabı, peşin ödeme ya da GB'de peşin ödeme ile diğer ödeme şekillerinin birlikte beyan edildiği işlemlerde, peşin bedel kabulünü yapan, bunun dışındaki işlemlerde ise ihracatçı tarafından GB'nin 28 inci hanesinde beyan edilen veya ihracatçı tarafından ihracat hesabının kapatılması işlemlerini gerçekleştirmek üzere GB'nin bir örneği/GB bilgileri ibraz edilerek anlaşma sağlanan aracı banka nezdinde kapatılır. İhracat bedelinin fiili ihraçtan sonra tahsil edildiği ödeme şekillerinde, ihracat bedeli aracı bankadan farklı bir bankaya gönderilmiş ise bedel kabulünü yapan banka, düzenlendiği İBKB ile ibraz edilmesi halinde GB'nin bir örneği/ GB bilgilerini ihracat hesabını kapatacak olan bankaya gönderir.

b-İhracatçı tarafından ihracat hesabının kapatılması işlemlerini gerçekleştirmek üzere GB'nin bir örneği/GB bilgileri ibraz edilerek anlaşma sağlanan bankanın GB'nin 28'inci hanesinde beyan edilen bankadan farklı olması durumunda, belirlenen aracı bankanın GB'nin 28 inci hanesinde beyan edilen bankaya yazılı olarak bildirimde bulunması zorunludur.

c-Peşin bedel kabulünü yapan bankanın GB'nin 28'inci hanesinde beyan edilen bankadan farklı olması durumunda, kabulü yapan bankanın ihracat hesabının kendisi tarafından takip edildiğine dair GB'nin 28 inci hanesinde beyan edilen bankaya bildirimde bulunması zorunludur.

16-İhracat hesabının kapatılmasında ibrazı zorunlu belgeler

İhracat hesabının kapatılabilmesi için GB örneği/GB bilgileri, ilgili İBKB'ler, satış faturası ile indirim ve mahsup konusu belgelerin aracı bankaya ibrazı zorunludur.

7-İhracat bedelinin tahsilinde ve ihracat hesabının kapatılmasında sorumluluk

a-İhracat bedelinin tahsilinden ve ihracat hesabının yurda getirme süresi içinde (ek süreler dâhil) kapatılmasından ihracatçılar, ihracat bedelinin faktoring şirketinin yurt içi kaynaklarından ödendiği faktoring işlemlerinde faktoring şirketi sorumludur.

b- İhracata aracılık eden bankalar, bilgisi dâhilinde olan beyannamelerle ilgili ihracat bedellerinin yurda getirilmesini ve kabulünü izlemekle ve ilgili indirim ve mahsup işlemlerini gerçekleştirmekle yükümlüdür.

18-İhracat bedellerinin kapatılmasında ek süre

Mücbir sebep hallerinde veya mücbir sebep halleri dışında ihracat bedellerinin kapatılmasında talep edilmesi halinde ihracatçıya ek süre verilebilir.

a- 2018-32/48 sayılı Tebliğ'in 9 uncu maddesinin birinci fıkrasında sayılan mücbir sebep hallerinin varlığı halinde, mücbir sebebin devamı müddetince altışar aylık dönemler itibarıyla ilgili Vergi Dairesi Başkanlığınca veya Vergi Dairesi Müdürlüğünce ek süre verilir.

b-Mücbir sebep halleri dışında kalan haklı durumların varlığı halinde, hesapların kapatılmasına ilişkin altı aya kadar olan ek süre talepleri, firmaların haklı durumu belirten yazılı beyanına istinaden üçer aylık devreler halinde ilgili Vergi Dairesi Başkanlığınca veya Vergi Dairesi Müdürlüğünce, altı aylık süreden sonraki ek süre talepleri Bakanlık tarafından incelenip sonuçlandırılır.

c-Mücbir sebep halleri 2018-32/48 sayılı Tebliğ'in 9 uncu maddesinin birinci fıkrasında açıklanan şekilde tevsik edilir.

d-Mücbir sebep halleri ile ilgili olarak yurtdışından temin edilecek belgelerin dış temsilciliklerimizce veya Lahey Devletler Özel Hukuku Konferansı çerçevesinde hazırlanan Yabancı Resmî Belgelerin Tasdik Mecburiyetinin Kaldırılması Sözleşmesi hükümlerine göre onaylanmış olması gerekir.

e-Mücbir sebep halleri dışında kalan ancak bedel getirme süreleri içerisinde ihracat bedelinin yurda getirilmesine engel olan ve resmi kayıtlarla tevsik edilebilen durumlar Vergi Dairesi Başkanlıkları veya Vergi Dairesi Müdürlüklerince haklı durum olarak değerlendirilebilir.

f-Mücbir sebeplerin varlığı nedeniyle Vergi Dairesi Başkanlığınca veya Vergi Dairesi Müdürlüğünce verilen 24 aylık ek sürenin sonunda mücbir sebebin devamının belgelenmesi halinde açık ihracat hesabının kapatılmasına ilişkin talepler Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından incelenip sonuçlandırılır.

19-İhracat bedellerinin kapatılmasında terkin

İhracat bedelleri yasal sürelerinde kapatılmadığı takdirde aşağıda belirtilen koşullarda resen terkin edilmek suretiyle kapatılır.

A- (1) Her bir gümrük beyannamesi itibarıyla;

30.000 ABD doları veya eşitine kadar noksanlığı olan ihracat hesapları doğrudan bankalarca ödeme şekline ve toplam beyanname tutarına olan oranına bakılmaksızın,

30.000 ABD doları veya eşitinden yüksek olmakla birlikte 100.000 ABD doları veya eşitini aşmamak üzere, beyanname veya formda yer alan bedelin %10'una kadar noksanlığı olan (sigorta bedellerinden kaynaklanan noksanlıklar dahil) ihracat hesapları doğrudan bankalarca veya 90 günlük ihtarname süresi içinde ilgili Vergi Dairesi Başkanlıkları/ Müdürlüklerince ödeme şekline bakılmaksızın,

200.000 ABD doları veya eşitini aşmamak üzere, 2018-32/48 sayılı Tebliğ'in 9 uncu maddesinde belirtilen mücbir sebep ve haklı durum halleri göz önünde bulundurulmak suretiyle beyanname veya formda yer alan bedelin %10'una kadar açık hesaplar ilgili Vergi Dairesi Başkanlığınca veya Vergi Dairesi Müdürlüğünce, terkin edilmek suretiyle kapatılır.

B-Her bir gümrük beyannamesi itibarıyla, 200.000 ABD doları veya eşitini aşan noksanlığı olan açık hesaplara ilişkin terkin talepleri 2018-32/48 sayılı Tebliğ'in 9 uncu maddesinde belirtilen mücbir sebepler ile haklı durumlar göz önünde bulundurulmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından incelenip sonuçlandırılır.

C-Her bir gümrük beyannamesi itibarıyla, terkin hesaplamasında kullanmak üzere birinci fıkrada belirtilen yetkilerden ihracatçı lehine olan yalnızca bir tanesi uygulanabilir. Aynı anda, iki farklı bentte yer alan terkin limitlerinin uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

D-Terkin limitlerinin belirlenmesinde GB'nin 46'ncı hanesindeki değer esas alınır.

E-Terkin yapılabilecek tutar ile kabulü yapılan tutar arasındaki farkın yurda getirildiğinin tespiti ile ilgili olarak ihracatçının yazılı beyanı doğrultusunda gerekli kontroller yapılarak hesap kapatılır.

F-Bu maddenin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde bankalar tarafından terkin edilmek suretiyle kapatılacağı belirtilen ihracat hesapları ilgili Vergi Dairesi Başkanlığına veya Vergi Dairesi Müdürlüğüne bildirilmeksizin doğrudan bankalarca terkin edilir.

20-İlgili Bankalarca Vergi Dairesi Başkanlıkları veya Vergi Dairesi Müdürlüklerine bildirim

İhracat hesabının, ek sürelerde dahil olmak üzere süresi içinde kapatılmaması halinde G.B belirtilen bankalar tarafından ilgili idarelere bildirimde bulunulur.

(1) İhracat hesabının, ek süreler de dâhil olmak üzere, süresi içerisinde kapatılamaması halinde açık hesap tutarı aracı bankaca 5 iş günü içinde Ek:1'deki forma uygun olarak ilgili Vergi Dairesi Başkanlığı veya Vergi Dairesi Müdürlüğüne ihbar edilir. Söz konusu formun açıklama kısmına ilgili ihracat bedelinin ne kadarının İBKB' ye bağlandığı ayrıntılı olarak yazılır.

(2) İhracat bedelinin faktöring şirketlerince yurt içi kaynaklardan ödendiği faktöring işlemlerinde ise kapatılmayan ihracat hesaplarıyla ilgili olarak sadece faktöring şirketleri ilgili Vergi Dairesi Başkanlığı veya Vergi Dairesi Müdürlüğüne ihbar edilir.

(3) Vergi Dairesi Başkanlıkları veya Vergi Dairesi Müdürlüklerince ihracat hesabının kapatılması için ilgililere ihbardan itibaren 10 iş günü içinde 90 gün süreli ihtarname gönderilir. İhracatçılarca bu ihtar süresi içinde ihracat hesabının kapatılması veya mücbir sebep halinin ya da haklı durumun ilgili Vergi Dairesi Başkanlığı veya Vergi Dairesi Müdürlüğüne belgelenmesi gerekir.

(4) 21.10.2021 tarihli 650957 sayılı İhracat Genelgenin 28 inci maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki işlemlerden 90 günlük ihtarname süresi sonunda kapatılmayanlar için Vergi Dairesi Başkanlıkları veya Vergi Dairesi Müdürlüklerince Cumhuriyet Savcılıklarına 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun uyarınca yasal işlem başlatılmasını teminen bildirimde bulunulur ve Bakanlığa ihbara ilişkin bilgi verilir.

(5) Açık ihracat hesabı ihbarını birinci fıkrada belirtilen süre içerisinde gerçekleştirmeyen bankalar hakkında ilgili Vergi Dairesi Başkanlıklarınca veya Vergi Dairesi Müdürlüklerince Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında 1567 Sayılı Kanun uyarınca

yasal işlem başlatılmasını teminen ilgili Cumhuriyet Savcılıklarına bildirimde bulunulur.

21-İhracat Bedeli Kabul Belgesi.

İhracat bedellerinin kapatılma aşamasında ilgili bankalarca İhracat Bedeli kabul Belgesi (İBKB) düzenlenir.

A- Bankalarca İBKB düzenlenirken;

Seri numarası satırına bankalarca verilecek sıra numarasının yazılması mümkündür.

İhracat bedelinin 13'üncü maddede sayılan yöntemlerle tahsil edilmesi halinde "Yurda Getiriliş Şekli" satırına bu husus belirtilmelidir.

Yurda getirilen bedelin başlığı altında yer alan "Tutarı-Para Birimi" satırına bedelin ABD doları karşılığı ilave olarak belirtilmelidir.

"Hesaba Geçiş Tarihi" satırına bedelin firma hesabına geçiş tarihi kaydedilecek olup ayrıca valör tarihinin ilave olarak belirtilmesi mümkündür.

B-İhracat bedellerinin takip edileceği sistem

Hazine ve Maliye Bakanlığınca uygulamaya alınana kadar bankalarca kabul işlemlerinde her bir işlem itibarıyla İBKB veya DAB'dan yalnızca bir tanesi düzenlenebilir.

22-Mahsuben Ödeme

İhracat bedelleri yurda getirilmeksizin yurtdışı borçlarına da mahsup yapılabilir.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 09.02.2021 ve 18.02.2021 tarihli yazıları doğrultusunda İhracat Genelgesinde aşağıdaki değişiklikler yapıldı.

Genelgenin 29'uncu maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca Vergi Dairesi Başkanlıkları veya Vergi Dairesi Müdürlüklerince ihracat hesabının kapatılması için ilgililere ihbardan itibaren 10 iş günü içinde 90 gün süreli ihtarname gönderilir. İhracatçılarca bu ihtar süresi içinde ihracat hesabının kapatılması veya mücbir sebep halinin ya da haklı durumun ilgili Vergi Dairesi Başkanlığı veya Vergi Dairesi Müdürlüğüne belgelenmesi gerekmektedir.

Değişiklik uyarınca ihracat bedelinin mahsuben ödemede kullanılabilmesi için mahsup talebinin bedel getirme süreleri içinde veya söz konusu Genelgenin 29 uncu maddesi uyarınca gönderilen ihtarname süresi içerisinde yapılması gerekir.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığının 30.06.2021 tarih ve 392745 sayılı yazısı doğrultusunda İhracat Genelgesinin, ithalat bedellerinin ihracat bedelinden mahsup işleminde kullanılabilmesine ilişkin açıklamaların yer aldığı "İndirim ve mahsup işlemleri" başlıklı 21 inci maddesinin 4'üncü fıkrasında değişiklik yapılmıştır.

Bilindiği üzere, ithalat bedellerinin ihracat bedelinden mahsup işleminde kullanılabilmesi için ithalat konusu malların serbest dolaşıma giriş tarihi ile ihraç konusu malların fiili ihraç tarihi arasında azami 180 gün olması gerekmektedir.

Yapılan değişiklik uyarınca, Dahilde İşleme Rejimi kapsamında ihraç edilecek bir ürün için ihracat öncesi yapılan ithalatta, ithal edilen malların serbest dolaşıma giriş tarihi ile ihraç konusu malların fiili ihraç tarihi arasında 180 günden fazla süre bulunması halinde dahilde işlem izni için (Dahilde İşleme İzin Belgesi, Dahilde İşleme İzni) Ticaret Bakanlığınca verilen sürenin (söz konusu sürenin ilgili mevzuat hükümlerince uzatılması halinde verilen ek süre de dahil olacak şekilde) mahsup işlemlerinin yapılmasında ihraç ve ithal arasındaki azami süre olarak dikkate alınmasının mümkün olduğu açıklanmıştır.

*İhracat Genelgesi (4/7/2021)

23-İhracat Hesabının Kapatılmaması Halinde Yapılacak İşlemler.

İhracat bedellerini süresi içinde yurda getirmeyenlere İdari para cezası uygulanır.

48 no'lu Tebliğde bedelin, haksız yere yani mücbir sebep veya haklı durumlar yok iken süresi içinde yurda getirilmemesi halinde özel bir müeyyide öngörülmemiştir. Ancak

bu durumda 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunun 3. maddesinde yer alan "İdari Para Cezası" müeyyidenin uygulanacağı tabidir. Kanunun 3. Maddesi uyarınca; ihracat bedellerini süresi içinde yurda getirmeyenlere, yurda getirmekle yükümlü oldukları kıymetlerin rayiç bedelinin yüzde beşi kadar idari para cezası uygulanır. İdari para cezasına ilişkin karar kesinleşinceye kadar alacaklarını yurda getirenlere ise maddenin birinci fıkrasına uyarınca idari para cezası verilir. Bu durumda verilecek idari para cezası yurda getirilmesi gereken paranın yüzde iki buçuğundan fazla olamaz. * Lebib Yalkın Dergisi, sayı:208, İrfan TİGRİK-Vergi Müfettişi, Samet Yaman-Vergi Müfettişi, s.112

24-İthalat Bedellerinin Ödenmesi

İhracat bedellerinin 180 gün içerisinde yurda getirilmesi gündeme geldiğinden itibaren bir kısım arkadaşlar tarafından İthalat bedellerinin ödenmesinde süre zorunluluğunun olup olmadığı da sıkça sorulmaktadır.

Devlet, yurda döviz girmesi zorunluluğunu getirirken, ithalat borcunun ödenmesi konusunda herhangi bir yaptırım getirmemektedir.

İthalat bedelinin ödenmesi hakkında Gelir İdaresinin vermiş olduğu bir özelge aşağıdadır;

Soru: Bankacılık sisteminin gelişmediği ülkelerden yapılan alımlara ilişkin tevsik zorunluluğu nedir?

Yanıt:23.08.2019tarih,27192137-105[Mük.257/2018-423]-E.65695 sayılı T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü'nün vermiş olduğu özelgeye göre; ..... "Buna göre, bahse konu uygulama kapsamında, ithalat bedellerinin ödenmesi ve ihracat bedellerinin ödenmesine ve ihracat bedellerinin tahsilatına ilişkin olarak Vergi Usul Kanununun mükerrer 257'nci maddesine yer alan yetki çerçevesinde herhangi bir düzenleme veya ithalat bedeli ödemelerinin, aracı finansal kuruluşlar aracılığı ile yapılması ve bunlar tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır."

Sonuç:

2018 yılından itibaren ihracat bedellerinin, önce 180 gün içerisinde yurda getirilmesi ve getirilen dövizlerin bozdurulması zorunluluğu getirildi. 2020 yılı başından itibaren de ihracat bedellerinin getirilmesi zorunluluğu devam ederken, yurda getirilen dövizlerin bozdurulma zorunluluğundan vazgeçildi.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 21.10.2021 tarihli 650957 sayılı yazısına istinaden İhracat Genelgesi'nde yapılmış ve yeni ilave koşullar getirilmiştir.

İhracat bedellerinin getirilmesi hakkında çıkan sorunlarla ilgili olarak çokça sorular gelmektedir. Bu konu da TÜRMOB'un Şubat/2021 tarihli TPKKH 32 sayılı Kararda Yapılan Değişiklikle İhracat Bedelleri Üzerine Gelişmeler adlı 5 no'lu mali Mevzuat Yorum/Uygulama sirkülerinin sonunda 25 adet soru yanıt vardır. İlgilenen arkadaşların TÜRMOB sitesinden bu sirkülere ulaşma imkanları vardır.

