İZSMMMO

Dayanışma

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
(CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF İZMİR)

Aralık/2016

- **Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Tek Düzen Muhasebe Sistemi Vergi Usul Kanunu ve TMS 16 Açısından İncelenmesi**
  Yrd.Doç.Dr. Aydın GERSİL - Ömür YILDIRAN
- **Vadeli Mevduatların ve Faizinin Stopajı ile Banka Kredilerinin Değerlemesi ve Muhasebe Kayıtları**
  Dr. Mustafa Göktuğ KAYA - V.M.Yrd. Ersin AKÇAY
- **Aile Yaşam Merkezinde Çalışan Usta Öğreticiler İş Kanuna Tabi midir**
  Ali Kemal TERZİ
- **Yolsuzluk Algısı Endeksi**
  Doç. Dr. İlkay DİLBER Nihan ŞEKER
- **Vergi Hukukunda Süreler ve Sürelerin Uzamasına Neden Olan Durumlara İlişkin Esaslar**
  Gökçe KAFKAS DURMUŞ
- **Örgütsel Adalet Duygusu ve Sonuçları**
  Yrd.Doç.Dr. Semra TETİK
- **Konut Satışlarında KDV Uygulaması**
  Yrd.Doç.Dr. Ömer ALP - Yrd.Doç.Dr. Ercan UŞUN - Öğr.Gör. Bahadır Bilge AYCAN
- **Bilişim Teknolojilerinin Günümüz Muhasebe Eğitim Sistemine Entegre Edilmesinin Gerekliliği**
  Yrd. Doç.Dr. Emin YÜREKLİ - Doç. Dr. Seçkin GÖNEN - Abdulkadir ŞAHİNER
- **Şüpheli Alacaklara Karşılık Ne Zaman Ayrılır**
  YMM Tayfun ŞENOL
- **Aile İşletmelerinin Temel Finansal Sorunları**
  SMMM Serra AYTAÇ
- **Nakdi Sermaye Artışlarında Faiz İndirimi Uygulaması**
  YMM Recep ÖZDEMİR
- **Fiilen Ödenmeyen Kiraların Stopaj Yükümlülüğü ve Kirayı Tevsik Edici Belge Sorunu**
  SMMM Mervan YALVAK
- **Vergi Hukukunda Ödeme Emrine İtiraz ile İlgili Normlar, Birey Açısından Öngörülemez Bir Durum Yaratmaktadır**
  AV. Akın Gencer ŞENTÜRK
- **6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunda Prim Borçları ile İlgili İşveren ve Sigortalılar Açısından Yapılan Düzenlemeler**
  Alper ÇELİKKOL
- **Belediyelerde Stratejik Plana Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi**
  SMMM Gökhan ÖZTÜRK

İzmir SMMMO Adına Sahibi
Yönetim Kurulu Başkanı
Vedat ADAK

Mali İşler Koordinatörü
Yönetim Kurulu Başkan Yrd.
Ömer AKBAŞ

Sorumlu Müdür
Oda Sekreteri
Müfit YILDIRIM

Genel Yayın Yönetmeni
İrfan YILDIZ

Yayın Kurulu
İrfan YILDIZ
Selviye ÖĞÜŞ
Mahmut OYMAK
Fazıl ULUSOY
Timuçin HAKAN

Bilim Kurulu
Rıfat T. NALBANTOĞLU
SMMM

İsmail IŞIK
YMM

Dr. Özkan BİLGİLİ
SGK Baş Müfettiş

Yener GÜVEN
Çalışma Sosyal Güvenlik Bakanlığı
Baş İş Müfettişi

Prof. Dr. Serdar ÖZKAN
American University Of The Midde East

Prof. Dr. Asuman ALTAY
Dokuz Eylül Üniversitesi

Doç. Dr. Erdal ÖZKOL
Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF

Doç. Dr. Çağnur BALSARI
Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi

Doç. Dr. A. Fatih DALKILIÇ
Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi

Tasarım ve Baskı
Salmat Basım Yay. Amb. San. Ve Tic. Ltd. Şti.
Sebze Bahçeleri Cad. Ali Bey İşhanı 95/1
İskitler / Ankara
Tel:(0312) 341 10 24 - Faks:(0312) 341 30 50

Basım Tarihi: Aralık 2016

dayanışma sayı:125 İki Aylık Mesleki Dergi

Sürekli Yerel Yayın

İzmir SMMMO üyelerine ücretsiz olarak gönderilir.

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

İç Hatlar

100-117	SERAY MAYDA (SANTRAL)	206	NİHAL BİLİCİ (EĞİTİM BİRİMİ ÖĞRENCİ İŞLERİ)
102	YASEMİN KARAKOÇ (ÖZLÜK İŞLERİ - TAHSİLAT)	207	BİRGÜL GENÇ (EĞİTİM BİRİMİ ÖĞRENCİ İŞLERİ)
103	FATİH ŞAHİN (TESMER – STAJ)	208	SANTRAL (EĞİTİM BİRİMİ ÖĞRENCİ İŞLERİ)
104	GÜVENLİK	209	HACER ÇİÇEK (MUTFAK)
105	BORA YILDIRIM (TESMER MÜDÜRÜ)	210	TUĞÇE ŞEN (TESMER MUHASEBE)
106	SENEM ŞAKIR (GENEL İDARE MÜDÜRÜ)	306	SELDA ARPACI (HUKUK MÜŞAVİRİ)
107	SEVDA TOPÇU (MUHASEBE DEPARTMANI)	311-312	GÜLNUR ATASEVER (BAŞKAN SEKRETERİ)
109	ESİN KÜTÜKÇÜOĞLU (MUHASEBE SORUMLUSU)	313	DENETLEME KURULU
110	YUSUF ALABAĞ (KÜTÜPHANE)	314	HAKSIZ REKABET KURULU
112	EMİN AKBULUT (BİLGİ İŞLEM)	315	DİSİPLİN KURULU
118	OGÜN KIZILTO (TEKNİSYEN)	316	COŞKUN YILDIRIM (DİSİPLİN SERVİSİ)
126	DİLEK ÜSTÜNYAVUZ (KARŞILAMA)	317	SEVİL ERDÜL (İDARİ İŞLER SEKRETERİ)
160	GONCA TEMİZTEPE (ÖZLÜK İŞLERİ – TAHSİLAT)	318	ÖZLEM ÇAYHAN (YÖN.KAT.MUTFAK)
203	EBRU BAYTEKİN (EĞİTİM BİRİMİ SORUMLUSU)	319	TESMER TOPLANTI SALONU
204	ERDAL ÖZKOL (EĞİTİM DANIŞMANI)	320	BURÇAK K. UYSAL (BASIN-YAYIN DANIŞMANI)
205	SEVİNÇ AZCA (EĞİTİM BİRİMİ MUHASEBE)	400	BASIN YAYIN TOPLANTI ODASI