Bu arada ithalat bedellerinin de yurtdışına ödenme zorunluluğunun olmadığı da Gelir İdaresince biz uygulamacılara bildirilmiştir.

KAYNAKÇA

- *32 Sayılı Karar*
- *Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgeleri*
- *Merkez Bankası İhracat Genelgeleri*
- *21.10.2021 Tarih 650957 sayılı İhracat Genelgesi*
- *Türmob'un Şubat/2021 tarihli TPKKH 32 sayılı Kararda Yapılan Değişiklikle İhracat Bedelleri Üzerine Gelişmeler adlı 5 no'lu mali Mevzuat Yorum/Uygulama sirküleri*

Ek:1

İHRACAT BEDELİNİN YURDA GETİRİLMESİNDE İSTİSNA TANINAN ÜLKELER

Afganistan, Angola, Belarus, Benin, Cibuti, Etiyopya, Fildişi Sahili. Filistin, Gabon, Gana, Gine, İran, Kamerun, Kenya, Kırgızistan, Kuzey Kore, Küba, Liberya, Lübnan, Moldova, Nijerya, Senegal, Somali, Sudan, Suriye, Suudi Arabistan, Tacikistan, Tanzanya, Venezuela

Ek:2

İHRACAT BEDELİNİN YURDA GETİRİLMESİNDE GÜMRÜK BEYANNAMESİNDE YER ALAN TUTARIN YÜZDE ELLİSİNİN TASARRUFUNUN SERBEST BIRAKILDIĞI ÜLKELER

Azerbaycan, Cezayir, Fas, Kazakistan, Mısır, Özbekistan, Tunus,Türkmenistan, Ukrayna, Yemen

YAPAY ZEKA VE MESLEĞİMİZİN GELECEĞİ ÜZERİNE- II MUHASEBE MÜHENDİSLİĞİ MUHASEBE YAZILIM MÜHENDİSLİĞİ

GAMZE DOSTSEVER
SMMM

Yazarın notu; Sevgili okur bu yazı bir devam yazısıdır, İzmir Dayanışma dergimizin 3.sayısında yer alan ‘’Yapay Zeka ve Mesleğimizin Geleceği Üzerine ‘’ başlıklı yazımı okumanızı öncelikle rica ederim aksi takdirde birazdan okuyacaklarınız bacağı kırık bir masa gibi bir nevi yarım kalacak üzerine bir şey koymak mümkün olmayacaktır.
Sevgiler, yazar...

Okuduğunuz üzere geçtiğimiz sayıdaki yazımızı, gelecek dönemlerde muhasebe uzmanlarının işlerinin büyük bir bölümünü yapay zeka uygulamaları kullanarak yapmak zorunda kalacaklarını, bu nedenle muhasebe mesleğini geleceğe daha iyi hazırlayabilmek için muhasebe mühendisliği ve muhasebe yazılım mühendisliği çerçevesinde yeniden tasarlamak zorunda olduğumuzu ifade ederek bitirmiş özellikle Meslek örgütümüzden beklentimizin büyük olduğunu söylemiştik.
Ancak topu taca atan meslek örgütünden beklentinin ne olduğu konusunu açıklamaya fırsatı kalmayan yazımızın devamını getirmekte bu sebeple şart olmuştu.
Peki, neydi bu muhasebe mühendisliği ve ne yapsındı bu meslek örgütü?
İşte bu devam yazısının amacı bu eksikliğe katkı sağlamak, gelecekte Muhasebe Mühendisliğine olan ihtiyacın nedenlerini vurgulamak ve Muhasebe Mühendisliği’ni tanımlamaya çalışmaktır. Muhasebe Mühendisliği ve Muhasebe Yazılım Mühendisliği bölümlerinin günümüzde yeni kariyer alanları olduğunu gençlere duyurmak ve farkındalık yaratmaktır.
Günümüzde muhasebecilik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleği gittikçe dar bir alana sıkışmakta, her türlü sistemsel idaresel sorun, yenilik ve uygulama bu meslek grubunun çözümüne bırakılmaktadır. Tüm bu koşuşturma ve idarenin muhasebecilerden olan akıl almaz beklentileri, muhasebecileri bilgi üreten muhasebe sistemlerini oluşturmaktan alıkoymakta ve idarenin taleplerini yerine getiren beyanname ve bildirim yoğunluğu içinde boğulan kişiler haline dönüştürmektedir. Bu sebeple öncelikle muhasebe mesleğinin sonrasında muhasebe mesleğini icra edenlerden beklentilerin ve en sonunda bu beklentiler ışığında muhasebe eğitiminin revizyonu gerekmektedir hatta şarttır.
En basit tanımıyla muhasebe, bir işletmede yaşanan finansal olayların kayıt altına alınıp sınıflandırılarak raporlanması olarak tanımlanmaktadır. Muhasebeci aslında tüm bu olayların öncelikle muhasebe bilgi sisteminin konusu içine girip girmediğine sonra giriyorsa nerede konumlanacağına kısaca rolüne karar veren ve en son tüm bu bilgileri ilgili rolleri ile kayıtladıktan sonra oluşturduğu bilgiyi,

bilgi kullanıcılarının (yatırımcılar, bankalar vb) kullanımına sunan bir nevi senaristtir.

Tüm bu senaryonun gerçek ya da gerçeğe en yakın şekilde oluşturulabilmesi ve sunulabilmesi için de senaryoya konu edilen tüm verilerin gerçek hata ve hile içermeyen bilgilerden oluşması şarttır.

Muhasebe Mühendisliğinin Tanımı ve Kapsamı

Mühendislik literatürde, özellikle matematiksel bilimlerden faydalanarak çözümler üreten bir meslek olarak tanımlanmaktadır. Aynı zamanda da muhasebe bilimi de matematik biliminden faydalanmakta, muhasebe bilgi sisteminden elde edilen bilgilerin analizinde matematiksel hesaplamaların katkısı ile yorumlanmaktadır. Bu noktada muhasebe ve mühendisliğin kesiştiği, muhasebe mühendisliği olarak yeni bir tanımlama ihtiyacının duyulması, diğer mühendislik dalları gibi muhasebe mühendislerinin de matematiksel zekaya sahip kişiler arasından seçimini gerekli kılmaktadır.

Muhasebe Mühendisliği'ni tanımlamak gerekirse; muhasebe bilgi sistemini oluşturan verilerin doğru bir şekilde kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenerek raporlanmasını sağlayan, her işletmenin yapısına uygun çözümler üreten ve tasarlayan bir meslek dalıdır.

Muhasebe Yazılım Mühendisliğinin Tanımı ve Kapsamı

Muhasebe bilgi sistemi, teknolojik gelişimin hızıyla birlikte tamamen elektronik ortamda oluşturulmaktadır. Elektronik ortamda bilgisayar yazılımlı muhasebe programları aracılığıyla işletme içi ve dışı faaliyetler kayıt altına alınmaktadır. Muhasebe bilgi sistemine aracılık eden çeşitli muhasebe programları bilgisayar program yazılımcıları ve yazılım mühendisleri ile üretilmektedir. Ancak bu noktada, bu programları yazan yazılımcıların muhasebe bilgi sisteminin teknik bilgisine dair eksik alt yapıları sonucunda çözüm üretmede yetersiz kalmaktadır. Muhasebe Yazılım Mühendisliği; hem muhasebe bilgi sisteminin teknik alt yapısı, aynı zamanda bilgisayar yazılımı bilgisi olan ve bu noktada işletmelerin günümüz teknolojik ortamında çözüm beklentisine cevap verebilen bir mühendislik dalı olarak tanımlanabilir.

Yukarıda sözünü ettiğimiz her iki meslek dalı da Muhasebe ve Mühendislik bilimlerinin kesişim kümesinde yer alacak, her iki bilimin de temel eğitimlerini alacaktır

Kendilerine ne iş ile iştigal ediyorsunuz şeklinde yöneltilen soruya çocukluğumuzdaki Bond filmlerindeki ajan 007 'nin cevapladığı şekliyle,

Mühendisim, Muhasebe Mühendisi ya da Muhasebe Yazılım Mühendisi şekliyle olacaktır. Gelecekte bilgi teknolojilerinin gelişimine paralel olarak, muhasebe bilgi sistemleri tamamen elektronik ortamda bilgisayar yazılımları vasıtasıyla oluşturulacaktır. Bu noktadan yola çıkarak muhasebe bilgi üretimi muhasebe alt yapısına sahip aynı zamanda yazılım ve program bilgilerine haiz muhasebeci mühendisler tarafından daha etkin bir şekilde geliştirilecektir.

Muhasebe bilimi bir ülkenin en önemli bilgi üretim sistemlerinden olmaya gelecekte de devam edeceğine göre dünyada bir yer edinebilmek ve globalleşen dünyada var olabilmek için bu bilgiyi bilgi kullanıcılarına sunacak ve en doğru şekilde yorumlayacak bilgi üreticilerine çok daha fazla ihtiyaç olacaktır.

Bu nedenle kıymetli meslek örgütümüzün bugünün ateşini söndürme ve beyannamelerin gönderilme tarihlerini erteletme çabasının yanında gelecekte hiç beyanname gönderilmeyecek ve her türlü verinin sistemden otomatik olarak alınacağı zamanlar için de meslektaş yetiştirmesi gerekmektedir.

Bunun için YÖK tarafından üniversitelerde muhasebe mühendisliği ve muhasebe yazılım mühendisliği bölümlerinin daha çok açılması için gerekli girişimlerde bulunulması ve yeni meslektaşların sınav sürecinden staj süresindeki eğitimlerine kadar müfredatları yeniden gözden geçirilerek bu gereklilikler ışığında yeniden oluşturulması ve bu çalışmalar için üniversiteler ile işbirlikleri çalışma grupları kurulması gerekmektedir.

Şimdi hayat zor bu gerekliliği sonraya bırakalım diyen her ülke yeniden şekillenen dünyada etkin olma özelliğini kaybetmeye mahkumdur, geleceğimiz ve gençlerimiz için bugün olmazsa ne zaman sorusunu kendimize yöneltmek görevimizdir

Aksi halde onlar da tıpkı bizler gibi ekran başında değişik isimler verilen sistemlere kayıt giren ama bunları yorumlamaya zamanı kalmayan meslektaşlara dönüşecekler bir süre sonra oluşturacakları işe olan ihtiyaç kendiliğinden ortadan kalkacaktır, bu durumu bilim yıllar önce doğal seleksiyon olarak adlandırmıştır.

Geçmişte muhasebe mühendisleri olsaydı ve annem bir muhasebe yazılım mühendisi ile tanışsaydı belki yine babamı seçerdi bilmiyorum, ama bu şekilde giderse gelecekte kimsenin muhasebe mesleğini icra etmek istemeyeceğini, bizzat bir meslek mensubu olarak öngörüyorum, o nedenle hemen bugün, şimdi şu an başlamak zorundayız demek istiyorum.

Ülkemizdeki tüm yangınların söndüğü yanan tek ateşin bilimin ve öğrenmenin ateşi olduğu günlere kavuşmak dileğimle...

TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE ELDE EDİLEN KAZANÇLARA YÖNELİK İSTİSNA UYGULAMASINDA ÖNEMLİ HUSUSLAR VE BAZI ÖRNEK ÖZELGELER

MENDERES ÇETİN
SMMM – Vergi Hizmetleri Müdürü

1-GİRİŞ:

2001 yılında yayınlanan 4691 sayılı Kanun[1] ile kurulan Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde; teknolojik bilginin üretilmesi, üretilen bilginin ticarileştirilmesi, üründe ve üretim yöntemlerinde ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesi, verimliliği artıracak ve üretim maliyetlerini düşürecek yeniliklerin geliştirilmesi, küçük ve orta ölçekli işletmelerin yeni ve ileri teknolojilere uyumunun sağlanması, araştırmacılara iş imkânlarının sağlanması ve ileri teknoloji yatırımları yapacak yabancı sermayenin ülkeye girişinin hızlandırılması ile sanayinin rekabet gücünün artırılması amaçlanmıştır.

Ekim 2021 itibariyle; toplam 89 adet Teknoloji Geliştirme Bölgesi mevcut olup bunların 73'ü faaliyetine devam etmekte, 16'sının ise altyapı çalışmalarının devam etmesi sebebiyle hali hazırda faaliyete geçmemiştir.

Bu bölgelerde 7.000 in üzerinde firma tarafından toplam 73.645 personel istihdam edilmekte ve yaklaşık (tamamlananlar dahil) 54.300 adet proje yürütülmektedir.[2]

Tüm bunlar birlikte değerlendirildiğinde teknoloji geliştirme bölgelerinin;

-Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin artırılması ve devamlılığı yanı sıra

- Sağladığı istihdam ve

-Oluşturduğu ekonomik hacim

ülkemiz için büyük önem taşımaktadır.

4691 sayılı kanun kapsamında Teknoloji geliştirme bölgelerinde yer alan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde yürüttükleri yazılım, tasarım ve ar-ge faaliyetleri neticesinde elde ettikleri kazançlarına gelir-kurumlar vergisi istisnası, mükelleflerin bu faaliyetlerini sürdürürken istihdam ettikleri ar-ge personellerine ödedikleri ücretler üzerinden de gelir vergisi istisnası ve SGK pirimi desteği sağlanmaktadır.

Bu makalenin konusu (kısaca teknokent istisnası olarak adlandırılan) teknoloji geliştirme bölgelerinde gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilen kazançlardaki vergi istisnası ile sınırlıdır.

2- İlgili Mevzuat

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan mükellefler için geçerli olan düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

- 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununu,
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,
- Bakanlar Kurulu Kararları,
- Cumhurbaşkanı Kararları,
- Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği,
- Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği,

3- İstisna Kazancın Kapsamı Nedir?

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgede yaptıkları;

1-06.07.2001 tarih ve 24454 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.
2-https://www.sanayi.gov.tr/istatistikler/istatistiki-bilgiler/mi0203011501

- Yazılım,
- Tasarım,
- AR-GE, faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları istisna kapsamındadır.

Girişimcilerin bölge dışındaki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün değildir.

Girişimcilerin bölgedeki diğer faaliyetlerden, örneğin donanım satışı veya servis hizmetleri vb, elde ettikleri kazançlar gelir ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanamaz.

İlgili mevzuatta;

- Yazılım, bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin, belli bir sistematik içinde, tasarlama, geliştirme şeklindeki ürün ve hizmetlerin tümü ile bu ürün ya da mal ve hizmetlerin lisanslama, kiralama ve tüm hakları ile devretme gibi teslim şekillerinin tümü
- tasarım faaliyeti, sanayi alanında ve Bakanlar Kurulunun uygun göreceği diğer alanlarda katma değer ve rekabet avantajı yaratma potansiyelini haiz, ürün veya ürünlerin işlevselliğini artırma, geliştirme, iyileştirme ve farklılaştırmaya yönelik yenilikçi faaliyetlerin tümü,
- Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge), kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yazılım dahil yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmalar,

olarak tanımlanmıştır.

Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayri maddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayri maddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir.

Ayrıca, teknoloji geliştirme bölgelerinde tasarım faaliyetleri sonucu buldukları ürünleri kendileri seri üretime tabi tutarak pazarlayan mükellefler, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançlarının tasarıma isabet eden kısmını, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

4- İstisna Kazanç Tutarının Tespiti Nasıl Yapılacaktır?

Bu istisna, bir kazanç istisnası olup istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılattan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazanç kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararla sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

Bazı yazar görüşlerinde "faaliyetin zararla sonuçlanması" ifadesinin Ar-Ge, yazılım, tasarım projesinin zararla sonuçlanması olarak dar manada yorumlandığı ve bu çerçevede açıklamalar yapıldığı görülmektedir. Şöyle ki; bölgede faaliyette bulunan mükellefin yürüttüğü bir ar-ge projesi varsa ve bu proje başarısızlık ile tamamlandıysa, mükellefin vergiye tabi diğer kazançlarından başarısızlıkla sonuçlanan bu proje dolayısıyla ortaya çıkan zararın indirilmemesi gerekir. Ancak bölgede faaliyette bulunan mükellefin birden fazla Ar-Ge projesi varsa ve başarısızlıkla sonuçlanan bir proje dolayısıyla ortaya çıkan zarardan daha fazla miktarda diğer projelerden kazanç elde edilmişse, bir başka ifade ile başarısız olan bir projeden kaynaklanan zarar ile diğer (başarılı) projeden elde edilen kazanç toplamı sıfırdan büyükse, bu tutara ilgili vergi istisnasının uygulanmasının gerektiğini, başarısızlıkla tamamlanan proje nedeniyle her hangi bir ilave işlem (kkeg olarak değerlendirmek gibi) yapılmaması gerektiğini düşünmekteyiz.

Zira kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde, teknoloji geliştirme bölgelerinden elde edilen kazançların giriş yapıldığı alanda, kazancın proje bazında değil, faaliyet gösterilen teknoloji geliştirme bölgesi ve tabi olduğu mevzuata göre (Bakanlar kurulu kararına tabi olma veya olmama şeklinde) topluca girilmesi istenmiştir. Bu yönüyle de kazanç tutarının topluca tespit edilmesi gerektiği sonucuna varabiliriz.

Girişimcilerin kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerinden elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Örneğin; nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflere, istisnadan yararlanan Ar-Ge ve tasarım projelerine ilişkin olarak, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.

5- Kazanç İstisnası Uygulamasının Süresi Nedir?

4691 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesinde yer alan düzenlemeye göre; (7263 sayılı Kanunla[4] yapılan değişiklikle) yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır.

6- Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği Hükümlerine Göre Bildirim Ve Beyanın Yapılması Gereken Yer Neresidir?

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım veya Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları dolayısıyla istisnadan yararlanabilmeleri için, gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine başvuruda bulunmaları gerekmekte olup bu başvuruya, yönetici şirketten alınacak olan vergi mükellefinin bölgede yer aldığını ve mükellefin faaliyet alanlarını gösteren belgeler

3- 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği madde "5.12.2.4. İstisna kazanç tutarının tespiti"
4- 03.02.2021 tarih 31384 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

de eklenir. Bu belgelerin bir örneğinin de muhtasar beyanname yönünden bağlı olunan vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Vergi dairelerince mükelleflere istisna uygulamasına ilişkin olarak herhangi bir belge verilmesi söz konusu değildir.

7-İstisna Uygulamasına İlişkin Yeni Düzenleme – Bakanlar Kurulu Kararı

4691 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesine 7033 sayılı Kanunun 64 üncü maddesiyle eklenen ikinci fıkra çerçevesinde Bakanlar Kuruluna bu kanun kapsamında elde edilen kazançları belirlemeye ve bazı şartlar getirmeye yönelik yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkiyi 19/10/2017 tarih ve 30215 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 11/9/2017 tarihli ve 2017/10821 sayılı Kararı ile kullanmıştır.

7.1.Bakanlar Kurulu Kararı İle Gelen Düzenlemenin Detayları Ve Başlangıcı

Bakanlar Kurulu Kararı, 19/10/2017 tarihinden sonra bölgede başlatılacak projelerden elde edilen kazançlar ile bu tarihten önce başlatılmış projelerden 30/6/2021 tarihinden sonra elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasında dikkate alınacaktır.

Bu karar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançlarının;

Gayri maddi hakların[5] ;

- Satılması,
- Devri,
- Kiralanmasından elde edilmesi halinde,

İstisnadan yararlanılması için;

- Söz konusu hakların ilgili mevzuata göre tescile veya kayda yetkili kuruma başvurularak patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanmasına,
- Mükellefin gayri maddi hak geliri ve varsa bağlı olduğu grubun satış hasılatına göre tescil şartına bağlı olmaksızın belgelendirme usulüne uyulmasına,

İstisnadan yararlanacak kazancın;

- Kazancı doğuran faaliyet kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranı kullanılarak hesaplanmasına (Bu oranın toplam harcama tutarını aşmamak üzere yüzde 30'una kadar artırımlı uygulanabilmesine),

yönelik düzenleme yapılmıştır.

- Sipariş üzerine yapılan ve doğabilecek tüm gayri maddi hakların sözleşme hükümleri çerçevesinde siparişi verene ait olacağı işlerden elde edilen kazançlar,
- faaliyeti gerçekleştiren lehine gayri maddi hak doğmayan durumlardan elde edilen kazançlar,
- proje sonunda üretilen ürünün/yazılımın seri üretime tabi tutulmasından elde edilen kazançlar

Bakanlar Kurulu Kararı hükümleri kapsamında değildir.

31.08.2018 tarihinde yayımlanan 54 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla birlikte, 31.08.2018'den sonra başlayan tasarım projeleri sonucu elde edilen satış, devir ve kiralama kazançları teknokent istisnası kapsamından çıkarılmıştır. Fakat 31.08.2018 tarihinden sonra başlatılan tasarım projelerinden; seri üretim, sipariş usulüne göre satış ve benzeri faaliyetler sonucu elde edilen kazançlar ise Bakanlar Kurulu Kararı uygulanmaksızın diğer hükümlere göre istisnaya tabi olacaktır.

7.2. Patent Veya Eşdeğer Belge Alma Şartı Nasıl Uygulanacaktır?

Bakanlar Kurulu Kararına göre; söz konusu gayri maddi haklardan kaynaklanan kazançlar dolayısıyla istisnadan yararlanılabilmesi için bu hakların niteliğine göre ilgili mevzuat çerçevesinde tescile veya kayda yetkili kuruma başvurularak patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanması gerekmektedir

Dolayısıyla, 19/10/2017 tarihinden sonra bölgede başlatılacak projelerden elde edilen kazançlar ile bu tarihten önce başlatılmış projelerden 30/6/2021 tarihinden sonra elde edilen kazançlarla ilgili olarak istisnadan yararlanılabilmesi için, gayri maddi haklara

5- Gayri maddi hakları; insan zekâ ve bilgisi ile ortaya çıkan; edebiyat ve sanat eserleri ile bilgisayar programları, buluşlar, tasarımlar vb. ürünleri koruyan haklara verilen genel ad olarak tanımlayabiliriz.

yönelik olarak 551 sayılı KHK veya 12/12/2016 tarihli ve 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu kapsamında patent alınması veya bu hakların, fonksiyonel olarak patente eşdeğer belge olduğu kabul edilen faydalı model belgesi, tasarım tescil belgesi, telif hakkı tescil belgesi, entegre devre topografyası tescil belgesi, yeni bitki çeşitlerine ait ıslahçı hakkı tescil belgesi ve benzeri belgelere bağlanması gerekmektedir.
Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu çerçevesinde telif hakkı tescil belgesine bağlanan yazılım faaliyetlerinden elde edilen kazançlar için başkaca bir belge aranılmaksızın istisnadan yararlanılması mümkündür.
Son 5 hesap döneminin ortalaması dikkate alınmak suretiyle, gayri maddi haklardan elde edilen yıllık brüt gelirleri (2020 yılı için) 52 milyon Türk lirasını ve dâhil olduğu şirketler grubunun (herhangi bir gruba dahil değilse kendisinin) yıllık net satış hasılatı toplamı (2020 yılı için) 346 milyon Türk lirasını aşmayan mükelleflerin, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik patentlenebilirlik kriterlerini (yenilik, buluş basamağı, sanayiye uygulanabilirlik gibi) taşıyan gayri maddi haklardan ve ilgili mevzuat kapsamında aranan şartları haiz tasarım faaliyetlerinden doğan gayri maddi haklardan elde ettikleri kazançları, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından alınan proje bitirme belgesine dayanılarak istisnadan yararlandırılır.
Bu durumda patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer bir başka belge aranmaz.

7.3. Kazancın İstisnadan Yararlanacak Kısmının Tespiti Nasıl Yapılmalıdır?

Karar kapsamında patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanan gayri maddi haklardan kaynaklanan kazançların istisnadan yararlanacak kısmı bölgede yürütülen her bir projeden elde edilen kazanca, ilgili projeye ilişkin nitelikli harcamaların toplam harcamaya oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır.
Her bir projeyle ilgili yapılacak bu hesaplamada dikkate alınacak nitelikli harcamalar, gayri maddi hakkın elde edilebilmesi için mükellefin kendisi tarafından yapılan ve gayri maddi hak ile doğrudan bağlantılı harcamalar ile ilişkisiz kişilerden sağlanan ve aynı mahiyeti taşıyan fayda ve hizmet bedellerinin toplamıdır. Bu harcamalardan aktifleştirilerek amortismana tabi tutulması gerekenler de gerçekleştirildikleri dönemde amortisman öncesi tutarlarıyla bu hesaplamada dikkate alınacaktır.
Mükellef tarafından yapılsa dahi faiz giderleri ve bina maliyetleri gibi yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyeti ile doğrudan ilişkili olmayan her türlü maliyet unsuru hem toplam harcamalar hem de nitelikli harcamalar dışında tutulur. Dolayısıyla, faiz gibi finansman giderleri ve binalara ilişkin amortismanlar, kiralar, ısıtma, aydınlatma, su, temizlik, güvenlik, bakım, onarım, vergi, resim ve harçlar ile genel yönetim giderlerinden verilen paylar gibi yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleriyle doğrudan ilişkili olmayan harcamalar hesaplamada dikkate alınmayacaktır.
Mükellefler nitelikli harcama tutarını yüzde 30'una kadar artırabilir. Şu kadar ki, bu şekilde artırılan nitelikli harcama tutarı toplam harcama tutarını aşamayacaktır.

8- Konu Hakkında Verilen Özelgeler

8.1. İstisna Kazancın Tespiti Nasıl Yapılacaktır?

4 yıl sürecek ve sürenin sonunda teslim edilecek bir proje için Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 04.02.2011 tarih B.07.1.GİB.4.06.18.02-32175-6694-59 sayılı özelgede ".....söz konusu güvenlik yazılımı işiyle ilgili olarak ... 'ndan alınan tutarların avans olarak, yapılan harcamaların da aktifleştirilerek dikkate alınması ve söz konusu tutarların yazılım işinin tamamlanıp yazılımın teslim edildiği dönem kâr/zararı ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir."

görüşü yer almıştır.

8.2. Başarısızlıkla Sonuçlanan Proje Maliyetleri Nasıl Değerlendirilir?

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen15.09.2010 tarih B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-10-1-572 sayılı özelgede

"İşletme bünyesinde (Teknokentteki şubede) yürütülen Ar-Ge projesi ile ilgili olarak yapılan ve ayrı bir hesapta aktifleştirilen harcamaların; söz konusu proje sonucunda gayri maddi bir hak elde edilememesi"

durumunda ne yapılması gerekeceği şeklindeki sorusuna

"Ar-Ge projesi ile ilgili olarak yapılan ve aktifleştirilen harcamaların; söz konusu proje sonucunda gayri maddi bir hak elde edilememesi nedeniyle, projenin sona erdiği dönemde doğrudan gider yazılabilmesi mümkün bulunmaktadır. "

yanıtı verilmiştir.

8.3. Aynı Kurum Bünyesinde Hem 5746 Hem de 4691 Sayılı Kanun Hükümlerinden Faydalanmak Mümkün Müdür?

Konu hakkında İstanbul Vergi Dairesinde tarafından verilen 19.03.2015 tarih 62030549-125[10-2013/426]-493 sayılı özelgede;

"Bu hüküm ve açıklamalara göre, ... Üniversitesi içerisinde kurulu Teknokent bünyesinde faaliyet gösteren Şirketiniz tarafından Teknokent dışında ve ayrı bir bölgede kurulacak Ar-Ge Merkezi bünyesinde yürüteceğiniz başka bir projeniz için 5746 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat hükümlerinde yer alan destek ve teşviklerden yararlanmanız mümkün bulunmaktadır. Ancak, 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge Merkezinde yürüteceğiniz projeye ilişkin Ar-Ge harcamalarının, Teknokent bünyesinde yürütülmekte olan projeye ilişkin Ar-Ge harcamalarının hesabı ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir."

görüşü yer almıştır.

8.4. Elektronik Ticaret Yazılım Kiralamasının Vergiden İstisna Olup Olmadığı Hususu

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğünün 19.08.2020 tarih ve 84974990-130[KDV2/İ/GEÇ20/2017/09]-217849 sayılı özelgesinde;

"Teknokent'te "...Yazılımı" alanında faaliyet gösterdiği, projenin gerçek ve tüzel kişilerin çevrimiçi elektronik ticaret sisteminin online olarak web, mobil site veya akıllı telefon uygulamasına giriş yaparak ürün ve hizmetlerini tek sistem üzerinden birden fazla kümelenmiş satış iş ağı platformunda ...(işletmeden işletmeye), ... (işletmeden tüketiciye) ve ... (tüketiciden tüketiciye) kapsamında sergilemelerini ve satış işlemlerini sağlayan elektronik ticaret sistemi olduğunu belirterek, proje kapsamında üretilen elektronik ticaret yazılımını kullanacak gerçek ve tüzel kişilere belirli periyotlarla (1 ay, 3 ay vs.) verilen mağaza kiralama hizmeti karşılığı sağlanan kiralama ücretinin kurumlar vergisi ile katma değer vergisinden istisna olup olmadığı hususunda"

sorulan soruya verilen yanıtta,

".....Buna göre, şirketin... Teknokent'te geliştirdiği proje kapsamında üretilen elektronik ticaret yazılımını kullanarak mağaza kiralama hizmeti sonucu elde ettiği kazancın kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi mümkün değildir."

görüşü yer almıştır.

8.5. Geliştirilen Yazılım Üzerinden Elde Edilen Reklam Gelirlerine Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulanabilir Mi?

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 04.05.2020 tarih 84974990-130[KDV 5 / İ / GEÇ. 20-2018/03]-131737 sayılı özelgede;

".....

gümrük tarife tespiti işlemlerinde karşılaşılan sorunları gidermek amacıyla geliştirdiğiniz, TÜBİTAK tarafından uygun görülerek TEYDEB kapsamında desteklenen ve ODTÜ Teknokent

Ostim Kuluçka Merkezinde yürüttüğünüz gümrük tarife numarası tespiti için "Yapay Zeka ve Anlamsal Ağ Uygulamasının Geliştirilmesi" (Tarife Anlama Sistemi) isimli projenizin, "....." adlı internet adresinde tüm dünya kullanıcılarının hizmetine İngilizce olarak sunularak ürünün satışından elde edilen kazancınızın transfer fiyatlandırması esaslarına göre gerekli ayrıştırma yapılmak suretiyle lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı için, 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi kapsamında istisna hükümlerinden yararlanılması mümkündür.

Öte yandan, "....." adlı internet adresinde kullanıcıların hizmetine sunulan ürün için siteye alınacak reklam gelirlerine ilişkin tutarların ise kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir."

görüşü yer almıştır.

8.6. Teknokent'in Girişimcilik Yarışmasında Kazanılan Ödül Nasıl Vergilendirilmelidir?

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarından verilen 24.01.2020 tarih 62030549-125[6-2016/189]-91796 sayılı özelgede;

" ....yarışmasında geliştirdiğiniz proje ile...TL değerinde ödül kazandığınızı, bu ödül miktarını da ...'ye fatura düzenlemeniz karşılığında alacağınızı, düzenlenen faturada "Ödül Hizmet Bedeli" açıklamasına yer verildiği belirtilerek, yarışmadan kazanılan ve Ar-Ge çalışmalarında kullanılacak ödül tutarının vergilendirilmesi hususunda" verilen görüşte;

"Şirketiniz tarafından "..." yarışması için geliştirilen projenin teknoloji geliştirme bölgesinde yürütülen Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri kapsamında olması şartıyla bu proje nedeniyle kazandığınız ödül tutarının 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkündür.

Buna göre; ... tarafından düzenlenen yarışmada Şirketiniz tarafından geliştirilen proje nedeniyle kazanılan ödül, herhangi bir mal teslimi veya hizmetin ifasının karşılığını teşkil eden bir bedel olmaması halinde KDV'nin konusuna girmeyeceğinden düzenlenen faturada KDV hesaplanmayacaktır."

İfadeleri yer almıştır.

8.7. Teknoparktan Yapılan Satış Sonrası Verilen Hizmetlerde Vergi İstisnası Uygulanabilir Mi?

Konya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 17.12.20211 tarih B.07.1.GİB.4.42.16.02-KDV-2-1982-106 sayılı özelgede;

"Teknokentde çalışan personelin, Teknokent binası içinde telefon ve internet yardımı ile satış sonrasında müşterilere çağrı destek hizmeti vermesi karşılığında elde edilen gelirin KVK ve KDV kanununa göre istisna olup olmadığı"

hususunda sorulan soruya verilen yanıtta,

".....Teknokent binası içinde telefon ve internet yardımı ile satış sonrasında müşterilere çağrı destek hizmeti verilmesi karşılığında elde edilen kazancın kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmesi de mümkün bulunmamaktadır."

görüşü yer almıştır.

8.8. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Faaliyette Bulunan İstisna Kapsamındaki Mükellefler Kurumlar Vergisi İstisnasından Vazgeçebilir mi?

Niğde Valiliği - Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 15.06.2020 tarih 43626428-125-E.10792 sayılı özelgede "4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesine göre yönetici şirketlerin bu Kanunun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlarının 31.12.2023 tarihine kadar istisna edildiği, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinde kurumlar vergisinden istisna olan işlem ve faaliyetlerin belirtildiği, ancak kurumlar vergisinden istisna olan faaliyetlere ilişkin mükelleflerin istisnadan vazgeçip vazgeçemeyeceklerine" ilişkin sorulan soruya verilen yanıtta,

"Bu hüküm ve açıklamalara göre, 4691 sayılı

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamında yönetici şirketlerin bu Kanunun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlarına yönelik istisnadan vazgeçilebileceği hususunda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu veya 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda herhangi bir hüküm bulunmayıp, söz konusu istisna her durumda uygulanan mutlak bir istisna olduğundan, bu uygulamadan vazgeçilmesi ya da anılan Kanun kapsamında bazı istisna ve teşviklerden yararlanılıp bazı istisna ve teşviklerden yararlanılmaması mümkün değildir." görüşü yer almıştır.

8.9. Teknoparktaki Mükellefin İnternette Oluşturduğu Arkadaşlık Ve Alış-Veriş Sitesi Üzerinden Elde Ettiği Kazançların Vergi İstisnası Karşısındaki Durumu Nedir?