Banka Hesap Numaraları

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 BANKASI	410	KONAK	TR95 0006 2000 4100 0006 6924 83
HALKBANKASI	429	GÜZELYALI	TR91 0001 2009 4290 0010 2600 88
İŞ BANKASI	3413	YENİGÜN	TR38 0006 4000 0013 4131 1277 65
YAPI KREDİ BANKASI	927	İZMİR	TR85 0006 7010 0000 0061 3532 99
Havale Masrafı Almanayan Banka (Banka Şubesinden Yatıranlar için)			
AKBANK/FİRMA KODU: 5020587			

1456 Sokak No: 15 Alsancak - İZMİR
Tel: (232) 441 96 33 Pbx **Faks:** (232) 446 81 30-441 95 67
TESMER Faks: (232) 445 69 77
Kurs Bölümü: (232) 446 45 98-441 98 07 **Faks:** (232) 441 96 25
www.izsmmmo.org.tr
e-mail: izsmmmo@izsmmmo.org.tr

Değerli Meslektaşlar ve Değerli Okurlar

Dünyamız, Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (UNDP) tarafından yayımlanan İnsani Gelişme Raporu'na göre sosyal ve ekonomik paylaşım ilkeleri açısından en kötü dönemini yaşamaktadır. Gelişmiş ülkelerin arasında birkaç ülke ve bu gelişmiş ülkelerin çok uluslu şirketleri, tüm dünyada elde edilen gelirin yaklaşık %80'ine sahiptir. 91 gelişmekte olan ülkede yaşayan yaklaşık 1,5 milyar insan çok boyutlu yoksullukla karşı karşıya ve sağlık, eğitim ve yaşam standartları alanlarında tekrarlayan yoksunluklardan muzdariptir. Ayrıca yaklaşık 800 milyon insan, herhangi bir zorluğun ortaya çıkması durumunda yoksulluğun pençesine düşme riskiyle yaşamaktadır. Gelir dağılımının dünya ölçeğinde yarattığı uçurum, yoksulluğun boyutu ve işsizlik sorunu gündemin ilk sıralarında yer almaktadır. Pek çok işyeri kapanmakta, işsiz kalanların sayısı artık milyonlarla ifade edilmektedir.

Bu bunalım, her zamanki gibi en çok az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeleri etkilemiştir. Üretim ve iç piyasalarda talep düşmüş, dış ticaret hacmi daralmış, işsizlik oranları büyümüş ve istihdam hacmi küçülmüştür. Söz konusu politikaların yıllar içerisinde biriktirdiği olumsuzluklar, bugün içinde bulunduğumuz krizde iyice su yüzüne çıkmış, dünya ölçeğindeki krizden en olumsuz etkilenen ülkelerin başında gelmemize neden olmuştur.

Yaşadığımız ekonomik sorunların, üretim ve yatırımı dışlayan, yerli kaynak kullanımını reddeden, üretim ve ihracatı ithalata bağımlı kılan, yüksek cari açık, yüksek dış borç ve sıcak para politikalarına dayalı, döviz kuru ve finans hareketleriyle altüst olmaya mahkum ekonomi politikalarından kaynaklandığını hepimiz biliyoruz.

Ülkemizde krizin asıl sorumlusu olan serbestleştirme politikalarında ısrarcı olunmakta, geleceğimizi ipotek altına alan politikalar uygulanmaya devam etmektedir. Zamlar, vergi artışları ve özelleştirmeler tek çözüm olarak dayatılmakta, öte yandan vergi afları başka bir sorun alanı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Türkiye, ekonomik kötü gidişata paralel olarak şiddet, terör ve savaş girdabında toplumsal ve sosyal bir başka krizle yüz yüzedir. İnsan hakkı ihlallerini sayısal olarak ifade etmek güçleşmiş, insanımız bugün en temel insani hak olan "yaşama hakkı"ndan dahi yoksundur. 15 Temmuz darbe girişimi ve ardından OHAL ile toplum belirsizlik, gelecek kaygısı, tedirginlik ve korkuyla yaşamak zorunda bırakılmıştır. Ülkenin aydınları, gazetecileri, yazarları, seçilmiş belediye başkanları, milletvekilleri zorla gözaltına alınmakta, tutuklanmaktadır. İfade ve örgütlenme özgürlüğüne yönelik saldırılar artmış, hak, hukuk, kadın, çocuk, mülteci, sığınmacı, göçmen ve yoksulların hakları için çalışan derneklere yönelik keyfi ve hukuk dışı uygulamalar yapılmaktadır. Ülkemizde acilen barışı ve huzuru tesis edecek politikalara ihtiyaç vardır.

Genel Kurulumuzdan bu yana dünyada ve ülkemizde yaşanan bu olağanüstü gelişmeler halkımız ve meslektaşlarımız için çok daha ağır sosyal ve ekonomik koşullar yaratmıştır. Ülkemizin bu kritik döneminde önemli mesleki ve toplumsal sorumluluklar üstlendiğinin bilinciyle geçmişin birikimini geleceğe taşımak için görev alan Kurullarımız ve Komitelerimiz, düzenli toplantılarla çalışma programımızı hayata geçirmek için büyük bir özveriyle ve titizlikle faaliyetlerini sürdürüyor.

TESMER İzmir Şubemiz ve Muhasebe Eğitim ve Araştırma Enstitümüz düzenli toplantılar, seminerler, kurslar, etkinlikler ve yayınlarla hem aday meslek mensuplarına hem de meslektaşlarımıza en iyi hizmeti sunabilmek için tüm olanaklarıyla çalışmaya devam ediyor.

Aramıza yeni katılan meslektaşlarımız oldu, ruhsatlarını alanlar, ruhsat almaya hak kazananlar… Heyecanlarını aileleriyle birlikte Odamızdaki törenlerde bizimle paylaştılar. Aramıza hoş geldiler, biraz daha çoğaldık, biraz daha güçlendik.

Ekim ayında Ankara'da büyük bir buluşmaya, bir demokrasi şölenine tanıklık ettik. Son dönemlerin en katılımcı, en coşkulu genel kurulu olan TÜRMOB 22. Olağan Genel Kurulu mesleğimiz ve meslektaşlarımız açısından oldukça verimli geçti. TÜRMOB 2013-2016 çalışma döneminde kurullarda görev alan meslektaşlarımıza emeklerinden ve meslek alanımıza katkılarından dolayı teşekkür ediyor, yeni dönemde görev alan meslektaşlarımı bir kez daha kutluyor ve başarılar diliyorum.

Kasım ayında Odamızın en önemli organlarından birisi olan Oda Danışma Meclisimiz geniş bir katılımla toplandı. Meslektaşlarımızla bir araya geldiğimiz pek çok mesleki, sosyal ve kültürel etkinliğimiz oldu.

Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 1-3 Aralık 2016 tarihlerinde Finansal Raporlamada Güncel Tartışmalar" temasıyla yapıldı. Düzenleme Kurulu'nun üstün çabalarıyla başarıyla gerçekleştirilen Sempozyumumuz ulaştığı aşama, sektördeki saygınlığı, kapsayıcı özelliği ve bilimsel niteliği ile alanında önemli bir aşama daha kaydetti. Finansal raporlama standartlarının dünyadan ve ülkemizden örneklerle her boyutu ile tartışıldığı Sempozyum, meslek alanımızdaki gelişmelerin ve etkilerinin ele alıp incelenmesi noktasında önemli bir tartışma ve öneriler üretme platformuna dönüşerek kamuoyuna, karar vericilere ve uygulayıcılara alanındaki sorunların çözümü yönünde uygulanabilir tezler sunmayı başardı. Emeği geçen ve Sempozyumda bizimle birlikte olan tüm katılımcılara bir kez daha teşekkür ediyorum.

Ülkemizde bir yandan Avrupa Birliği uyum süreci çerçevesinde mevzuat değişiklikleri gündeme gelmekte diğer yandan meslek alanımızda pek çok gelişme ve değişim olmaktadır. Zaten adaletsiz olan ve kendi içinde de birçok çelişki taşıyan 6736 sayılı Bazı

Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Yasa'nın getirdiği sorunlar meslektaşlarımızı yordu, yormaya devam ediyor.

Uzlaştırmacıların sadece hukuk fakültesi mezunlarının yer aldığı listelerden kabul edileceğine ilişkin taslağın bizleri de kapsayacak şekilde değiştirilmesi konusunda TÜRMOB nezdinde girişimde bulunduk. Yaptığımız girişimler sonucunda, teklifimiz TÜRMOB tarafından önerge haline getirildi. Bu konuda mücadelemiz sürüyor.

Mesleğimiz her alanda olduğu gibi teknolojik gelişmeler, yeni yasal düzenlemeler ve yeni bilimsel araştırma ve veriler nedeniyle sürekli eğitimi zorunlu kılıyor. Bu anlamda Oda Yönetim Kurulu olarak stajyerlerimizin ve meslektaşlarımızın hem teorik hem de pratik donanımı için Odamız bünyesindeki çalışmaları daha da iyileştirmeye ve geliştirmeye devam ediyoruz. Çalışma dönemimiz boyunca hedefimiz stajyerlerimiz ve meslektaşlarımızla bir arada olacağımız ortamları çoğaltmak, amacına uygun daha çok iş daha çok etkinlik yapmak.

Büyük bir emek ile Dergimizin sizlere ulaşmasını sağlayan Yayın Kurulu, Bilim Kurulu ve Hakem Kurulu Üyelerine, bilimsel çalışmaları ile katkı veren yazarlara teşekkür ediyor, aydınlık bir Türkiye özlemiyle 2017 yılının dünyada ve ülkemizde barışa ve kardeşliğe tanıklık etmesini diliyorum.

Vedat ADAK

Başkan

içindekiler

Başkan 3

Hakemli Yazılar

Yrd.Doç.Dr. Aydın GERSİL - Ömür YILDIRAN
Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Tek Düzen Muhasebe Sistemi Vergi Usul Kanunu ve TMS 16 Açısından İncelenmesi 10

Dr. Mustafa Göktuğ KAYA - V.M.Yrd. Ersin AKÇAY
Vadeli Mevduatların ve Faizinin Stopajı ile Banka Kredilerinin Değerlemesi ve Muhasebe Kayıtları 18

Ali Kemal TERZİ
Aile Yaşam Merkezinde Çalışan Usta Öğreticiler İş Kanuna Tabi midir 23

Doç. Dr. İlkay DİLBER Nihan ŞEKER
Yolsuzluk Algısı Endeksi 27

Gökçe KAFKAS DURMUŞ
Vergi Hukukunda Süreler ve Sürelerin Uzamasına Neden Olan Durumlara İlişkin Esaslar 34

Yrd.Doç.Dr. Semra TETİK
Örgütsel Adalet Duygusu ve Sonuçları 50

Yrd.Doç.Dr. Ömer ALP - Yrd.Doç.Dr. Ercan UŞUN - Öğr.Gör. Bahadır Bilge AYCAN
Konut Satışlarında KDV Uygulaması 56

Yrd. Doç.Dr. Emin YÜREKLİ - Doç. Dr. Seçkin GÖNEN - Abdulkadir ŞAHİNER
Bilişim Teknolojilerinin Günümüz Muhasebe Eğitim Sistemine Entegre Edilmesinin Gerekliliği 67

Hakemsiz Yazılar

YMM Tayfun ŞENOL
Şüpheli Alacaklara Karşılık Ne Zaman Ayrılır 75

SMMM Serra AYTAÇ
Aile İşletmelerinin Temel Finansal Sorunları 79

YMM Recep ÖZDEMİR
Nakdi Sermaye Artışlarında Faiz İndirimi Uygulaması 85

SMMM Mervan YALVAK
Fiilen Ödenmeyen Kiraların Stopaj Yükümlülüğü ve Kirayı Tevsik Edici Belge Sorunu 93

AV. Akın Gencer ŞENTÜRK
Vergi Hukukunda Ödeme Emrine İtiraz ile İlgili Normlar, Birey Açısından
Öngörülemez Bir Durum Yaratmaktadır 97

Alper ÇELİKKOL
6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunda Prim Borçları
ile İlgili İşveren ve Sigortalılar Açısından Yapılan Düzenlemeler 106

SMMM Gökhan ÖZTÜRK
Belediyelerde Stratejik Plana Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi 112

İZMİR SMMMO DAYANIŞMA DERGİSİ
HAKEM KURULU

Prof.Dr. Asuman Altay	Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof.Dr. Başar Ataman Akgül	Marmara Üniversitesi
Prof.Dr. Can Şınga Mugan	Orta Doğu Teknik Üniversitesi
Prof.Dr. Cemal İbiş	Marmara Üniversitesi
Prof.Dr. Ercan Bayazıtlı	Ankara Üniversitesi
Prof.Dr. Feryal Orhan Basık	İstanbul Ünivesitesi
Prof.Dr. Güven Sayılgan	Ankara Üniversitesi
Prof.Dr. Hülya Talu	İstanbul Ünivesitesi
Prof.Dr. M.Banu Durukan	Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof.Dr. Mehmet Merdan Hekimoğlu	İzmir Üniversitesi
Prof.Dr. Mehmet Özbirecikli	Mustafa Kemal Üniversitesi
Prof.Dr. Münir Şakrak	Marmara Üniversitesi
Prof.Dr. Nergis Tek	Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof.Dr. Nihat Küçüksavaş	Çukurova Üniversitesi
Prof.Dr. Ömer Lalik	Maltepe Üniversitesi
Prof.Dr. Reşat Karcıoğlu	Atatürk Üniversitesi
Prof.Dr. Rüstem Hacırüstemoğlu	Galatasaray Üniversitesi
Prof.Dr. Serdar Özkan	American University Of The Midde East
Prof.Dr. Süleyman Yükçü	Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof.Dr. Şaban Uzay	Erciyes Üniversitesi
Prof.Dr. Tuğrul Tüfekçioğlu	Anadolu Üniversitesi
Prof.Dr. Yurdakul Çaldağ	Gazi Üniversitesi
Prof.Dr. Yüksel Koç Yalkın	Ankara Üniversitesi
Doç.Dr. Çağnur Balsarı	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr. Esra Aslanertik	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr. A.Fatih Dalkılıç	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr. Mine Tükenmez	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr. Nilgün Kutay	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr. Orhan Çelik	Ankara Üniversitesi
Doç.Dr. Tamer Aksoy	TOBB Ekonomi Ve Tekn. Ünv.
Yrd.Doç. Dr. Masum Türker	İstanbul Ticaret Üniversitesi
Yrd.Doç. Dr. Mine Aksu	Sabancı Üniversitesi
Yrd.Doç. Dr. Gürol Durak	Yaşar Üniversitesi

Hakemli Yazılar
Refereed Papers

MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMASININ TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VERGİ USUL KANUNU ve TMS 16 AÇISINDAN İNCELENMESİ

Yrd. Doç. Dr. Aydın GERSİL[1]

Ömür YILDIRAN[2]

ÖZET

Maddi duran varlıklar birçok işletmenin bilançosunda önemli bir paya sahiptir. Dolayısıyla maddi duran varlıkların muhasebeleştirilme, değerleme esasları ve amortisman uygulamalarını içeren düzenlemeler geniş kapsamlı olmaktadır. Bu nedenle, bu çalışmanın kapsamında sadece maddi duran varlıklara ilişkin amortisman uygulamaları incelenmiştir. Çalışmanın teorik bölümünde Tek Düzen Muhasebe Sistemi-Vergi Usul Kanunu ve TMS 16 açısından amortisman uygulamaları yer almaktadır. Çalışmanın uygulama bölümünde gerçek bir işletmenin mevcut amortisman uygulaması sunulmuştur. Ayrıca, işletmenin mevcut muhasebe verileri üzerinden TMS 16'ya göre maliyet modeli esas alınarak amortisman uygulaması gerçekleştirilmiştir. Tek Düzen Muhasebe S istemi-Vergi Usul Kanununa göre ulaşılan sonuçlar ile TMS 16 uygulamasının sonuçları karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: TMS 16, Amortisman, Maliyet Modeli

EXAMINATION OF DEPRECIATION APPLICATION IN TANGIBLE FIXED ASSETS WITHIN THE CONTEXT OF UNIFORM ACCOUNTING SYSTEM - THE TURKISH TAX LAWS AND THE TURKISH ACCOUNTING STANDARD 16

ABSTRACT

Ta, fixed assets have a significant share in the balance sheets of many companies. Thus, adjustments involving applications of accounting, valuation and depreciation of tangible fixed assets, are extensive. Therefore, only the depreciation applications on tangible fixed assets is examined within the context of this study. In the theoretical part of the study, depreciation applications are located according to Uniform Accounting System-Tax Act and the terms of

1 Adnan Menderes Üniversitesi Söke İşletme Fakültesi Uluslararası Ticaret ve İşletmecilik Bölümü Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

2 Bu çalışma Ömür YILDIRAN'ın "Maddi Duran Varlıkların Mevcut Uygulamaları İle TMS-16 Maddi Duran Varlık Standardı Açısından Karşılaştırılması" Okan üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, Aydın, Yüksek Lisans Tezinden türetilmiştir.

TMS 16. Current depreciation application of the real business is presented in the application part of the study. In addition, through the company's existing accounting data according to TMS 16; cost model was carried out based on the application of depreciation. Results of TMS 16 application and results reached by Uniform Accounting System-Tax Procedural Law have been comparatively presented with the conclusions.

Key Words: TAS 16, Depreciation, Costing Model

Giriş

TMS16 ya göre amortisman miktarlarının hesaplanması konusunda standart ile Vergi Usul Kanunu arasında oldukça büyük farklar mevcuttur. Bu farkların en belirgin olanı VUK'da hurda (kalıntı) değer diye bir tanım olmamasına rağmen standartta iktisadi kıymetin hurda değerinin işletme tarafından tespit edilmesi ve tespit edilen bu hurda değerin eğer önemsizse dikkate alınmaması, hurda (kalıntı) değerinin önemsiz kabul edilecek bir tutar olmaması durumunda ise maliyet bedelinden düşülmesi ve bu değer üzerinden işletme tarafından tespit edilen faydalı ömre göre amortisman ayrılması gibi alışılagelmişin çok dışında bir anlayış ortaya çıkmaktadır. Yine bir diğer belirgin fark ise VUK'da faydalı ömür Maliye İdaresi tarafından tespit edilirken standartta bu kriterin işletme tarafından tespitin yapılmasıdır.

Ayrıca VUK'da sadece binek araçl ar için kıst amortisman uygulaması yapılması yasa koyucu tarafından şart koşulurken standartta tüm amortismana tabii iktisadi kıymetler için kıst amortisman uygulamasının yapılması yani bütün maddi duran varlıkların için kullanıma başlandığı aydan başlamak üzere ay ay amortism an ayrılmasıdır.

1. Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Usul Kanunu Açısında Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamaları

1.1. Amortisman Kavramı

Amortisman kavramı, muhasebe literatüründe farklı tanımlarla ifade edilmektedir.

Amortisman, "işletmede kullanılan duran varlıkların kullanıldıkları sürece uğradıkları değer azalmalarının gider yazılmasıdır" (Tek, 2000, 155).

Amortisman, "maddi duran varlıkların kullanılmalarından dolayı yıpranmaları ve eskimeleriyle ortaya çıkan değer azalışlarını ve yine bu varlıklarla ilgili olarak teknolojik gelişmeler nedeniyle demode olmaktan kaynaklanan değer düşüklüklerini ifade etmek üzere kullanılan bir kavramdır" (Bayazıtlı, Çelik ve Gürdal, 2015, 498).

Amortisman, "bir yıldan fazla ekonomik ömre sahip olan ve belirli bir maliyet bedeli olan , aşınma ve yıpranmaya tabi duran varlıkların maliyetlerinin kullanım sürelerine yayılması amacıyla yapılan hesaplama ve gider kaydı işlemidir." (Uçkaç, 2003, 234).

Vergi Usul Kanunu (VUK) madde 313: "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder."

Maddi duran varlıklar işletme faaliyetlerinde kullanıldıkça ve teknolojik gelişmeler nedeniyle söz konusu varlıklarda aşınma, yıpranma ve meydana gelmekte ve değer kaybı oluşmaktadır. Maddi duran varlıklarda kullanım sonucu, ortaya çıkan aşınma, yıpranma ve değer kaybı, amortisman kavramını ifade etmektedir. Bu değer kayıpları, duran varlığın faydalı ömrüne (ekonomik ömür, yararlı ömür) dağıtılmaktadır (Çaldağ ve Ayanoğlu, 2012, 233).