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 22.12.2017 tarih 93767041-125[4691-2014/4]-69388 sayılı özelgede "Şirketinizin Teknoloji Serbest Bölgesinde yapmış olduğu yazılımlar kapsamında oluşturduğu internet sitelerinde sunulan hizmetlerin pazarlanması sonucu elde edilen kazançların (lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı hariç) üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kısmı, istisna kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, bu yazılımlarla internette oluşturduğunuz, ... uygulaması, arkadaşlık ve alış-veriş siteleri dolayısıyla elde ettiğiniz kazançların 4691 sayılı Kanun kapsamındaki istisna hükmünden yararlanması mümkün bulunmamaktadır."
görüşü yer almıştır.

8.10. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Faaliyette Bulunan Mükellefin Teknoparktan Çıkarak Faaliyetine Devam Etmesi Durumunda İlgili İstisnalardan Faydalanabilir mi?

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 07.09.2017 tarih 62030549-125[10-2015/84]-275726 sayılı özelgede; Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan mükellefin teknoparktan çıkarak faaliyetine devam etmesi durumunda istisnadan faydalanıp faydalanamayacağı hususunda, "..... şirketinizin ..... Teknopark bünyesinde başlattığı proje ile ilgili olarak, söz konusu teknoparktan ayrıldıktan sonra vergisel teşviklerden yararlanılamayacağından, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi daha önce bölgede geliştirdiğiniz yazılımdan ..... Teknoparktan ayrıldıktan sonra elde edilecek kazançlarınızla ilgili olarak anılan istisnadan yararlanmanız mümkün değildir." görüşü yer almıştır.

8.11. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Yeni Yazılım Üretilmesi Ve Yazılımların Devamlı Geliştirilmesi Faaliyetleri Dolayısıyla Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi Nasıl Olmalıdır?

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 30.05.2017 tarih 84974990-130[KDV:2/H/Geç.20-2016/07]-174156 sayılı özelge ile Teknoloji geliştirme bölgesinde yeni yazılım üretilmesi ve yazılımların devamlı geliştirilmesi faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançların vergilendirilmesi konusunda

"- ..... Yazılımı Geliştirme Projesi" kapsamında geliştirdiğiniz yazılımın satışından elde ettiğiniz kazançların kurumlar vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

- Seri üretim kapsamında satış yapılması durumunda, yazılımdan elde ettiğiniz kazancın sadece teknoloji geliştirme bölgesinde gerçekleştirdiğiniz Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinden doğan gayrimaddi hakka isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle söz konusu istisnaya konu edilebilecektir.

- Teknoloji geliştirme bölgesi içinde verdiğiniz, uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançlarınız da kurumlar vergisinden istisna olacaktır."

görüşü yer almıştır.

8.12. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Faaliyette Bulunan Şirkete KOSGEB Tarafından, Makine, Teçhizat, Donanım, Ham Madde, Yazılım, Hizmet Alımı İçin Yapılan Hibe Desteği Kurumlar Vergisi Matrahına Dahil Edilir mi?

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 17.06.2015 tarih 50426076-125[5-2014/20-235]-102 sayılı özelgede ".....KOSGEB tarafından hibe olarak verilen destek tutarlarının kurum kazancına dahil edilmesi ve bu tutarlarla ilgili olarak 4691 sayılı Kanunda yer alan şartlar dahilinde kurumlar vergisi kazanç istisnasından yararlanılması mümkün bulunmaktadır." görüşü yer almıştır.

8.13. Tekno Girişim Sermaye Desteğinden Yararlanan Şirketin Devri Halinde Özel Fon Hesabı İşletmeden Çekilmiş Sayılır mı?

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 30.07.2013 tarih 38418978-125[10-12/6]-808 sayılı özelgede "Buna göre, teknogirişim sermaye desteği kullanılması nedeniyle Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nın denetimine tabi olan şirketinizin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18,19 ve 20 nci maddelerinde yer alan şartlar dahilinde ... Ltd. Şti.'ne devir işleminin anılan Bakanlıkça uygun görülmesi halinde desteğin yer aldığı özel fon hesabı devralan kurumun bilançosunda aynen yer alacağından bu işlem işletmeden çekiş olarak değerlendirilmeyecektir.

Ancak anılan Bakanlık tarafından bu devir işleminin uygun görülmemesi halinde, desteğin verilmesine ilişkin şartlar ihlal edilmiş olacağından zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyaı cezası ve gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecektir." görüşü yer almıştır.

8.14. Teknokentte Üretilen Yazılımlardan Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi Nasıl Olacaktır?

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 23.05.2013 tarih 62030549-125[5-2012/92]-766 sayılı özelgede; "Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin teknoloji geliştirme bölgesinde gerçekleştirdiği yazılım ve uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar 31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna olup geliştirilen yazılımların seri üretime tabi tutularak pazarlanması halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecek, üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Buna göre, üretilen yazılımların disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların [lisansa isabet eden kısmı hariç] kurumlar vergisi istisnasından yararlanması mümkün değildir." görüşü yer almıştır.

8.15. Teknoloji Serbest Bölgesinde Faaliyette Bulunan (Yönetici) Şirketin Teminat Mektubunun Nakde Çevrilmesinden Elde Ettiği Gelirin Teknoloji Bölgesi Kanununda Tanımlanan Kazanç İstisnasına Konu Edilir mi?

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 08.04.2013 tarih 62030549-125[5-4691-2013/42]-535 sayılı özelgede; "Bu hüküm ve açıklamalara göre, ... Teknoloji Geliştirme Bölgesinin yönetilmesinden ve işletilmesinden sorumlu olan şirketinizin, Teknopark... idare binası ve kuluçka merkezi inşasına ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmeyen .... A.Ş.'nin teminat mektubunun nakde çevrilmesi sonucu elde etmiş olduğu kazanç, söz konusu teknoloji geliştirme bölgesinin yönetilmesinden ve işletilmesinden elde edilmeyip tali nitelikli bir kazanç olduğundan Teknoloji Bölgesi Kanununda tanımlanan kazanç istisnasına konu edilemeyecektir." görüşü yer almıştır.

8.16. Teknokent Kazanç İstisnasından Yararlanmak İçin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporunun Gerek Var Mıdır?

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 27.07.2012 tarih B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[5-12/9]-780 sayılı özelgede " Bu hüküm ve açıklamalara göre; şirketinizin ..... Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesinde yukarıda yer alan esaslar doğrultusunda yapacağı yazılım ve Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla elde edeceğiniz kazanç 31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna olup söz konusu istisnadan yararlanabilmeniz için ayrıca Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporuna gerek bulunmamaktadır." görüşü yer almıştır.

8.17. Yönetici Şirketlerin Bölgede Elde Ettiği Kazançlarında İstisnanın Kapsamı Nedir?

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 26.04.2012 tarih B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-1470 sayılı özelgede; "Bu çerçevede, 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinin ikinci fıkrası ve Tebliğde yer alan açıklamalar uyarınca, yönetici şirketlerin bu Kanunun uygulaması kapsamında bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerinden kaynaklanan kazançları kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir." görüşü yer almıştır.

8.18. İstisna Kapsamına Giren Ve Girmeyen Faaliyetlerin Birlikte Yapılması Halinde Müşterek Genel Giderlerin Dağıtılması Nasıl Yapılmalıdır?

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 19.08.201 tarih B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-1352 sayılı özelgede; "....Şirketinizin katıldığı fuarlarda yapılan organizasyon ve reklam harcamaları ile stant kiralama ve broşür alımı gibi giderlerin, istisna kapsamında olan ya da olmayan faaliyetlerinizle doğrudan ilişkilendirilememesi şartıyla, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması mümkün bulunmaktadır." görüşü yer almıştır.

8.19. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Ar-Ge Faaliyetleri Kapsamında Alınacak Danışmanlık Hizmetleri Karşılığında Yapılacak Ödemeleri Nasıl Vergilendirilmelidir?

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 18.08.2011 tarih B.07.1.GİB.4.99.16.02-4691/GEÇİCİ-2-90 sayılı özelgede; "....şirketinizin... Teknokentte açmış olduğu aşı geliştirme merkezi içerisinde Ar-Ge proje faaliyetleri kapsamında danışmanlık hizmeti alınacak üniversitede görevli bulunan akademik personelin;

- Şirketinize tabi ve bağlı olarak çalışmaları halinde, bunlara yapılacak ödemelerin ücret olarak kabul edilmesi ve bölge içerisinde çalışılan sürelere ait ücretlerin 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi uyarınca gelir vergisinden istisna edilmesi,
- Şirketinize tabi ve bağlı olmaksızın kendi nam ve hesaplarına çalışmaları halinde ise bunlara yapılacak ödemelerin serbest meslek ödemesi olarak kabul edilerek, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir." görüşü yer almıştır.

8.20. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Yeni Yazılım Üretilmesi Ve Yazılımların Devamlı Geliştirilmesi Faaliyetleri Dolayısıyla Elde Edilen Kazançlara İstisna Uygulanır Mı?

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 30.05.2017 tarih S.84974990-130[KDV:2/H/Geç.20-2016/07]-174156 sayılı özelgede; Teknoloji geliştirme bölgesinde çalışmasına başlanan yazılım işinin devamlı geliştirilmesi ve aynı zamanda elektrikli ticari araçlar için yeni yazılımlar üretilmesi ve geliştirilmesi işinin kurumlar vergisinden istisna olup olmayacağı hususunda sorulan soruya verilen yanıtta,

"Buna göre, istisna sadece bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge, yazılım ve tasarım

faaliyetlerinden elde edilen kazançlara yönelik olup uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançlar da bu kapsama girmektedir.
Bölge dışında gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen kazançların ise Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinden elde edilse dahi istisnaya konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.
Bu itibarla;
- ..... Yazılımı Geliştirme Projesi" kapsamında geliştirdiğiniz yazılımın satışından elde ettiğiniz kazançların kurumlar vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.
- Seri üretim kapsamında satış yapılması durumunda, yazılımdan elde ettiğiniz kazancın sadece teknoloji geliştirme bölgesinde gerçekleştirdiğiniz Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinden doğan gayri maddi hakka isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle söz konusu istisnaya konu edilebilecektir.
- Teknoloji geliştirme bölgesi içinde verdiğiniz, uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançlarınız da kurumlar vergisinden istisna olacaktır."
görüşü yer almıştır.

9-Sonuç

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgede gerçekleştirdikleri yazılım, tasarım ve Ar-Ge, faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları gelir/kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. İlgili mevzuatta yapılan düzenlemeler gereği kurumlar vergisi istisnasının uygulanması sırasında istisna uygulanacak tutarın tespitinde birkaç farklı yöntem kullanılmaktadır.
Bölgede yer alan mükelleflerin Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan gayri maddi hakkın satışı, devri veya kiralanmasından kazanç elde etmesi durumunda, kazancın istisnaya isabet eden kısmının tespiti için 2017/10821 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararında yer alan düzenlemelerin dikkate alınması gerekmektedir.
Bakanlar kurulu kararı; 19.10.2017 tarihinden sonra başlatılacak yazılım ve Ar-Ge projelerinden ve bu tarihten önce başlatılmış yazılım ve Ar-Ge projelerinden 30.6.2021 tarihinden sonra elde edilen kazançlara uygulanacaktır.
Ancak, sipariş üzerine yapılan ve doğabilecek tüm gayri maddi hakların sözleşme hükümleri çerçevesinde siparişi verene ait olacağı işlerden veya faaliyeti gerçekleştiren lehine gayri maddi hak doğmayan durumlardan kaynaklanan kazançlar bakanlar kurulu kararı kapsamı dışındadır. Bu kazançlar üzerinden uygulanacak istisnalar için bakanlar kurulu kararı öncesindeki düzenlemeler halen geçerlidir.
Yine bunun gibi ilk prototipin oluşturulmasından sonra seri üretimine geçilmiş ve pazarlama kanallarıyla satılmakta olan ürünlerden elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayri maddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanacağından, bu kazançlarda Bakanlar Kurulu Kararı kapsamı dışındadır.
Öte yandan 2017/10821 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında yıllık bürüt gelirleri, münferit yada konsolide olarak belirlenmiş (ve her yıl güncellenecek olan) tutarı aşmayan mükelleflerin Bakanlıktan alacağı proje bitirme belgesi ile bahsi geçen istisnalardan yararlanması mümkündür.

KAYNAKÇA:

- 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
- 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- 2017/10821 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı,
- 54 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı,
- Çetin Menderes, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnası, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Aralık 2019, Sayı 192

"OVP" 2022/2024 ORTA VADELİ PROGRAM

İBRAHİM KARADUMAN
SMMM

Makro politikalar, hedef gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükler, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri, kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren, ilkeler, borçlanma durumu, gibi konularda yol haritası olarak yayımlanan ve bu yıl 09.05.2021 tarihinde resmi gazete de yayımlanarak yürürlüğe giren kamu mali yönetimi ve kontrol kanununa göre hazırlanan "ORTA VADELİ PROĞRAM [OVP]" deki, vergisel konuları değerlendirdiğimizde,

OVP deki vergi politika ve önlemler

Yukarıda belirlenen konuları içeren ve vergilendirme ile ilgili politika ve önlemlere baktığımızda

*Sürdürülebilir ve sağlıklı gelir kaynaklarının arttırılması için, vergilendirmede adalet, eşitlik, şeffaflık ilkeleri temelinde verginin tabana yayılması ve gönüllü uyumun arttırılmasına yönelik çalışmaların sürdürülerek kayıt dışı istihdam ve ücretle mücadele edilerek pirim tabanının genişletilmesi,

*vergi mevzuatının güncel gereksinimleri karşılayan, anlaşılır kolay, uygulanabilir ve sade bir yapıya kavuşturulması hedefi ile temel vergi kanunlarının çalışmaları ve kayıt dışı ekonomi ile kapsamlı bir program ortaya konulması,

* Kamu gelirlerine yönelik tahsilatın arttırılması, vergi denetiminde risk odaklı ve uzaktan denetim sistemleri konusunda dijital ekonominin sağlıklı ve tam kavranarak vergilendirmeye yönelik çalışmalar yapılarak, detaylı ve açıklayıcı vergi istatistiklerinin kamuoyu ile paylaşılması.

*Mükellef hizmetlerinin geliştirilerek etkin, güncel ve hızlı bir merkezi yönetim için yeni nesil iletişim kanallarının kullanılarak sürekli hizmet sunumu gerçekleştirilmesi.

2021/2023 dönemi ile 2022/2024 dönemi karşılaştırıldığında yeni dönemde "vergi affına gidilmemesi" programdan çıkarıldığını görmekteyiz.

Vergi politika önlemlerinin olabilecek yansımalar

*Program dan "vergi affına gidilmesi" çıkarıldığına göre bu konuda olası bir af kanunu çıkarıldığında gönüllü uyum sağlayanlar açısından, vergide adalet ve eşitliğe aykırı olacak ve uyumsuz mükellefleri ödüllendirecek konulardan kaçınacak düzenlemeler yapılmalıdır. Vergi affı kanunlarındaki matrah artırımına başvuranlardan vergi inceleme muafiyetinin kaldırılması, vergi idaresince yapılacak incelemelerde bulunulacak matrah tan, artış yapılan matrahın düşülmesi ile çıkacak oranda , en az %10 gibi bir oranda vergilendirilmelidir.,

İşletme kayıtlarının düzeltilmesi, düşük vergi oranları ile işletmeden çekişlerin önüne geçilmelidir. Uyumsuz mükelleflere vergi

planlama fırsatı veren bu gibi kayıtlarda olan ya da olmayan malların beyanının bu yolla sağlanması kayıt dışılığı teşvik ettiği gibi uyumlu mükelleflerde eşitliği kaldırmaktadır. Aynı şekilde istisna ve muafiyetlerinde aşamalı olarak kaldırılması, etkin olmayan vergi harcamaları sonlandırılarak vergi tabanı genişletilmelidir.

*Vergi kanunlarımız ile buna bağlı V.U.K gibi kanunlarda değişikliğe gidilmesi de gerekli olmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları ve V.U.K değerleme ölçüleri birbirine yakın olmalı, tek düzen hesap planı muhasebe standartlarına uygun hale getirilerek "ticari kar" ve "yasal defter kar" farkı ortadan kaldırılarak " tek defter-tek mali tablo esasına geçilmelidir.

*Kripto varlıkların vergilendirilmesine yönelik vergi kanunlarında (dolaysız vergiler ve KDV gibi dolaylı vergiler açısından)gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Yeni ekonomi dünyasında kripto paraların, varlıkların gerek yatırım yada ödeme aracına dönüşmesi ve ekonomik gelişime etkisinin olumlu olması nedeniyle desteklenmeli, aynı zamanda KDV tabi tutulması düşünülmelidir.

*Vergilendirme konusunda yöntemler geliştirecek, verimli ve sürdürülebilir, eşitlikçi ve tabana yaygın politikalar üretecek, analiz ve istatistikler ile bunların ekonomiye yansımalarını takip edecek ve diğer paydaş kurumlar ile işbirliği içinde olacak, dünyanın ve ülkemizin genel politikalarını bu açıdan değerlendirebilecek ve bunları şeffaf olarak kamuoyu ile paylaşacak yeni bir kurumsal yapı oluşturulması da uygun görülmektedir.

2022/2024 OVP Temel vergi oranları

	2020	2021	2022	2023	2024
Genel bütçe vergi gelirleri	846.4	1074.6	1280.10	1470.8	1676.4
Artış oranı (%)	26.96	19.12	14.90	13.98	
GSYH ORANI (%)	16.8	16.2	16.2	16.3	16.3
Vergi yükü (SGP dahil) (%)	23.4	22.6	22.8	22.9	22.9
Vergi yükü (SGP hariç) (%)	16.9	16.3	16.3	16.4	16.2

2021 yılının özellikle son yarısında gerek uygulanan düşük faiz yüksek kurun beraberinde oluşan yüksek enflasyon nedeniyle belirlenen yeni asgari ücret üzerinden yapılacak vergilendirmeler, kesinti ya da ilaveler, vergi ve SGP deki indirim ve teşvikler, işletmeler açısından oluşacak vergi düzenlemeleri bu tabloyu ne derece etkileyecektir.

Diğer konu 7326 sayılı kanun değişikliği ile VUK 31. eklenen madde ile aktife kayıtlı taşınmazlar dışında amortismana tabi diğer iktisadi kıymetler de kapsama alınarak 31.12.2021 e kadar yeniden değerleme imkanı verildi. %2 vergi ödenerek yeniden değerleme imkanı gelmiş oldu.

Ticari işletmelerin aktifinde bulunan amortismana tabi maddi duran varlıkların ve bu varlıklara ait birikmiş amortismanlarının enflasyonist ortamdaki değer kayıplarını yeniden değerleme oranı ile değerlemek suretiyle giderilmesi olarak belirtilen düzenlemeye göre,

2018 taşınmazlar (Arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar

ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler).....% 5 vergi oranı
2021 taşınmazlar.....% 2 oranında yeniden değerleme oranında vergilendirilecektir.
Bu imkandan yararlanan, Bilanço esasına göre defter tutan "tam mükellef" gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri olur iken,
Not(Bilanço esasına göre defter tutan tam mükelleflerden amortismana tabi iktisadi kıymetler ile taşınmazları " emtia olarak, alım satıma konu edenler, emtia niteliğindeki bu varlıkları için "yeniden değerleme" yapamazlar. [Sehven yapanlara ihtirazı kayıtla beyanname vermeleri önerilir.)
Dar mükellefiyete tabi olanlar, işletme hesabı [zirai işletmeler dahil] tutan mükellefler, serbest meslek kazancı mükellefleri, finans ve bankacılıkla uğraşan mükellefler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirket ve yatırım fonları, devamlı olarak işlenmiş altın ve gümüş alım satımı yapan mükellefler yararlanamayacaktır.
Genel olarak bu yasanın avantajı
İktisadi işletmeye dahil taşınmazlar ve iktisadi kıymetlerin satışı ve kiralanmasında sağlanan kazançlar verginin konusuna girdiğine göre, VUK 329 md." Yenileme fonu" kurumların en az iki tam yıl aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançlara sağlanan %50 istisnası gibi uygulamalar bu ilkelerden sapmalardır. Bu istisnalarda da elden çıkarma halinde elde edilen kazanca uygulanabilmektedir.
Yeniden değerleme ise hem bu varlıkların maliyetini arttırıp amortisman yolu ile itfa edilmemiş kısımları için değerlenmiş bedeller üzerinden itfa etmelerine, hem de elden çıkarma halinde değerlenmiş maliyetlerinin kullanımına imkan vermektedir.
Böylece kapsamdaki varlıkların "yeniden değerlenmesi" şartları taşıyan şirketlere %2 maliyetle "vergi planlama " seçeneği sunmaktadır. Bu durum, %2 vergiyi şimdiden ödeyenlerin gelecekte bu varlıkları elden çıkarmalarında vergi avantajına sahip olmamalarına yarayacaktır. Özellikle kiralamaya konu ettikleri taşınmazları yeniden değerlemeye tabi tutmak suretiyle de önemli vergi avantajına sahip olabileceklerdir.
Bu imkan için mükellef işletme sermayelerinin güçlü olması önemlidir. Ancak amortisman açısından yararı kısa vadede yararlı durmaktadır. İşletme sermayesi ihtiyacı kısa vadede gerekli olan işletmeler durumu değerlendirmelidir.

TOBİN VERGİSİ ÜZERİNE YAKLAŞIMLAR

SİNEM SAYAN
SMMM

Tobin vergisi, Nobel Ekonomi Ödülü sahibi iktisatçı James Tobin tarafından geliştirilen ve uluslararası döviz piyasasındaki spekülatif amaçlı sermaye hareketlerinin yol açtığı iktisadi ve finansal dalgalanmaların önlenmesi amacıyla kambiyo işlemlerinden alınması öngörülen vergidir.

Bu vergide amaç, çoğu kez ülkeyi finansal krizlerden koruma, mevcut fonların ani bir şekilde yurt dışına çıkışını ve buna bağlı ekonomik dalgalanmaları önlemektir.

Tobin vergisini savunanlara göre, bu vergi ani sermaye akımlarının yıkıcı etkilerini azaltır, piyasaları sakinleştirir, ulusal para otoritesini güçlendirir ve vergi kapasitesini arttırır. Diğer yandan bu vergi, yeni fonların da ülkeye girmesini caydırıcı ve azaltıcı etkiye sahiptir.

Basit anlamda sermayenin vergilendirilmesidir. Amacı ise dünya üzerindeki sermaye hareketlerinin halka, yurttaşlara dönmesi için vergilendirilmesidir.

Kısa vadeli sermaye hareketleri nedeniyle ödemeler dengesi ve makro ekonomik göstergelerinde istikrarı yakalayamayan ekonomilerde sermayenin yurt içi giriş ve çıkısı arasındaki süreyi uzatmayı ve kısa vadeli sermaye hareketleri yerine uzun vadeli yatırımı amaçlayan sermayenin girişini sağlamayı hedefleyen Nobel ödüllü iktisatçı James Tobin'in bulduğu ve adıyla anılan bir tür sermaye vergisidir.

Spot döviz alım satım işlemleri üzerine getirilen sabit fakat düşük bir oranlı ad valorem bir vergidir. Prof. Tobin, vergi oranını %0.2, %0.5 ve %1 olarak değişik alternatifler şeklinde önermiştir. 1995'de Fransa başbakanı Lionel Jospin, hükümetinin 1995-2000 yıllarına ilişkin projeksiyonlarını açıkladığı konuşmasında, "10 yıllık yatırımı caydırmayacak ancak 10 günlük işlemleri cezalandıracak" %0.1 oranında bir Tobin vergisi önermiştir.

Türkiye'de acilen uygulamaya geçilmesi gereken vergi olarak değerlendirilebilir görülmektedir.

Şu anda ekonomi politikalarımız uygulamalarında benzerlik gösterdiği değerlendirilebilir.

Bu sayede oluşan ek maliyet sayesinde Türkiye'ye kısa vadeli yabancı kaynak (sıcak para) girişi azalacak, bu döviz arzının azalmasına yol açarak döviz kurunu yükseltecek ve Türk lirası değer kaybedecek.

Türk lirasının değer kaybetmesiyle ithalat azalırken ihracat artacak ve rekabet gücümüz de artacaktır. Türk lirası kısa vadeli yabancı kaynak akımı nedeniyle aşırı değerli durumdadır ve bu da reel sektörü olumsuz etkilerken cari açığın gittikçe artmasına neden olmaktadır.

Bunu bir türlü sarmal olarak düşünebiliriz, birbirini besleyen ve devamlı büyüyen bir sarmal.

Türkiye'ye kontrolsüzce giren sıcak para akışını disipline etmek

Bu vergi ile, sıcak paranın aniden kaçmasının caydırılacağı ve böylece finans piyasalarınızın pat diye çökmemesi, özetle bir stabilite sağlanması umulur. Ülkemiz gündemindeki uygulamalar da amaç bu mudur*

Bir başka açıdan

Ülkemizde 2018 Yılı ortasından itibaren döviz piyasalarındaki dalgalanmaların önüne geçmek için çeşitli enstrümanlar kullanılmıştır.

Bunlardan birisi 04.05.2018 tarihli tebliğe göre ihracat bedelleri yurtiçine getirilerek en az % 80 inin DAB a bağlanması zorunluluğu, bir diğeri de 15.05.2019 tarihinde

Yayımlanan Cumhurbaşkanlığı kararı ile kambiyo muamelesinde satış tutarından alınacak olan ve bir bakıma TOBİN vergisi olarak adlandırılabilecek %0,1 BSMV .

İhracat bedeline DAB zorunluluğunun ihracatçı üzerinde maliyet artışı olarak etkilendiğini de görmek göz ardı edilmemelidir
Bu durum ihracat sektörünün bir sıkıntısı sayılmalıdır. İlk dönem yaşananlar ihracattan vazgeçmeye kadar gidebilmişti.
İhracatçının ithalat bedelleri, gerekse de imalatçı veya tedarikçinin ithalat bedellerine mahsup yöntemi uygulaması bir çıkış olabilir.
Gider vergileri kanununa ilişkin yayımlanan tebliğlerde gerçek bir satış söz konusu olduğu durumu açıktır.
Türkiye ekonomisinde devletin vergi toplamasının asıl amacı yapacağı kamu harcamaları için kaynak oluşturmaktır. Ancak toplanan bu vergiler ekonomide yaşanan enflasyon sebebiyle olumsuz etkilenmektedir. Türkiye ekonomisi için özellikle verginin hesaplanıp hazinenin kasasına girmesi arasındaki zaman gecikmeleri ve konjonktürel dalgalanmalara karşı ayak uyduramayan yani esnek olmayan vergi sistemleri nedeniyle enflasyon vergi gelirleri üzerinden olumsuz etkiler meydana getirmektedir.
Dövizdeki hareketlenmenin bir başka yönde getirdiği sonuç ise,
Ekonomi yönetimi, güven kaybının da tetiklendiği bir süreçte TL'nin faizini de hızla indirip negatif reel faize getirince, TL'yi koruyacak bir dayanak kalmadı. TL'yi korumanın yolu olarak başka ülkelerin parasını swapla alarak bilanço makyajı yapmaya, Tobin vergisi gibi 70'lerin modeli vergi getirmeye sarılıyor.
Son dönemde, döviz alanlara uygulanan vergiler, döviz alımında ertesi günü teslimat kuralları, bankalara uygulanan mevzuat dışı "markaj", giderek tasarrufçu nezdinde tedirginlik yaratan uygulamalar. "Yumuşak" sermaye kontrolü araçları uygulanmaya başlandığında, bireyler ve şirketlerden oluşan ekonomik birimlerin aklına "sert olanı da yolda mı?" sorusu gelir
Nitekim 2018 Brunson krizi sonrasında olduğu gibi, Kovid-19 krizinin patlak vermesi sonrasında da döviz hesaplarındaki erimeler dikkat çekiyor. Bu erimelerin de dövizden TL'ye geçme olmadığı anlaşılıyor. Örneğin 2018 Ağustos'unda ve 2020 Mart'ında döviz hesaplarındaki azalışla, Merkez Bankası'nın efektif kasasındaki azalışın paralel olduğu görülüyor.
Ekonomi yönetiminin, tasarrufçuları şu ya da bu sebeple tedirgin etmesi sistemden çıkışları besliyor, altın alımlarını destekliyor.
Döviz alanlara yapılan 'düşmanlaştırma', mali varlıklarını kötü yönetim altında korumak isteyen yurttaş ve kurumları altın tutmaya yöneltiyor.
Sadece Kovid-19'la ilgili sürecin başlaması ile 6 Mart'tan 15 Mayıs'a; döviz hesaplarındaki azalış 10 milyar dolar, altın hesaplarındaki artış ise 4 milyar dolar (60 tona yakın). Toplamda ise döviz cinsi hesaplar 6 milyar dolar azalış gösteriyor. (TCMB verisi)
Sermaye kontrolüne dair adımların getireceği dalgalardan biri de döviz piyasasında "paralel piyasanın" oluşmasıdır.
Yurtiçinde eskiden var olan "ayaklı borsa" denilen kayıt dışı döviz alım satımının yeniden canlanması kaçınılmaz. Kaçınılmaz çünkü bankaların birkaç kuruşla kote ettikleri kurlar, yüzde 1 vergi ile ilave maliyet getiriyor. Yani dövizi 13,80'den alırım diyen bir kuruluş 1 kuruş bile kar etmeden 13.80'den satsa 1,38 kuruş vergi ödeyecek. Alana maliyeti de bu oranda artacak.. Dolayısı ile bankaların kendi aralarında yaptıkları işlemlerde vergi uygulanmayacak olsa da nihai müşterilere satışta ilave maliyet binecek.
Bu yüzden alış-satış marjların açılması kaçınılmaz. Bu da piyasayı sığlaştıracak.
Bir başka unsur da içeride olağanüstü yöntemlerle, yüksek vergilerle döviz alımlarının zorlaştırılması, giderek yurtdışında "off shore" piyasa oluşmasını getirecek. İçerideki kur başka, dışarıdaki kur başka olduğunda paranız artık 'konvertibilitesi yaralı' hale gelebilir.
7 Aralık 2019 tarihli 30971 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan 7194 sayılı Kanun ile Dijital Hizmet Vergisi, Konaklama Vergisi, Değerli Konut Vergisi derken araya gizlenmiş olan Tobin Vergisi'ni ihmal ettik. Söz konusu kanunun dördüncü

bölüm madde 8'de "gider vergileri Kanun'un 33'üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan binde biridir ibaresi binde ikisidir şeklinde ve ikinci fıkrasında yer alan yukarıdaki oranları aşmayacak şekilde yeniden tespit etmeye yetkilidir ibaresi kambiyo muamelesinde on katına vergiye tabi diğer muamelelerde ise kanuni seviyesine kadar artırmaya yetkilidir şeklinde değiştirildi.

Söz konusu madde hükmü ile kambiyo muamelelerine ilişkin banka ve sigorta muameleleri vergisinin oranı binde iki olarak değiştirilmekte ve spekülatif amaçlı döviz alım satımının önlenmesini teminden bu vergi oranına yönelik Cumhurbaşkanı'na verilen yetkiler yeniden düzenlenmektedir. 23.05.2020 tarihli ve 2568 sayılı Cumhurbaşkanı kararı ile kambiyo muamelelerinde satış tutarı üzerinden %1'e çıkarıldı. Yani binde 2 olan oran, yüzde 1 olarak değişti. Artık 100 dolar kendimize alırken 1 dolarda devlete alacağız.

Kısa vadeli spekülasyonları engelleme ve uzun vadeli yatırımları teşvik etme konusundaki vergi uygulama önerisi Keynes'e kadar dayanmakta. Ancak süpekülatif amaçlı işlemleri ve sermayeyi vergilendirme fikri esas olarak James Tobin tarafından dillendirilmiştir. Tobin 1970 yalında Nobel ödülü alan iktisatçıdır. Spekülatif amaçlı işlemlerin vergilendirilerek istikrarsızlığa neden olmasını önlemek için ileri sürülmüş bir politika aracı olarak değerlendirilmiştir. Tobin, kısa vadeli sermaye hareketlerinin maliyetlerini artırarak spekülasyonu azaltmayı amaçlamıştır. Tabi bu vergilendirmenin amacına ulaşabilmesi için tespit edilen vergi oranın doğru olarak tespit edilmesi gerekmektedir. Tobin, piyasa dalgalanmalarını kontrol edebilmek ve kısa vadeli sermayenin aniden çıkışından kaynaklanan riskleri azaltmak için dövizli işlemler üzerinden %0.1-%0,5 arasında vergi alınmasını önermiş daha sonrada bu oranın maksimum %1'e çıkabileceğini savunmuştur. Tobin'in son önerdiği ve olmasını savunduğu oran ise %0.2 dir. Tobin vergisinin spekülasyonları caydırma ve gelir sağlama fonksiyonları olduğundan söz edilse bile, spekülatif amaçlı sermaye hareketlerini dünya çapında uygulanmadığı sürece caydırıcılığının olmadığı baskın olarak dillendirilir. Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma reflekslerine neden olur.

Sermaye vergisiz bölgelere kaçar. Bu nedenle getirilen Tobin vergilerinin amacına pek uygun olmayacağı bir miktar gelir yaratıcı özelliği olsa bile, kaçırdığı sermaye nedeniyle bununda anlamlı olmayacağı görülmektedir.

TOBİN vergisini belirli dönemlerde uygulayan ülkelere baktığımızda

TOBİN VERGİSİ ETKİLİ Mİ?

Tobin vergisinin etkisi uygulamadan ziyade teoride kalıyor. İtalya 2013 yılında, hisse senedi ticaretinin yoğunlaşmasının ardından bir işlem vergisi uygulamaya soktu. İsveç, benzer bir vergiyi 1980'lerde kullandı ancak işlem hacmindeki sert düşüş ve kazançların beklenenden çok azalmasıyla 1991'de yürürlükten kaldırdı.

Küresel finansal kriz döneminde İngiltere Başbakanı Gordon Brown, dünya liderlerini bankaların finansal işlemlere vergi uygulaması konusunda ikna etmeye çalıştı ancak başarılı olamadı.

Tobin vergisi, kasım ayında gerçekleşecek ABD Başkanlık seçimleri için Demokrat Parti'nin aday adayı olan Berni Sanders da finansal işlem vergisinin üniversite eğitiminin desteklenmesinde kullanılması gerektiğini söylemişti.