1.2. Amortismana Tabi Maddi Duran Varlıklar

Tek Düzen Muhasebe Sisteminde maddi duran varlıklar, duran varlıklar ana grubunda yer almaktadır. Maddi duran varlıklar, arazi ve arsalar, yer altı ve yer üstü düzenleri, binalar, tesis-makine ve cihazlar, taşıtlar, demirbaşlar, diğer maddi duran varlıklar, birikmiş amortismanlar, yapılmakta olan yatırımlar ve verilen avanslar hesaplarından oluşmaktadır. Bu hesaplardan, yeraltı ve yerüstü düzenleri, binalar, tesis makine ve cihazlar, taşıtlar, demirbaşlar ve bazı diğer duran varlıklar amortismana tabii maddi duran varlık olarak değerlendirilmektedir.

1.3. Amortismana Tabi Maddi Duran Varlıklarda Maliyet-Bedeli-Faydalı Ömür-Amortisman Yöntemleri

Maddi duran varlığa ilişkin amortisman tutarını belirlemek için, maddi duran varlığın maliyet bedelinin, faydalı ömrünün ve amortisman yönteminin belirlenmesi gerekmektedir.

Maliyet bedeli, VUK madde 262'de şu şekilde tanımlanmaktadır: "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilümum giderlerin toplamını ifade eder."

VUK, iktisadi kıymetin maliyet bedelinin belirlenmesinde, iktisadi kıymetin edinme maliyetine ilaveten, iktisadi kıymetin kullanıma hazır hale getirilmesi için ve iktisadi kıymetin değerini arttırıcı harcamaları maliyet bedeli kavramı içerisinde değerlendirmektedir.

VUK, amortismana tabi maddi duran varlığın amotismana tabi olacağı süreyi faydalı ömür ile ifade etmektedir.

VUK madde 315: Mükellefler amortismana tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.

VUK'na göre amortismana tabi maddi duran varlıkların faydalı ömrü Mali Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.

Varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde üç unsur vardır (Tanış, 2009 , 142): 1.Maddi duran varlığın fiziksel olarak eskimesi ve yıpranması

1. Maddi duran varlığın teknolojik açıdan eskimesi 3. Maddi duran varlığın demode olması VUK'da amortisman yöntemleri olarak normal amortisman, azalan bakiyeler usulüne göre amortisman, fevkalade amortisman ve kıst amortisman yöntemlerinin kullanılması öngörülmüştür.

Maddi duran varlıkların amortismana tabi olması dönemsellik kavramının bir gereğidir. Maddi duran varlığın maliyet bedelinin faydalı ömrüne dağıtılması, maddi duran varlığın kullanımından sağlanan gelirin ile kullanımından dolayı ortaya çıkan giderlerin dönemsel bazda karşılaştırılmasını ve dönemsel bazda kâr veya zararın doğru tespit edilmesini sağlamaktadır (Örten ve Karapınar, 2007, 261).

Maddi duran varlıklar için seçilen amortisman yöntemlerinin değiştirilmesi üç şarta bağlıdır. (Karacan, 2010, 249-250):

1.İşletmenin bilanço esasına göre defter tutan bir işletme olması gereklidir.

2.İşletme normal amortisman yöntemini kullanıyorsa, amortisman yöntemini değiştiremez. Ancak azalan bakiyeler yöntemini kullanıyorsa, normal amortisman yöntemine geçebilir.

2. Amortisman yönteminin değişmesinin etkileri finansal tablo dipnotlarında açıklanmalıdır.

2. TMS 16 A çısında Maddi Duran Varlıklar da Amortisman Uygulamaları

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının amortismanlarla ilgili hükümleri, VUK'nun hükümlerinden ve Tek Düzen Muhasebe Sisteminden önemli ölçüde farklıdır.

Maliyet, amortismana tabi tutar, amortisman, kalıntı değer ve faydalı ömür kavramları standardın 6. Maddesinde tanımlanmaktadır.

Madde 6:
Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder. (Örnek TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler)

Standardın 10. Maddesinde: "Maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir." Hükmü yer almaktadır.

Amortismana tabi tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

Standart VUK'dan farklı olarak maddi duran varlığın amortismana tabi tutarının belirlenmesinde hurda değeri dikkate almaktadır. Maddi duran varlığın hurda değeri, maddi duran varlığın maliyetinden düşülerek, maddi duran varlığın amortismana tabi tutarı hesaplanacaktır.

Amortisman: Bir varlığın amortismana tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

Yararlı ömür:
(a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya

(b) İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

Maddi duran varlığın yararlı ömrü ile ilgili hükümler standardın 50 ve 51. maddelerinde yer almaktadır:

Madde 50: "Varlığın yararlı ömrü işlet menin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir."

Standarta göre maddi duran varlığın yararlı ömrü işletmeler tarafından belirlenecektir. Her hesap dönemi sonunda da maddi duran varlığın yararlı ömrü ile ilgili yapılan tahmin, maddi duran varlıktan zamabeklenti ile karşılaştırılacaktır. Eğer bir farklılık oluşursa, amortisman oranı da değiştirilecektir. VUK'na göre maddi duran varlıkların yararlı ömürleri Maliye bakanlığı tarafından belirlenmektedir.

Bir varlığın kalıntı değeri (hurda değer): Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

Madde 51: "Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklik(ler) "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar" Standardı uyrınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir."

Standartta amortisman ayırma dönemi ile ilgili hüküm madde 55'de ifade edilmektedir. Madde 55:"Bir varlığın amortismana tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda,

örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma (veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir gruba dahil edilme) tarihi veya varlığın finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kal-

dırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir."

Standarda göre maddi duran varlık için amortisman ayırma zamanı, maddi duran varlık kullanılabilir olduğu zaman başlamaktadır. Dolayısıyla, maddi duran varlık edinildiği zamandan itibaren amortisman hesaplanmaya başlanacaktır. VUK'na göre ise maddi duran varlıkların amortismanın hesaplanmasında tüm hesap dönemi dikkate alınmaktadır. Sadece binek otomobiller bu uygulamanın dışında bırakılmıştır (Örten,Kaval ve Karapınar;2012:212). Maddi duran varlığın amortismana tabi tutulabilmesi için, söz konusu varlığın yönetimin tarafından istenilen faaliyetleri yerine getirmek için gerekli yer ve duruma getirilmesi gereklidir. Bundan sonra maddi duran varlığın amortismana tabi tutarı, maddi duran varlığın yararlı ömrüne sistemli bir şekilde dağıtılır (Hatipoğlu, 2013:196).

Standarda göre maddi duran varlıkların değerlemesi maliyet modeline veya yeniden değerleme modeline göre yapılacaktır.

Madde 30: Maliyet modeli

Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.

Madde 31: Yeniden değerleme modeli

Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlenmiş tutar, yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu (bilanço) tarihi itibariyle gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.

3. Örnek Uygulama

Uygulama yapılan ABC işletmesi Aydın ili Söke ilçesinde inşaat sektöründe faaliyet gösteren bir işletmedir. İşletme, muhasebe uygulamalarını, Tek Düze n Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Vergi Usul Kanuna göre yapmaktadır. İşletme tüm maddi duran varlıklar için normal amortisman yöntemini uygulamaktadır. İşletme, 2014 takvim yılında çimento santrali kurmaya yönelik girişimlerde bulunarak aşağıda liste halinde sunulan amortismana tabii iktisadi kıymetleri edinmiştir. İşletmenin 31/12/2014 dönem sonu maddi duran varlıklar hesaplarını gösteren genel geçici mizanı aşağıdaki gibidir.

TABLO 1. ABC İşletmesinin 31.12.2014 Tarihli Genel Geçici Mizanı

Hesap kodu	Hesap Adı	Aktife Giriş Tarihi	Aktife Giriş Bedeli
252	Binalar		410.000
252.2014	Çimento Santrali Binaları		410.000
252.2014.001	Çimento Santrali Üretim yeri	01.05.2014	300.000
252.2014.002	Mesken (İşçi Lojmanı)	20.08.2014	110.000

TABLO 2. VUK 333 ve 339 Numaralı Tebliğlerinde Yer alan Amortisman Oranları

Amortismana Tabi İktisadi Kıymetler	Faydalı Ömür (Yıl)	Amortisman Oranı
Binalar		
Fabrika, atölye, istasyon, terminal, garaj, hangar, kantar dairesi, kazan dairesi, pompa dairesi, elektrik santral binaları ile emsali hizmetlere mahsus binalar		
Beton, kargir, demir, çelik	40	%2,5
İkamet olarak kullanımdan kiralık hale getirilen evler	50	2

3.1. Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Fabrika, atölye, istasyon, terminal, garaj, hangar, kantar dairesi, kazan dairesi, pompa dairesi, elektrik santral binaları ile emsali hizmetlere mahsus binalardan Beton, kargir, demir çelik ile imal edilmiş binaların VUK 333-339 No'lu Tebliğlere göre faydalı ömrünün 40 yıl olduğu belirtilmiştir. Buna göre ABC şirketinin 252.2014.001 muhasebe kodu ile kayıtlarına aldığı çimento santrali üretim yeri ile ilgili gerek 2014 yılında gerekse sonraki yıllarda ayıracağı amortisman tutarı ve muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

Amortisman Tutarı = İktisadi Kıymetin Aktif Bedeli x (1 / Faydalı ömür)

Amortisman Tutarı = 300.000 TL x (1 / 40) = 7.500 TL 31.12.2014

730 Genel Üretim Giderleri	7.500	
730.06 Amortisman Giderleri		
730.06.01 Binalar Amortismanı		
730.06.01.01 Çimento Santrali Amortismanı		
257 Birikmiş Amortismanlar		
257.01 Binalar Birikmiş Amortismanı		7.500

Çimento Santralinde çalıştırılacak olan işçilerin ikametgahı için alınan meskenin ise ikamet olarak kullanılan kiralık evler için VUK 333 NL. Tebliğe gör e faydalı ömrünün 50 yıl olduğu belirtilmiştir. Buna göre ABC şirketinin 252.2014.002 muhasebe kodu ile kayıtlarına aldığı İşçi Lojmanı ile ilgili gerek 2014 yılında gerekse sonraki yıllarda ayıracağı amortisman tutarı ve muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

Amortisman Tutarı = İktisadi Kıymetin Aktif Bedeli x (1 / Faydalı ömür)

Amortisman Tutarı = 110.000 TL x (1 / 50) = 2.200 TL 31.12.2014

730 Genel Üretim Giderleri	2.200	
730.06 Amortisman Giderleri		
730.06.01 Binalar Amortismanı 730.06.01.02		
İşçi Lojmanı Amortismanı		
257 Birikmiş Amortismanlar		
257.01 Binalar Birikmiş Amortismanı		2.200

3.2. TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Maddi Duran Varlıklar hesabında kayıtlı olan iktisadi kıymetler için ayrılması gereken amortisman tutarı şu şekilde hesaplanacaktır.

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Bedeli – Hurda (kalıntı) Değer) / Faydalı Ömür Standarda göre her bir iktisadi kıymete kıst amortisman uygulanması mecburi olup iktisadi kıymetin kullanılmaya başlanılan ay kesri tam ay sayılmak suretiyle amortisman tutarının hesaplanması gerekmektedir. Buna göre :

1.Yıl Amortisman Tutarı = (Yıllık Amortisman Tutarı /12) x Kıymetin 1. yıldaki kullanım Ayı

İktisadi kıymetin kullanılmaya başlandığı yıldaki kıst amortisman uygulaması sebebi ile ayrılamayan amortisman tutarı faydalı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda ayrılacak olup tutarı şu şekilde hesaplanacaktır.

Son yıldan sonraki yıl ayrılacak Amortisman Tutarı = 1. Yıl Ayrılamayan Amortisman tutarı

TABLO 3. Uygulama Yapılan İşletmenin 31.12.2014 Tarihli Geçici Mizanın TMS 16'Ya Göre Düzenlenmesi

Hesap kodu	Hesap Adı	Aktife Giriş Tarihi	Aktife Giriş Bedeli	Faydalı Ömür	Hurda (Kalıntı) Değer
252	Binalar		410.000		
252.2014	Çimento Santrali Binaları		410.000		
252.2014.001	Çimento Santrali Üretim yeri	01.05.2014	300.000	12 yıl	80.000
252.2014.002	Mesken (İşçi Lojmanı)	20.08.2014	110.000	25 yıl	60.000

01/05/2014 tarihinde 300.000,00 TL bedel karşılığı edinilen çimento santrali üretim yeri ile ilgili olan iktisadi kıymetin faydalı ömrünün 12 yıl hurda değerinin 80.000,00 TL olduğu tespit edildiğine göre ayrılacak amortisman tutarları şöyle olmalıdır.

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Bedeli – Hurda (kalıntı) Değer) / Faydalı Ömür Yıllık Amortisman Tutarı = (300.000,00 – 80.000,00) / 12

Yıllık Amortisman Tutarı =18.333,33 TL

1.Yıl Amortisman Tutarı = (Yıllık Amortisman Tutarı /12) x Kıymetin 1. yıldaki kullanım Ayı

1.Yıl Amortisman Tutarı = (18.333,33/12) x 9

1.Yıl Amortisman Tutarı = 13.750 TL

Çimento üretim yerinin 2.3.4.5.6.7.8.9.10.11. ve 12. yıldaki amortisman tutarları 18 333,33 TL olacak faydalı ömrünün son yılı olan 12. yıldan sonraki 13.yılında ise 1. yılda ayrılamayan amortisman tutarı gider olarak yazılacaktır.