Tobin vergisini en orijinal haliyle kullanmayı planlayan Pekin yönetimi, gelir kaynaklarını artırmak yerine, işlem hacmini baskı altına alıyor. Ekonomi yayınlarına göre görüşmelerin gizli olmasından dolayı ismini vermeyen kaynaklar, bu verginin şirketlerin yaptıkları hedge ve diğer döviz işlemlerini aksatmak amacını taşımadığını ifade ediyor.

Ancak Tobin vergisi, Çin'in uluslararası rezerv para yaratmayı amaçlayan planlarını daha karmaşık hale getirebilir ve dünyanın en büyük

ikinci ekonomisinin piyasa güçlerinin rolünün artırılmasına yönelik taahhüdü zayıflayabilir görüşü de var.
İngiliz hukuk firması Eversheds'in Vergi Uzmanı Ben Jones, Market Watch'a yaptığı açıklamada bu tip bir verginin zincirleme etkisinin beklenmedik olabileceğini ve verginin yasal çerçevesinin de çok karmaşık olduğunu ifade etti.
Genel görüşe göre de
Bu verginin en temel amacı ani yabancı sermaye giriş çıkışının ekonomiler üzerinde gösterdiği olumsuz etkilerin azaltılmasıdır. Tobin vergisi asla yabancı sermaye giriş çıkışını engellemek amacını gütmemektedir. Uzun vadeli yatırımlar söz konusu olduğunda verginin maliyeti yok denebilecek kadar azalmaktadır; oysa kısa vadeli döviz alım satımlarına bu vergi uygulandığında ciddi bir matraha ulaşılabilmektedir. Bunu daha net biçimde açıklayan ifadeyi bizzat Tobin kullanmaktadır [7]; "İyice yağlanmış olan uluslararası döviz spekülasyonu çarkının dişlileri arasına bir miktar kum serpilmesi" Tobin vergisinin amacıdır. Dolayısıyla yabancı sermaye giriş çıkışı değil, bunun ekonomileri yutan bir spekülasyon canavarına dönüşmesi engellenmeye çalışılmaktadır. Söz konusu spekülasyon canavarının yol açtığı krizlerin dünya genelinde etkisini gösteren bir büyüklüğe sahip olması konunun öneminin anlaşılması bakımından anlamlıdır.
Tobin vergisinin uluslararası şirketler eliyle küreselleşmenin oyun alanına dönen dünya piyasalarının sağlıklı işleyebilmesi için küreselleşme karşıtı olmayan bir bilim adamı tarafından önerilmesi doğaldır. Uluslararası piyasalar her şeyi ele geçirdiklerinde, geriye elde edilecek bir sermaye, bir kazanç kalmayacaktır. Dolayısıyla ekonomik küreselleşme oyununun kuralı "hiç kural olmaması" değildir. Kendi kendini yok edecek adımların engellenmesi küreselleşme aktörlerinin önem verdiği bir zorunluluktur. Bu noktada ulus devletlerin küreselleşme karşısında ulusal çıkar çatışmalarının ötesinde uluslararası piyasaları korumakla görevli birer jandarmaya çevrildiği, buna bir direnç gösterildiği noktada IMF ve Dünya Bankası gibi kuruluşların kara listesine girmek gibi bir tehdidin de her zaman mevcut olduğu unutulmamalıdır
Tobin vergisinin tüm dünyada uygulanmasını savunanların ortak görüşü Tobin vergisinin küresel bir adalet için bir araç olabileceğidir. Öyle ki verginin, yani uluslararası şirketlerin sadece spekülasyona bağlı olarak elde ettikleri gelirleri, gelir dağılımının daha adaletli olduğu bir dünya için kullanılabilecektir. Tobin vergisi ile elde edilecek paranın uluslararası kamusal mal olarak açlık, yoksulluk, çevrenin korunması, silahsızlanma, hastalıklarla mücadele gibi amaçlarla kullanılabileceğine inanılmaktadır. Gerçekten de aşağıda belirtileceği üzere Tobin vergisi başarılı bir şekilde uygulanabilirse teorik olarak yıllık 100 ile 400 milyar dolar arasında değişen bir para toplanabilecektir. Meblağın büyüklüğü vergiye ilginin sebebini de özetlemektedir.
Tobin vergisine karşı çıkanların iddiaları hem bu verginin uygulanmasının imkânsızlığı hem de gereksizliğidir. Bunun küresel ticaretin gelişmesini engelleyeceği üzerinde durulmaktadır. Buna karşın asıl direnç noktası hiçbir ülkenin vergiyi henüz dünyada bir fikir birliği oluşmadan yürürlüğe sokmak istememesidir. Devletler bunu yaptıklarında sıcak paranın kendi ülkeleri yerine başka finans merkezlerine kayacağından kuşku duymamaktadırlar. Bu, gerçekten de alınabilecek bir risk değildir.

Tobin Vergisi Sisteme Dahil Edilmezse Oluşacak Sonuçlar

(Dç.Dr.Cenk ÖZER görüşüne göre ise)
Tobin vergisinin ortaya çıkması, bugün uluslararası ekonomik piyasaların spekülasyonlara açık konumu ve hassasiyeti nedeniyle, gerçek anlamda ileri görüşlü bir öneri olarak görülmelidir. Öyle ki, Bretton Woods para sisteminin çöküşü sonrasında bunun piyasaları olumsuz etkileyeceğini düşünen Tobin'in bugün

ne kadar haklı olduğu peş peşe gerçekleşen ekonomik krizlerle doğrulanmaktadır. Ekonomik krizlerin uluslararası piyasalar kadar ülkelerin mali politikalarını, sosyal yatırımlarını vb. pek çok dengeyi olumsuz etkilediği gözden kaçırılmamalıdır. Sermaye birikimi yatırıma, istihdama, sosyal refaha dönüşebilecekken, buralara aktarılabilecek kaynaklar birkaç uluslararası şirketin spekülasyon aracını kullanarak elde ettiği kâra dönüşebilmektedir. Bu nedenle uluslararası piyasaların sağlıklı işlemesini sağlayacağı düşüncesi kadar, bir güvenlik önlemi olarak da görülen Tobin vergisi uluslararası sisteme dahil edilmezse oluşacak sonuçlar önem kazanmaktadır. Uluslararası para piyasaları küreselleşme sürecinin de etkisiyle paranın gün içinde tüm dünyayı dolaştığı bir sistemle varlığını sürdürmektedir. Küreselleşme olgusu mali piyasalarda, sermayenin rahatça dolaşabilmesini ve yüksek getiri potansiyelini işletmektedir. Finansal krizler, söz konusu küreselleşme noktasıyla birleştiğinde kaçınılmaz birer son olmaktadır. Öyle ki, sıcak paranın ülkeden hızla kaçmasıyla başlayan krizler, geride çekirge sürüsü girmiş ve talan edilmiş bir tarlaya dönmüş ekonomiler bırakmaktadır. Bu ekonomilerin kriz sürecinden çıkması için yardımcı olan IMF'nin krize giren ülkeyi mi yoksa sermaye sahiplerini mi korumaya çalıştığı ise siyasal çevrelerde tartışma konusu olmaktadır. Uluslararası para piyasalarının ulusal ekonomiler üzerindeki yıkıcılığı siyasal boyuttaki tartışmaları da alevlendirmektedir. ATTAC (Association for the Taxation of Financial Transactions and Aid to Citizens, editörün notu) gibi organizasyonların ortaya çıkışı da bu sürece denk gelmektedir. Ayrıca, sürekli hareket halindeki uluslararası sermayenin yaklaşık % 80'inin geldiği ulusal piyasayı bir hafta içinde terk etmesi, piyasaların bu giriş çıkışlara hassasiyet göstermesine yol açtığı, . Merkez Bankalarının olası bir kriz için rezerv artırımına gitmeleri ve rezerv miktarının artması fiziksel yatırımlara dönüşebilecek kaynakların piyasalardan çekilmesi sonucunu doğurduğu , krizler sonrası kalkınma için kullanılacak kıt kaynakların tüketilmesi, piyasaların uzun yıllar etkilenmesine neden olduğu, dış borçlar yükseldiği ve ekonomik dengeler bozulduğu, bu durum paranın yıkıcı gücünü gösterdiği,.

Kısa dönemli sermaye hareketlerinin ulusal ekonomi açısından bir kriz nedeni olduğu gerçeğiyle hareket edildiğinde ülke parasının suni olarak değerlenmeye başladığı ve bunun cari açık oluşturduğu görülmektedir değerlendirmeleri de dile getirilmektedir.

Dolayısıyla sıcak para giriş çıkışına vergi konulması önerisi olan Tobin vergisi sisteme dahil edilmezse oluşacak sonuç, sonu gelmeyen mali krizler olduğu, bu noktada aslında sonuç tektir; krizlerin sürekli olarak yinelenmesi. Bu tek sonuç bizi tek bir çözüme götürmektedir. Döviz kuru istikrarının sağlanması, planlı ve sağlıklı bir ekonomik büyümenin anahtarı olduğundan, yıkıcı uluslararası sermaye hareketlerinin kontrol altına alınması bir zorunluluktur görüşü de bakış açısı olarak durmaktadır.

Tobin vergisinin tüm dünyada geçerli tek bir para birimi oluşuncaya kadar en iyi ikinci çözüm olması nedeniyle insanlığın geleceği için en azından uygulanmaya çabalanması gerekliliği açıktır. ,

Tobin vergisinin aslında küreselleşmeyi savunan bir iktisat profesörünün önerisi olmasına rağmen küreselleşme karşıtlarının ısrarla savundukları bir kavram olması ilginçtir. Küreselleşme karşıtlarının bu öneriye sıcak bakmalarının sebebi yabancı sermayenin sadece spekülasyon sayesinde elde ettiği karların aslında o ülkede yaşayan insanların emeklerinin sömürülmesi anlamına geleceğine ilişkin savlarını özetleyen şu sloganda gizlidir; "Dünya satılık değildir"

VERGİ USULÜ HUKUKU UYGULAMASINDA MAHKEME KARARI GEREĞİNCE DÜZENLENEN İKİNCİL İHBARNAME NEDİR ?

MUSTAFA ALPASLAN
SMMM

I- GENEL BİLGİLER

Vergi uygulamalarımızda sıkça karşılaştığımız konulardan bir tanesi de, vergi mahkemesi kararına veya Danıştay kararlarına göre veya diğer yargı organlarının kararlarına göre düzenlenen ihbarnameler (bildirimler) vergi mahkemesinde dava konusu edilebilecek midir?

Bu sorunun yanıtı çoğunlukla hayır olmalıdır. Çünkü, (2) nolu bu tip ihbarnameler esasında 213 sayılı VUK'a göre bir ihbarname niteliğinde değildir.[1] (2) nolu ihbarnamelerde bir vergi hatası bulunduğu takdirde bu hataların düzeltilmesi ile ilgili olarak dava açılması veya 213 sayılı VUK'nun ilgili hükümlerine göre düzeltme talep edilmesi mümkündür. Bu ihbarnameler esasen, bildirim özelliği taşımaktadırlar. 213 sayılı VUK'nun 34 ve izleyen maddelerinde ihbarname esası ayrıntılı olarak açıklanmış bulunmaktadır. 35. madde hükmünde ihbarnamenin kapsamı ve içeriği ayrıntılı olarak belirtildikten sonra VUK 66 Seri Nolu Genel Tebliğde ihbarnamelerle ilgili ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.[2]

II- (2) NO'LU VERGİ VE CEZA İHBARNAMESİ HANGİ HALLERDE VE NEYE İSTİNADEN DÜZENLENMEKTEDİR ?

Vergi idaresi tarafından düzenlenen işte bu 1 nolu ihbarnameler üzerine vergi mahkemesinde dava açılması veya düzeltme talebinde bulunulması mümkün bulunmaktadır. Ne var ki, (2) nolu ihbarname dediğimiz yargı kararları üzerine düzenlenen ihbarnameler için tekrar yargıya gidilmesi istisnai bir yol olarak gözükmektedir. 2 nolu ihbarnamelerde dava açılabilmesinin tek koşulu bu ihbarname kapsamında yer alan "vergi hatasına" ilişkin hükümlerin yer alıp almadığı konusudur. 2 nolu ihbarname içeriğinde vergi hatası veya diğer hatalar söz konusu ise bu ihbarnamelere karşı düzeltme talebinde bulunmak veya dava açmak hakkı mümkün bulunmaktadır.[3]

Uygulamada 2 nolu vergi ve ceza ihbarnameleri, vergi dairesinin ihtilaflı işler servisinin (davalı işler servisinin) ilgili memur veya şefi tarafından düzenlenip, ilgili müdür tarafından imzalanmaktadır. Bu ihbarnameler VUK 112/3 ve 2577 sayılı İYUK'nun 28/5 md. hükmüne göre düzenlenmektedir. Bu ihbarnamelerin tebliğ edilmesi üzerine bölge idare veya Danıştay nezdinde yapılan itiraz ve temyiz müracaatlarına esas olamaz. İtiraz ve temyiz bu ihbarnamenin (bildirimin) ilişkin olduğu vergi mahkemesi kararına karşı ve bu kararın tebliği üzerine yapılabilir. Bu 2 nolu ihbarnamede (bildirimde) vergi hatası bulunması halinde VUK'nun 116-126. maddeleri hükümlerine göre düzeltilmesi istenmelidir.

1- 213 sayılı VUK md. 35
2- Vergi dairesi tarafından tebliğ edilecek olan 1 nolu ihbarnamelerin ekinde mutlak suretle tutanak, takdir kararı veya varsa inceleme raporu mutlaka 1 nolu ihbarnameye eklenmelidir. Aksi halde, ihbarname geçersizdir.
3- 2 nolu ihbarnamelerin ekinde herhangi bir ek iliştirilmesi söz konusu değildir.

Vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan ve bu ihbarname ile tebliğ edilen vergi; taksit süresi geçmemiş ise, taksit süreleri içinde, taksit süresi kısmen veya tamamen geçmiş ise bir ay içinde ödenmelidir.[4] Açılan davanın kısmen veya tamamen mükellef aleyhine sonuçlanması durumunda dava konusu yapılan vergilerin ödenmemiş kısmı üzerinden, tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren vergi mahkemesi kararının vergi dairesine tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için, VUK 112/3. maddesine
göre hesaplanan gecikme faizi de aynı süre içinde ödenmelidir.

III-VERGİ YARGISI KARARI ÜZERİNE İKİNCİL İHBARNAME DÜZENLENMESİ

Vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan ceza, bu 2 nolu ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenmelidir. [5]
Bölge İdare Mahkemesine veya Danıştay'a başvurulmuş olması, mahkeme kararlarının yürütülmesini durdurmaz, ancak, yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi halinde, (tehir-i icra kararı) mahkeme kararlarının yürütülmesini durdurabilmektedir.[6]
Bu gibi durumda mahkeme tarafından tehir-i icra kararı verilmesi zorunludur. Mükelleflerin teminat vermeleri halinde yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmektedir.
Öte yandan, ödeme emrine karşı açılan davaların reddi ve kesinleşen yargı kararı üzerine 6183 sayılı kanunun 58. maddesine göre alınacak %10 zam tutarı için bu 2 nolu ihbarname düzenlenmektedir. Bu zam, yani haksız çıkma zammı ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren başlayarak 1 ay içinde ödenmesi gereklidir. Öte yandan, yüksek mahkeme Danıştay tarafından verilen bir kararda: "inceleme raporuna göre yapılan tarhiyatın kaldırılması istemi ile açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararı sonucu, ihbarname ile istenen vergi borçlarının tebliği tarihinden itibaren süresinde ödenmemesi üzerine, düzenlenen ödeme emrinin, vergi mahkemesi kararının Danıştay'ca bozulması üzerine iptal edilmesi gerekir" şeklinde kararları bulunmaktadır.[7]
2 nolu vergi/ceza ihbarnameleri vergi dairelerinin davalı işler servisi tarafından düzenlenmekte ve bu ihbarname üzerinde "İHB2" kod numarası bulunmaktadır. Aynı zamanda ihbarname üzerinde, ilgili vergi dairesinin adı, ihbarname tanzim tarihi, cilt sıra numarası, mükellefle ilgili bilgiler tablosu, davaya konu olan vergi-harç ve cezaya ilişkin ihbarnamenin tarih ve numarası, yargı aşamaları: yani dava konusu edilen vergi ve ceza kısmı, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan verginin ve cezanın matrahı, kat veya oranı ve miktarı, yine Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay kararına göre ödenmesi gereken vergi ve cezanın matrahı, kat veya oranı ve miktarı gösterilmelidir. Diğer taraftan, 2 nolu ihbarnameler üzerinde, mahkeme kararına göre hesaplanangecikme faizi ve karar harcı gösterilmelidir. Nihayet, ihbarnamenin en sonunda hangimahkemenin kararı olduğu mahkemenin mercii, kararın tarihi, esas veya karar numaraları ayrı ayrı gösterilir. 2 nolu ihbarnameler 3 nüsha olarak düzenlenir ve 1 nüshası mükellefediğer 2 nüsha ise vergi dairesinde iki farklı servislerde dosyalarda muhafaza edilir.
Mükellefe tebliğ edilecek nüsha kapalı bir zarf içerisinde posta ile iadeli taahhütlü olarak gönderilir. Bu tebligat yapılmadan mükelleften herhangi bir vergi veya cezanın istenmesi söz konusu olamaz. Mükellefin davayı kazanması durumunda ise, 2 nolu ihbarnamenin düzenlenmesine

4- 213 sayılı VUK md. 112/3
5- 213 sayılı VUK md. 368/2
6- 2577 sayılı İYUK md. 27, 52
7- Dnş. 4. D.nin, 07.02.1996 gün ve E:1995/4468-K:1996/390 sayılı kararı, (Danıştay Dergisi, Sayı:92, 1997, s.382).

söz konusu değildir. Anlaşılacağı üzere böyle bir durumda mükellef açtığı davayı kazanmış ve mahkeme mükellefin lehine neticelenmiş, sonuçta vergi dairesi davayı kaybetmiş bulunmaktadır. İki nolu vergi/ceza ihbarnamelerinde yer alan "gecikme faizleri"nin hesabı ve tutarı konusunda bir hata söz konusu ise bu ihbarnameler yargıya taşınabilecektir. Başka bir ifade ile, iki nolu ihbarname içeriğinde yer alan gecikme faizleri konusunda yapılabilecek itirazlar veya dava açılması gibi konular her halükarda vergi mahkemesine yeniden dava konusu yapılabilecektir. Konuyla ilgili olarak bir başka görüşe göre de işbu 2 nolu ihbarnamelerdeki bazı hususlar yeniden dava konusu yapılabilecektir[8]:

"Ancak iki numaralı ihbarnamede vergi mahkemesi kararına göre ödenmesi gereken tutarlar ile mahkeme kararına göre oluşan sonuç farklıysa; örneğin 2.000 liralık tarhiyat aleyhine açılan davada mahkemenin tarhiyatın 1.000 lirasını iptal etmesine rağmen iki numaralı ihbarnamede mahkeme kararına göre ödenmesi gereken tutar 1.200 lira yazılmışsa, bu fark, yani 200 liralık kısım yeni bir dava konusu yapılabilir. Aynı husus, yargı harçları için de geçerlidir.