13. Yıldaki amortisman Tutarı = 18.333,33 – 13.750,00 = 4.583,33 TL

Yukarıda anlatılan bilgil er ışığında işletmenin söz konusu iktisadi kıymet için öngördüğü faydalı ömür hurda (kalıntı) değer ve kıst süresi ile ilgili bilgiler finansal tabloların dipnotlarında açıklanacak olup 1, yılda ayrılan amortisman tutarı için yapması gereken muhasebe kaydı şöyle olmalıdır.

31.12.2014

730 Genel Üretim Giderleri 730.06Amortisman Giderleri 730.06.01Binalar Amortismanı 730.06.01.01Çimento Santrali Amortismanı	7.500	
257 Birikmiş Amortismanlar 257.01 Binalar Birikmiş Amortismanı		7.500

20/08/2014 tarihinde 110 000,00 TL bedel karşılığı edinilen işçi lojmanı ile ilgili olan iktisadi kıymetin faydalı ömrünün 25 yıl hurda değerinin 60.000,00 TL olduğu tespit edildiğine göre ayrılacak amortisman tutarları şöyle olmalıdır.

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Bedeli – Hurda (kalıntı) Değer) / Faydalı Ömür Yıllık

Amortisman Tutarı = (110.000,00 – 60.000,00) / 12

Yıllık Amortisman Tutarı =4.166,67 TL

1.Yıl Amortisman Tutarı = (Yıllık Amortisman Tutarı /12) x Kıymetin 1. yıldaki kullanım Ayı

1.Yıl Amortisman Tutarı = (4.166,67/12) x 5

1.Yıl Amortisman Tutarı = 1.736,11 TL

İktisadi kıymetin 2. ile 25. yıllar arası ayrılması gereken amortisman tutarları 4 166,67 TL olacak faydalı ömrünün son yılı olan 25. yıldan sonraki 26. yılında ise 1. yılda ayrılamayan amortisman tutarı gider olarak yazılacaktır.

26. Yıldaki amortisman Tutarı = 4.166,67 – 1.736,11 = 2.430,56 TL

Bu bilgiler ışığında işletmenin söz konusu iktisadi kıymet için öngördüğü faydalı ömür hurda (kalıntı) değer ve kıst süresi ile ilgili bilgiler finansal tabloların dipnotlarında açıklanacak olup

1 yılda ayrılan amortisman tutarı için yapması gereken muhasebe kaydı şöyle olmalıdır.

31.12.2014

730 Genel Üretim Giderleri 730.06 Amortisman Giderleri 730.06.01 Binalar Amortismanı 730.06.01.02 İşçi Lojmanı Amortismanı	1736,11	
257 Birikmiş Amortismanlar 257.01 Binalar Birikmiş Amortismanı		1736,11

ABC şirketinin kurum kazancından indirebileceği amortisman giderleri VUK ve TMS'ye göre farklılıklar arz etmektedir. İşletmenin 1. yılda VUK'a göre indirim

konusu yapılabilecek amortisman tutarı 160.371,16 TL iken TMS 16'ye göre indirim konusu yapılabilecek amortisman tutarı 92.363,53 TL'dir.

4. Sonuç

Bu çalışmada mevcut vergi yasaları ile uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Türkiye Muhasebe Standartları'nın (TMS) işletmeler için büyük önem arz eden maddi duran varlıklarının gerek hükümleri açısından gerekse uygulama örneği çerçevesinde bir karşılaştırılması yapılmıştır. Maddi duran varlıklar tüm işletmelerde ticari ve üretim aşamalarında kullanılan ve yüksek bedeller ödenerek elde edilen varlıklardır. Bu varlıklara ilişkin uygulama farklılıkları 213 sayılı Vergi Mevzuatı, Tekdüzen Muhasebe Uygulama Genel Tebliğleri gibi düzenlemeler ile öteden beri gelen bir disiplin içerisinde ele alınmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartlarından 16 numaralı Maddi Duran Varlıklar standardı Vergi Usul Kanunu ile ciddi bir anlayış farkı ortaya koymaktadır. Her işletmenin kendi çalışma alanı içerisinde kendine özgü durumları dikkate alarak yıpranma payını hesaplaması gibi temel bir değişiklik standart ile hayatımıza girmiştir.

Kullanım amaçlı maddi duran varlıkların ne şekilde aktifleştirileceği ve aktifleştirme sonrasında nasıl değerleneceği, değerleme ölçütü olarak iki modelin mevcut olduğu bu varlıklar için faydalı ömrün idare tarafından değil işletmelerin kendileri tarafından tespit edilmesi gerektiği ve kıst amortisman uygulamasının sadece kanuna göre binek araçlarda uygulanması gerekirken aslında tüm maddi duran varlıklar açısından ele alınması gerektiği gibi temelde farklılık arz eden bir durum ortaya koymaktadır.

KAYNAKÇA

Bayazıtlı, Ercan, Çelik Orhan ve Gürdal Kadir (2015). **Genel Muhasebe**. Ankara: Siyasal Kitbaevi.

Çaldağ,Yurdakul ve Ayanoğlu , Yıldız (2012). **Genel Muhasebe**. Ankara: Gazi Kitabevi, 9. Baskı,

Hatipoğlu, Ayşegül (2013). "Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi", **S.Ü. İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**. 24 (2012):185-216.

Örten, Remzi, Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın (2012). Türkiye Muhasebe –Finansal Raporlama Standartları. Ankara: Gazi Kitabevi,6.Baskı,

Örten, Remzi ve Karapınar, Aydın (2007). **Genel Muhasebe**. Ankara : Gazi Kitabevi, 4.Baskı,

Karacan, Sami (2010). **Muhasebe**. Ankara:
Orion Kitabevi,

Tanış, Veysel, Naci (2009). **Genel Muhasebe**. Adana: Karahan Kitabevi, Tek, Nergiz. (2000). **Envanter ve Bilanço**, İzmir: İlkem Ofset,3.Baskı, Uçkaç, Mustafa (2003), **Genel Muhasebe**, Trabzon: Dilara Yayınevi, VUK

Maliye Bakanlığı (26.12.1992).1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.Ankara: Resmi Gazete (21447 (M) sayılı)

1.C. Yasalar (4.1.1961). **Vergi Usul Kanunu.** Ankara: Resmi Gazete (Tarih 10.01.1961 Sayı 10703-10705).

VADELİ MEVDUATLARIN VE FAİZİNİN STOPAJI İLE BANKA KREDİLERİNİN DEĞERLEMESİ VE MUHASEBE KAYITLARI

Vergi Müfettişi Dr. Mustafa Göktuğ KAYA[1]
Vergi Müfettiş Yrd. Ersin AKÇAY[2]

ÖZET

Vergi Usul Kanununun ilgili maddelerinde belirtildiği üzere değerleme, işletmelerin vergi matrahlarının doğru olarak hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin ilgili kanunda belirtilen kanuni ölçüler temel alınarak takdir ve tespit edilmesi olayıdır. İşletmeler dönem sonlarında vadeli mevduat hesaplarının değerlemesini ve faizlerinin stopajını Vergi Usul Kanunu'nun 281. maddesine göre; Banka Kredilerinin değerlemesini ise Vergi Usul Kanunu'nun 285.maddesinde belirtilen esaslara uygun olarak yapmaktadırlar.