Öte yandan iki numaralı ihbarnamede yazılı 'gecikme faizi', ilk defa bu ihbarname ile doğmaktadır. İki numaralı ihbarname özünde, gecikme faizi için iki numaralı değil, bir numaralı ihbarnamedir. Bir başka deyişle iki numaralı ihbarname, gecikme faizi açısından tarh işlemini yapan idari işlemdir. Bu nedenle iki numaralı ihbarnamenin gecikme faizi yönünden dava konusu edilmesi mümkündür. Zaten Danıştay'ın yerleşik içtihadı da bu yöndedir. Benzeri bir durum da uzlaşmalar sonrasında düzenlenen tahakkuk fişlerinde yaşanmaktadır. Bu tahakkuk fişlerinde gecikme faizi de yazılmaktadır. Ancak gecikme faizi tahakkuk fişine yazılmakla tahakkuk etmez. Tahakkuk fişi burada gecikme faizi açısından tarh işlemini ifade etmektedir. Zira tarh işlemi olmadan tahakkuk olmaz. Bu nedenle gecikme faizi dolayısıyla tahakkuk fişine karşı dava, 30 günlük sürede açılabilir.

Gerek 2 No'lu ihbarname gerekse tahakkuk fişi, gecikme faizi yönünden tarh işlemini ifade ettiğinden, dava açılmakla, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. Maddesi uyarınca yürütme kendiliğinden durur ve dava sonuna kadar ödeme emrine bağlanarak cebri takibe konu edilemez."

IV- SONUÇ YERİNE :

Sonuç olarak, görüldüğü üzere Gerek bir nolu vergi ve ceza ihbarnameleri ve gerekse iki nolu İHB2'de yer alan bir çok hukuka aykırı konular yargı yoluna taşınabilmektedir. İki nolu ihbarname birçok konularda hukuka aykırılıklar içermesi durumunda bu hukuka aykırılıkların yargı tahtında incelenmesi, değerlendirilmesi mümkündür. Bu nedenle, yargı kararları üzerine düzenlenen İHB2'lerin mahkeme kararları ile beraber mukayese edilerek değerlendirilmesi ve buna göre karar verilmesinde yarar vardır.

8- DOĞRUSÖZ Bumin, "Gecikme faizi ve dava yolu", Referans Gazetesi, 12.04.2010

SOSYAL İÇERİK ÜRETİCİLİĞİ İLE MOBİL CİHAZLAR İÇİN UYGULAMA GELİŞTİRİCİLİĞİNDE KAZANÇ İSTİSNASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

MUSTAFA ÇAĞIN
SMMM

14/10/2021 tarihli ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 2 nci maddesi ile 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen mükerrer 20/B maddesi ile sosyal içerik üreticilerinin sosyal paylaşım ağları üzerinden elde ettikleri kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin, elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazanları gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

7338 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile 193 sayılı Kanuna aşağıdaki madde eklenmiştir.

“ Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası:

Mükerrer Madde 20/B – İnternet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır.

Bu istisnadan faydalanılabilmesi için Türkiye’de kurulu bankalarda bir hesap açılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şarttır.

Bankalar, bu kapsamda açılan hesaplara aktarılan hasılat tutarı üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve Kanunun 98 ve 119 uncu maddelerindeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemekle yükümlüdür. Bu tutar üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.

Mükelleflerin birinci fıkra kapsamı dışında başka faaliyetlerinden kaynaklanan kazanç ya da iratlarının bulunması istisnadan faydalanmalarına engel değildir.

Birinci fıkra kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar ile faaliyete ilişkin tüm gelirlerini ikinci fıkrada belirtilen şartlara göre tahsil etmeyenler bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur.

İstisnaya ilişkin şartların taşınmadığının tespit edilmesi halinde eksik tahakkuk etmiş olan vergi, vergi ziyaı cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan tevkifat oranını her bir faaliyet türü için ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye, bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye; Hazine ve Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Yapılan düzenlemeyle istisna kapsamına sosyal içerik üreticileri ile mobil uygulama geliştiricileri alınmış,e-ticaret faaliyetinde bulunanlar bu kapsamda değerlendirilmemiştir.

Sosyal içerik üreticiliği, Sosyal ağ sağlayıcıları aracılığıyla; herhangi bir konuya ilişkin

paylaşımlar yapmak suretiyle tanıtım ve tavsiyede bulunarak bir ürün ya da hizmetin satın alınması için diğer kullanıcıları etkileyen ile paylaşımlarının izlenmesi sayesinde reklam gelirlerinden pay alan,içerik üreticiliği faaliyeti sonucu her türlü gelir elde eden gerçek kişiyi,Mobil uygulama geliştiricisi,Elektronik uygulama paylaşım ve satış platformlarında faaliyet göstermek amacıyla uygulama geliştiren ve geliştirdiği uygulamaları bu platformlarda kullanıcıların hizmetine sunan gerçek kişiyi ifade etmektedir.

Kanun kapsamında istisnadan yararlanılması belirli şartlara bağlanmıştır;buna göre yukarıda sayılan faaliyetlerde bulunanların faaliyetleri sonucu elde edecekleri tüm hasılatları için Türkiye'de kurulu bankalarda hesap açılması şarttır.Bu kapsamda faaliyette bulunacakların bankada hesap açmadan önce bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurarak faaliyet konusu ile ilgili olarak mükellefiyet tesis ettirmeleri ve faaliyetlerinin istisna kapsamında olup olmadığı ile ilgili istisna belgesi alması şeklinde bir düzenlemenin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yakın zamanda yapılması beklenmektedir.Hali hazırda farklı faaliyet konularında mükellefiyeti olup da bu kapsamda da faaliyette bulunacakların yine aynı şekilde bağlı bulundukları vergi dairesine başvurarak istisna kapsamındaki faaliyetleri için istisna belgesi almalarının düzenleme kapsamı içinde olacağı değerlendirilmektedir.

Söz konusu istisnadan faydalanabilmenin diğer şartı istisna kapsamında ki faaliyetlerden elde edilen yıllık hasılat toplamının 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı(2022 yılı için 880.000 TL) aşmaması şarttır.Mezkur kanunda yazan tutarın üzerinde hasılat edilmesi halinde bu kapsamda elde edilen kazançların tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. Bu durumda tevkif edilen vergiler beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir. İstisna şartlarının ihlali nedeniyle yıllık beyanname verilmesi durumunda, 193 sayılı Kanunun 40 ıncı maddesinde sayılan giderler ile 89 uncu maddesinde yer alan indirimler beyannamede beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir. Söz konusu giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için 213 sayılı Kanunda belirtilen belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

Mükelleflerin istisna kapsamındaki faaliyetlerle birlikte istisna kapsamına girmeyen faaliyetleri bir arada yapması istisna hükümlerinden yararlanmasına engel olmayıp; istisna kapsamındaki faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri kazançlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek, diğer gelirleri nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu kazançlar beyannameye dâhil edilmeyecektir. İstisna kapsamındaki faaliyetler sonucu elde edilen hasılat üzerinden tevkif edilen vergiler nihai vergi olacağından, bu vergilerin başka gelirler nedeniyle verilecek yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergilerden mahsubu mümkün olmamaktadır.

7338 sayılı kanunla Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası için KDV kanununun 17/4 a maddesinde de değişikliğe gidilmiş,bu kapsamda faaliyette bulunanların teslim ve hizmetlerinin KDV'den istisna olacağı hüküm altına alınmıştır. Düzenleme 01.01.2022 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, Kanun'un yayımı tarihinde yürürlüğe girecektir.

Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliği faaliyetinde bulunanların bu faaliyetlerle ilgili olarak ilgili mevzuat düzenlemeleri çerçevesinde işlem yapmaları önem arz etmekte olup;aksi durumda İstisnaya ilişkin şartların taşınmadığının tespit edilmesi halinde eksik tahakkuk etmiş olan vergi, vergi ziyaı cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır.

YENİDEN DEĞERLEMEDE YENİ DÖNEM

AHMET GÜNDÜZ
YMM

Taşınmazların ve Amortismana Tabi İktisadi Kıymetlerin 2021 Yılı ve Sonraki yıllarda Yeniden Değerlemesine ilişkin 7326 Sayılı Kanun 09.06.2021 tarihinde 31506 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanununda "Enflasyon Muhasebesi ve Yeniden Değerleme Oranı" ile ilgili Mükerrer 298.Maddesinde; uygulama 2004 yılında sona ermişti. Ancak bu tarihten sonra kanunun aradığı şartlar oluşmadığı için Enflasyon Muhasebesi uygulanmamıştır.

25.05.2018 tarih ve 30431 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7144 Sayılı Kanunla VUK Kanununa geçici 31.nci madde eklenmiştir. Bu maddeye göre; vergi mükelleflerinin aktiflerinde kayıtlı taşınmazların Yurt İçi ÜFE değerindeki artış oranına göre Yeniden Değerlenebilmesi imkanı getirildi.

7144 Sayılı Kanunla getirilen bu imkandan 30 EYLÜL 2018 tarihine kadar sadece taşınmazlarını yeniden değerlemeyebilmişlerdir.

7326 Sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'nda yapılan yeni düzenlemeyle taşınmazlar ve amortismana tabi iktisadi kıymetlerini Yeniden Değerleme yapılabilmesi imkanı getirildi.

7326 Sayılı Kanunla getirilen düzenleme ile Amortismana Tabi İktisadi Kıymetlerini ve Taşınmazlarını % 2 oranında bir vergi ödenmesi şartıyla yeniden değerleyebilmelerine imkan tanındı. Ayrıca 7326 Sayılı kanunla 7144 Sayılı kanunla yapılan düzenlemelerin geçerlidir. Bu nedenle Yeniden Değerleme ile ilgili uygulamalara 7144 Sayılı Kanunla çıkarılan 500 Sayılı VUK Genel Tebliği hükümleri dikkate alınacaktır.

Genel Olarak Tam Mükellefiyete tabi ve Bilanço Esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefleri yararlanacaktır.

7326 Sayılı Kanunla Hem Taşınmazlar hem de Amortismana Tabi İktisadi Kıymetler Yeniden Değerlenebilecektir. 7144 Sayılı Kanunla getirilen Yeniden Değerleme hükümleri sadece Taşınmazlara münhasırdı. Bu hüküm son mevzuatta tüm ATİK'leri kapsamaktadır.

Türk Medeni Kanununa göre Taşınmazlar, esas niteliği bakımından başka yere taşınamayan sabit mallar olarak tanımlanmış olup, TMD 704 Maddesinde sayılmıştır. Bunlar;

-Araziler,
-Tapu Siciline kayıtlı bağımsız ve sürekli haklar,
-Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler,
Şeklinde sayılmaktadır.

Yeniden Değerleme 7326 Sayılı Kanuna göre zorunlu olmayıp, dileyen mükellefler bu haktan yararlanabileceklerdir.

Ayrıca Aktifte kayıtlı Taşınmazların veya ATİK'lerin bir kısmını veya tamamını bu kapsamda Yeniden Değerleme imkanları vardır.

YENİDEN DEĞERLEMENİN YAPILACAĞI SÜRE:

Bilanço Esasına göre defter tutan Mükellefler, 7326 Sayılı Kanunun kapsamında 9.6.2021 tarihi itibari ile aktiflerinde kayıtlı taşınmazlarını ve ATİK'lerini ve Birikmiş Amortismanlarını 31.12.2021 tarihine kadar Yeniden Değerleme yapabileceklerdir.

VUK Kapsamında geçici 31 maddesi uygulamasından yararlanması için 31.12.2021 tarihine kadar Yeniden Değerleme yapması ve Değer Artışa ilişkin % 2 Vergiyi Beyannamesini takip eden ayın sonuna kadar beyan edilebilecektir. İlk Ödeme Beyanname verildiği ayın sonuna kadar,

ikincisi taksitini beyannameyi takip eden ikinci ayın sonuna kadar, üçüncü taksiti dördüncü ayın sonuna kadar olmak üzere 3 eşit taksitte ödenebilmektedir. Beyannameler Gelir veya Kurumlar Vergisi yönünden bağlı bulunan Vergi Dairesine verilecektir.

Mükellefler, 7326 Sayılı kanunla beyanname verdikten sonra 31.12.2021 tarihine kadar diğer Taşınmazlarını veya Atiklerini Yeniden Değerleyebilirler. Bu nedenle ek beyanname verebileceklerdir. Bu durumda da ödeme Beyanname tarihi bazında ödeme belirlenecektir.

YENİDEN DEĞERLEME TUTARININ HESAPLAMASI:

Yeniden Değerlemede, Taşınmazların ve Amortismana Tabi İktisadi Kıymetlerin ve Birikmiş Amortismanlarının VUK kapsamında Yeniden Değerlenebilmesi için 9 Haziran 2021 tarihinde Defterlerde kayıtlı olması gerekmektedir. Bu tarihten sonra kaydedilenler Yeniden Değerlemeden yararlanamaz.

Özellikle önceki dönemlerde eksik ayrılan Amortisman olması halinde, Yenide Değerleme yapılabilmesi için mutlaka Tüm dönemlerde ayrılmayan amortismanlar ayrılmış gibi değerlendirilip, Birikmiş Amortisman bu değerler üzerinden değerlenecektir. Ancak zamanında ayrılmayan Amortismanlar Dönem Giderine alınmamalı, Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere alınmasını unutmayalım.

Yeniden Değerleme Fonu; Taşınmazların veya Atiklerin Aktif değerleri ile Birikmiş Amortismanlarının Yeniden Değerleme Oranı (7326 Sayılı Kanunla Aktife girdiği ayın bir önceki aydaki Yİ-ÜFE oranı ile Değerleme günü Yİ-ÜFE Artış Oranı dikkate alınarak bulunacak NET AKTİF FARKINDAN oluşur. Bu Yenileme Fonu Bilançonun Pasifinde bir Fon Hesabında takip edilmelidir. Bu Hesap Sermaye artışı haricinde hiçbir şekilde başka bir hesaba aktarılamaz.

31 ARALIK 2021 TARİHİNE KADAR 7326 SAYILI KANIN KAPSAMINDA YAPILACAK YENİDEN DEĞERLEME ORANLARI;

7326 Sayılı Kanun Kapsamında 2021 yılının sonuna kadar uygulanacak Yeniden Değerleme Oranı için, kanunun yürürlüğe girdiği Haziran 2021 ayının bir ay öncesi olan MAYIS 2021 ayına ait Yİ-ÜFE oranı olan 666,79 dikkate alınacaktır.

En son Enflasyon Muhasebesi 2004 yılında yapıldığı için 2005 yılının OCAK ayı Yİ-ÜFE oranı dikkate alınmalıdır. 2004 Yılından sonra alınan ATİK'lerde alındığı ayın bir önceki ayında geçerli Yİ-ÜFE oranı dikkate alınarak hesaplanmalıdır.

7144 Sayılı Kanun Kapsamında Yeniden Değerleme yapan mükellefler ise; MAYIS 2021 Yİ-ÜFE oranı olan 666,79 değeri ile 2018 Mayıs ayına ait Yİ-ÜFE oranı olan 354,35 değerinin bölünmesi ile bulunan oran dikkate alınmalıdır.

Yİ-ÜFE; Türkiye İstatistik Kurumu tarafından belirlenen 1.1.2005 tarihinden itibaren ÜFE değerini, 1.1.2014 tarihinden sonra ise Yİ-ÜFE oranları dikkate alınmalıdır.

Yİ-ÜFE Endeks hesaplamalarında kesir kısmı 5 hane olarak dikkate alınmalıdır.

(Örneğin: 0,12345)

Daha önce enflasyon düzeltmesine tabi tutulan ve Geçici 31.madde kapsamında değerleme yapılmayan iktisadi varlıklar için kullanılacak oran:5,80675

2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değeri = 666,79

2005 yılı Ocak ayına ilişkin Yİ-ÜFE değeri = 114,83

Kullanılacak Oran = 666,79/114,83 = 5,80675

Enflasyon düzeltmesi yapan özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler 2005 yılı Ocak ayı yerine düzeltme yapılan aydan bir sonraki aya ilişkin Yİ-ÜFE değerini dikkate alarak katsayı hesaplayacaklardır.

b-Daha önce VUK'un Geçici 31.maddesi kapsamında değerleme yapılan taşınmazlar için kullanılacak oran: 1,87907
2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değeri
= 666,79
2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değeri
= 354,85
Kullanılacak Oran = 666,79/354,85= 1,87907
c-Son Enflasyon düzeltmesi sonrasında (01.01.2005 Tarihi ve sonrasında) iktisap edilen ve daha önce Geçici 31.madde kapsamında değerleme yapılmayan iktisadi kıymetler için kullanılacak oran:
En son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen iktisadi kıymetler ve bunların amortismanları için, 2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (666,79), iktisadi kıymetin iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran kullanılmak suretiyle değerlemeye tabi tutulacaktır.

YENİDEN DEĞERLEME FONU VE VERGİ TUTARI HESAPLARI:
Yeniden Değerleme Hesaplaması sonucu oluşan fon Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde "522 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Fonu" Hesabına alınmalıdır. Fon Hesabına yapılacak Muhasebe kayıtları Hesaplamanın yapıldığı tarih itibari ile yapılmalıdır.
7326 Sayılı Kanun Kapsamında Fon Hesabına alınan tutar üzerinden % 2 oranında Yeniden Değerleme Vergisi ödenmelidir. Beyanname Değerleme tarihini takip eden ayın sonuna kadar Gelir veya Kurumlar Vergisi yönünden kayıtlım olunan Vergi Dairesine verilmelidir.
Verilen Beyannamelerdeki Verginin Birinci taksiti beyanname verilen ayda, ikinci taksiti ikinci ayın sonunda, üçüncüsü dördüncü ayın sonunda olmak üzere 3 taksitte ödenecektir.
31 ARALIK 2021 Tarihinde yapılan Değerlemeler Açısından;
Beyannamesi 31 Ocak 2022 tarihine Kadar verilmelidir.
Birinci Taksiti Ödemesi : 31 Ocak 2022 tarihinde,
İkinci Taksitinin Ödemesi: 31 Mart 2022 tarihinde,
Üçüncü Taksitinin Ödemesi: 31 Mayıs 2022 tarihinde, olmak üzere 3 taksitte ödenebilecektir.
Ödenen Yeniden Değerleme Vergisi Gelir veya Kurumlar Vergisi Mükelleflerince GİDER yazılamaz, Gelir veya Kurumlar Vergisinden Mahsup edilemez.
Yeniden Değerleme Artış Fonuna alınan Fonlar, Sermaye artışı haricinde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde Gelir veya Kurumlar Vergisine tabi olur. Ayrıca Ortaklara dağıtılması halinde Ortaklara dağıtılan kısmına Kar Dağıtım Stopajı hesaplanması gerekir.

YENİDEN DEĞERLEMEYE TABİ OLAN ATİKLERİN SATIŞI
Mükellefler, Yeniden değerledikleri ATİKLERİ ve taşınmazların amortismanlarını yeni değerleri üzerinden ayırmaya devam ederler. (Boş Arsa ve araziler amotisman ayrılmaz.)
Yani Yeniden değerleme yapılmış taşınmazlar ile Atikler için 2021 yılı ve gelecek yıllarda yeni değerleri üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilir.
Yeniden Değerlenen Varlıklar için Yeni Değeri ile Yeniden Değerlenmiş Birikmiş Amortismanı ve Fon Hesabında kalan Fon tutarı varsa bu tutarlar dikkate alınarak NET DEĞERİ bulunur ve Net Değeri ile Satış Bedeli arasında oluşan Olumlu Farklar KAR, Olumsuz Farklar ZARAR olarak dikkate alınır. Kurumlar Vergisi 5/1-e kapsamında olan taşınmazlar için Karlar için % 50 oranında Kurumlar Vergisi İSTİSNASI uygulanır. Aynı şekilde Olumsuz Fark olan ZARAR oluşması halinde Kurumlar Vergisi 5/1-e maddesi kapsamındaki taşınmaz satışı veya kiralaması faaliyetinde olmaması ve iki yıl

aktifte kalma şartını taşıyanlara KAR ise İSTİSNA, ZARARLARDA ise % 50'si KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER Hesabına alınarak Vergi Matrahında dikkat edilmesi gerekmektedir.

ÖRNEK HESAPLAMALAR:

1)1.1.2005 Yılından Önce Alınan Maddi Duran Varlıklar İçin;

Mayıs 2021 Dönemi	Yİ-ÜFE Değeri	666,79
Ocak 2012 Dönemi	Yİ-ÜFE Değeri	203,10
Yeniden Değerleme Oran		3,2806

Örneğin 10.000 TL Aktif Değeri, 2.050 TL Amortismanı olan Varlığın Yeniden Değerleme Fonu aşağıdaki gibi Hesaplanır;

Yeniden Değerlenmiş Aktif Değeri	10.000 x 3,28306 = 32.830 TL
Yeniden Değerlenmiş Amortisman Değeri	2.050 x 3,28306 = 6.730 TL
Yeniden Değerleme Fonu = Yeniden Değerleme Öncesi Net Değeri – Değerleme Sonrası Net Değeri	26.100 – 7.950 = 18.150 TL
Yeniden Değerleme Vergisi	18.150 x % 2 = 363 TL

Muhasebe Kayıtları aşağıdaki gibidir;

---------- Devir Değerleri ----------
252 Binalar 10.000 TL
257 B.Amortismanlar 2.050 TL
---------- 31.12.2021----------
252 Binalar 22.830 TL
257 B.Amortismanlar 4.680 TL
522 Yeniden Değerleme
Değer Artış Fonu 18.150 TL
---------- 31.12.2021----------
689 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler 363 TL
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar 363 TL
---------- 31.12.2021----------
770 Amortisman Giderleri 656,60 TL
257 B. Amortismanlar 656.60 TL

2021 ve sonraki yıllarda uygulanacak Amortisman Tutarı Yeni Değeri olan 32.830 TL üzerinden ayrılmaya devam edilecektir.
---------- / ----------

Yukarıda 10.000 İlk Değeri olan ve Yeniden Değerleme Sonrası 32.830 TL değeri ve 7.386,60 TL Birikmiş Amortismanı olan ve Değerleme Fonu 18.150 TL Değer Artışı olan Varlığın 40.000 TL satılması halinde oluşacak Muhasebe Kayıtları ve KAR / ZARAR tutarı şu şekilde olacaktır:

Satış Bedeli : 40.000 TL
Net Aktif Değeri : 32.830 TL – 7.386,60 TL = 25.443,40 TL
Değer Artış Fonu : 18.150 TL
Değerleme Fonu Düşülmüş Net Değeri = 25.443.40 TL -18.150 TL= 7.293,40 T

a) Fon Hesabının Durması Halinde;
---------- 31.12.2021----------
102 Bankalar 40.000.00 TL
257 B.Amortismanlar 7.386,60 TL
522 Y.Değerleme Fonu 18.150.00 TL
252 Binalar 32.830.00 TL
549 MDV. Satış Karı 32.706,60 TL
---------- 31.12.2021----------

b) Fon Hesabının Sermayeye İlave edilmiş olması Halinde;
---------- 31.12.2021----------
102 Bankalar 40.000.00 TL
257 B.Amortismanlar 7.386,60 TL
252 Binalar 32.830.00 TL
549 MDV. Satış Karı 14.556,60 TL
---------- 31.12.2021----------

Görüldüğü üzere, Yeniden Değerleme Artış Fonu'nun Sermayeye eklenmediği durumda Şirketin Satış Karı 32.706,60 TL olan Satış Karı, Yeniden Değerleme Artış Fonunun Sermayeye eklendikten sonra satışında, Net Aktif Değeri Daha yüksek çıktığından Satış Karı 14.556.60 TL olarak çıkmaktadır. Böylelikle Şirketler Karlarını Yeniden Değerleme Artış Fonu Kadar Karlarını az oluşmaktadır.

SONUÇ

7326 Sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'nda yapılan yeni düzenlemeyle taşınmazlar ve amortismana tabi iktisadi kıymetlerini Yeniden Değerleme yapılabilmesi imkanı getirildi.

7326 Sayılı Kanunla getirilen düzenleme ile Amortismana Tabi İktisadi Kıymetlerini ve Taşınmazlarını % 2 oranında bir vergi ödenmesi şartıyla yeniden değerleyebilmelerine imkan tanındı. Ayrıca 7326 Sayılı kanunla 7144 Sayılı kanunla yapılan düzenlemelerin geçerlidir. Bu nedenle Yeniden Değerleme ile ilgili uygulamalara 7144 Sayılı Kanunla çıkarılan 500 Sayılı VUK Genel Tebliği hükümleri dikkate alınacaktır.

Genel Olarak Tam Mükellefiyete tabi ve Bilanço Esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefleri yararlanacaktır.

7326 Sayılı Kanunla Hem Taşınmazlar hem de Amortismana Tabi İktisadi Kıymetler Yeniden Değerlenebilecektir. 7144 Sayılı Kanunla getirilen Yeniden Değerleme hükümleri sadece Taşınmazlara münhasırdı. Bu hüküm son mevzuatta tüm ATIK'leri kapsamaktadır.

Bize göre; Önümüzdeki yıllarda Taşınmazlarını veya Atiklerini satma düşüncesi olan firmalara Yeniden Değerleme yapmalarını tavsiye etmekteyiz. Yeniden Değerleme Artışlarını Sermayeye ekledikten sonra bu Varlıklarını satmalarını böylelikle Satış Karlarını Fon tutarı kadar azaltıp Vergi Planlaması yapmaları imkanı oluşmaktadır.

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ

YAYIN KOŞULLARI VE YAZMA KURALLARI

İZMİR DAYANIŞMA DERGİSİ

Dergi dört ayda bir yayımlanır.

YAZIM KOŞULLARI

1- Dergiye gönderilen yazılar başka bir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.

2-Dergide yayımlanması önerilecek yazılar, derginin biçim kurallarına kesinlikle özen gösterilerek hazırlanmalı ve değerlendirme sürecine girmek üzere Yayım Kurulu'nun yazışma adresine bir çıktı ile birlikte elektronik ortamda gönderilmelidir.

3-Dergide yayımlanacak yazıların yazım ve dilbilgisi kurallarına uygun olması şarttır.

4-Bu kurallara uygun olan yazılar, Yayın Kurulu'nca ilk değerlendirmesi yapıldıktan sonra hakeme/hakemlere gönderilecek, hakemden/hakemlerden gelecek rapor doğrultusunda yazının basılmasına, yazardan rapor çecçevesinde düzeltme istenmesine ya da geri çevrilmesine karar verilecek ve durum yazara en kısa sürede bildirecektir.

5-Yayımlanmayan yazılar yazara geri gönderilmeyecektir.

6-Dergide yayımlanan yazılardaki görüşler ve bu konudaki sorumluluk yazarlarına aittir.

7-Dergide yayımlanan yazıların telif hakları yazarı veya yazarları tarafından karşılıksız olarak, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na devredilir. Yazarlar başvuru dilekçesine ekledikleri "Makale Sunum Formu'nu doldurarak ve imzalayarak telif haklarını devrettiklerini beyan etmek zorundadır.

8-Derginin bir sayısında bir yazarın birden fazla yazısı yayınlanmaz. Ancak ortak çalışma ürünü olan ve birden çok yazarlı çalışmalarda bu koşul aranmaz.

YAZIM KURALLARI

1-“Yazılar, Microsoft Windows Word programla yazılmalı ve çözümünde herhangi bir sorun yaşanmaması için elektronik ortamda dergiye gönderilmelidir.

2-Yazılar 3(üç) kopya olarak, A4 boyutundaki kağıdın bir yüzüne 1.5 aralıkla, Times karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.

3-Yazının ilk sayfasında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir.
a-Yazının başlığı, büyük harf 16 punto ve bold yazılmalıdır.
b-Başlığın sağ alt tarafında yazarın adı ve ünvanı gösterilmelidir.
c-Yazarın bağlı bulunduğu kuruluş, varsa yazarın e-posta adresi sayfanın dipnotunda gösterilmektedir.
d-İlk sayfada, makalenin en az 100 en çok 200 kelimeyi geçmeyen, Türkçe ve İngilizce (başlık da dahil olmak üzere) özetleri yer almalıdır.
e-Özetlerin altında anahtar sözcükler (key words) bulunmalıdır.
f-Makalenin metni ikinci sayfadan başlamalıdır.

4-Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm gölümleri ve başlıkları numaralandırılmalı ve bold yazılmalıdır.

5-Tablo içermeyen bütün görüntüler (fotoğraf, çizim, grafik, vb.) “şekil olarak adlandırılmalıdır. Tablo ve şekillere başlık (sıra numarası ve ad) verilmelidir. Tablolarda başlıklar üstte, şekillerde ise altta yazılmalı, varsa bunlara ilişkin kaynak bilgileri de altta yer almalıdır.

6-Dipnotlar, metin içerisinde numaralandırılmalı ve kaynak bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.

7-Kaynakların gösterilmesinde, yayın bilgileri metninin sonunda, “Kaynakça başlığı altında aşağıdaki örneklerde olduğu gibi düzenlenmelidir.
Lucey, Terry Casting, 4*Edition, DP Publications Ltd. London, 1993
Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu No: 3568, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

8-Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalıdır. Dergiye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu yazarın disketteki biçimiye yazı için “basıla” verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzenlemeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir. Forma ulaşmak için **dayanismadergisi.com**

Yazışma Adresi
1456 Sokak No:15 Alsancak - İZMİR
Tel: 0 232 441 96 33
Faks: 0 232 441 95 67

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ

Makaleyi sunan yazar :.....

Makalenin başlığı :.....

Makalenin ilgili olduğu dal :.....

Makalenin Yazarları :.....

Makaleyi sunan yazarın :.....

Çalıştığı kurum :.....

Posta adresi :.....

E-posta adresi :.....

Telefon no :.....

Faks no :.....

Sunulan makalenin sayfa sayısı :.....

Makalenin sunulduğu tarih :.....

İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nın Dayanışma dergisinde yer alacak yazılara ilişkin koşulları kabul ettiğimi ve yazımın telif haklarını İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na devrettiğimi bildiririm.

Makaleyi sunan yazarın imzası

Forma ulaşmak için: **www.izsmmmo.org.tr**

İZMİR MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
MUHASEBE EĞİTİM VE ARAŞTIRMA ENSTİTÜSÜ
(İZMİR CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS ACCOUNTING EDUCATION AND RESEARCH INSTITUTE)

En Çok Tercih Edilen Uzaktan Eğitim Platformu



Staja Giriş Sınavı, SMMM Yeterlilik ve Meslekte Uzmanlık gibi alanlarda İzmir Mali Müşavirler Odasının akademik gücü ve Türkiye'nin en iyi uzaktan eğitim altyapısı ile bir adım öne geç!

www.izsmmmoegitim.com

KOBİ Danışmanlığı Eğitimi
ÖTV Uygulamalı Uzmanlık Eğitimi
KDV İadesi Uygulamalı Uzmanlık Eğitimi
Mizan Denetimi ve Özellikli İşlemler Uzmanlık Eğitimi
AR-GE, Teknokent Uygulamaları Uzmanlık Eğitimi
Uygulamalı Meslekte Uzmanlık Eğitimi (6 ay stajdan sayılan)
E-Dönüşüm Elektronik Belge ve Defter Uygulamaları Eğitimi
Hiç Bilmeyenlere Yönelik İngilizce Kursu
İşverenlere İş Sağlığı ve Güvenliği Hizmetleri Eğitimi
Ticaret Sicil İşlemleri ve Mersis Uygulamaları Eğitimi
İleri Düzey Meslekte Uzmanlık Eğitimi (YMM yönelik)
Bağımsız Denetçilik Sınavlarına Hazırlık Kursu

1456 Sokak No.15 K.1 Alsancak-İZMİR Tel: (0232) 441 96 33 Dahili 203-206
www.izsmmmo.org.tr/egitim-ve-arastirma ● www.izsmmmoakademi.com ● www.izsmmmoegitim.com



2004 yılından itibaren bulut teknolojisini muhasebe yazılımında başarı ile uygulayan LUCA'dan E dönüşümde lider çözümler..

luca/MALİ MÜŞAVİR

luca/KOZA

luca/NET

luca/DENETİM

luca/ROTA

luca/DERGİ

LUCA Ticari Paketleri' nde yer alan çözümler ile firma iş süreçlerinde başlayan e uygulamaların LUCA Mali Müşavir Paketi' ndeki e defter gönderimi ile Gelir İdaresi Başkanlığı' na doğrudan bildirimi sağlanır.

E dönüşüm süreçlerinde TÜRMOB İŞNET Özel Entegratörlük Hizmetleri anlaşması ile birlikte elektronik belgelerin saklanması konusunda da önemli hizmetler sunulur.

*Uygulamanın kullanım koşulları ve fiyatlandırma için
www.luca.com.tr

▸ www.luca.com.tr

TÜRMOB TESMER

luca