Çalışmamızda yukarıda bahsedilen ilgili maddeler ışığında değerlemenin nasıl yapılacağı ve değerleme sonucu ulaşılan verilerin nasıl muhasebeleştirileceği konuları üzerinde durulmuş olup, örneklerle pekiştirilmek suretiyle konu kapsamlı bir şekilde ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Usul Kanunu, Değerleme, Vadeli Mev duatlar, Banka Kredileri

VALUATION OF DEPOSIT ACCOUNT AND ITS INTEREST'S STOPPAGE WITH BANK CREDITS AND ACCOUNTING RECORDS

ABSTRACT

Asstated in the relevant article of the Tax Procedure Law valuation of enterprises specified in the relevant statutory measure of economic securities laws concerning the calculation of the correct tax base is based on the recognition and incident detection. Businesses final withholding tax of valuation and interest rate on term deposits of Procedural Law, according to Article 281; They make the valuation of bank loans in accordance with the principles stated in Article 285 of the Tax Code.

In our study materials about how to do the above-mentioned valuation issues in the light, and has focused on how to account for the results achieved data valuation, subject to consolidation by the examples will be discussed in a comprehensive manner.

1 Vergi Denetim Kurulu; mustafa.goktug.kaya@vdk.gov.tr
2 Vergi Denetim Kurulu; ersin.akcay@vdk.gov.tr

Keywords: Tax Law, Valuation, Time Deposits, Bank Loans

1. Giriş

Vergi Usul Kanunun 258. Maddesinde değerleme kavramı üzerinde durulmuş, değerleme; vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir şeklinde tanımlanmaktadır (213 sayılı Vergi Usul Kanunu , gib mevzuat). Kanun maddesinde açıkça yer aldığı gibi değerleme vergi matrahının saptanması ile ilgili bir işlemdir. Bundan dolayı kanunda değerleme ölçüleri ve hangi iktisadi kıymetin hangi değerleme ölçütü baz alınarak değerleneceği tadadi olarak sayılmıştır. Dönem sonu değerlemeye tabi iktisadi kıymetlerden mevduatlar ve krediler makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

2. Vadeli Mevduat Hesaplarının Değerlemesi ve Faizinin Stopajı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 281.maddesine göre "Alacaklar mukayyet değeri ile değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır." ifadesi yer almaktadır. Ayrıca Ver gi Usul Kanunu 369 sıra nolu tebliğ 3.1 ve 3.2 bölümlerinde;
Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar ise değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınacaktır.
Örnek: Hesap dönemi takvim yılı olan (A) Ltd.Şti.'nin (B) Bankasına 13/11/2006 tarihinde 6 ay vadeli mevduat hesabı açtırması halinde, mevduat sözleşmesinden kaynaklanan alacak, hesap dönemi sonuna kadar (31.12.2006) hesaplanacak faiziyle birlikte dikkate alınacaktır.

Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınacaktır.
Örnek: Alacakların değerlemesine ilişkin yukarıda belirtilen örnekteki (B) Bankası da 13/11/2006 tarihinde açılan 6 ay vadeli mevduat hesabı için mevduat sözleşmesinden kaynaklanan borcunu hesap dönemi sonuna kadar (31/12/2006) hesapladığı faiziyle birlikte dikkate alacaktır."denilmektedir.
Söz konusu mevduatın döviz cinsinden olması durumunda ise ilk önce Maliye Bakanlığınca tebliğ edilen kurlar üzerinden TL'ye çevrilmeli ortaya çıkan kur farkı geliri veya gideri kambiyo karı veya zararı olarak kayda alınmalıdır. Bu durumda iki defa değerleme yapılmaktadır.

Vadeli mevduatların işlenmiş faizlerine isabet eden stopajların mahsubu konusu (2000/2 Seri No.lu Kurumlar Vergisi İç Genelgesi 28.04.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.49/4938 -68/ 20134 sayılı) ise Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 2000/2 seri numaralı Kurumlar Vergisi İç Genelgesinde;

a) Vadesi değerleme gününden sonra olan vadeli mevduat hesaplarına ilişkin,dönem sonuna kadar tahakkuk eden ve kurum kazancının tespitinden gelir olarak dikkate alınan faiz tutarları üzerinden,ilgili dönem beyannamesinin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar kesinti suretiyle ödenmiş olan verginin,beyannameye dahil edilen gelire isabet eden kısmı hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.
b) Vadesi değerleme gününden ve ilgili dönem beyannamesinin verilmesi gereken süreden sonra vadeli mevduat hesaplarına ilişkin olarak kesinti suretiyle ödenen vergiler ise faiz ödemelerinin yapıldığı yıla ait gelir ve kurumlar beyannamesinde(2015 yılına ait 2016 yılında verilen) hesaplanan vergiden mahsup edilecektir(Erdoğru ÖZ;Yıl Sonunda Vadeli Mevduat Hesabının Değerlemesi ve Faizinin Stopajı ile Banka Kredisinin Değerlemesi,ErtaYmm,2014).
Örneğin; ABC Limited Şirketi vadesi 31.01.2015 tarihinde dolan 6 ay vadeli mevduat hesabından 30.000 TL faiz geliri elde etmiş, bankaca faiz ödemesi sırasında 6.000 TL gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır. Söz konusu faiz gelirinin 01.08.2014-31.12.2014 tarihleri arasında kalan 5 aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan (30.000*5/6) 25.000 TL 2015 yılı kurum kazancı

hesabında,2015 yılına isabet eden 1 aylık kıst döneme ilişkin (30.000*1/6) 5.000 TL ise 2015 yılı kurum kazancının hesabında gelir olarak dikkate alınacaktır. Bankaca faiz ödemesi sırasında yapılan 6.000 TL gelir vergisi tevkifatının 01.08.2014- 31.12.2014 tarihleri arasında kalan 5 aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 5.000 TL 2014 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde,01.01.2015-31.01.2015 tarihleri arasında kalan 1 aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 1.000 TL ise 2015 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Mevduat hesabının vadesinin 25 Nisan 2015 tarihinden sonraki bir tarihte dolacağı, dolayısıyla gelir vergisi stopajının da bu tarihten sonra yapıldığı bir durumda ise yapılan stopajın tamamı 2015 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

3. Banka Kredilerinin Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu'nun 285. maddesinde, mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır denilmektedir. Buna göre, vadesi ertesi yıla sarkan kredilerin cari yıla isabet eden faizi hesaplanarak gider hesaplarına intikal ettirilmelidir. Böylece finansman ihtiyaçlarını banka kredisi kullanmak suretiyle karşılayan mükelleflerin, banka kredisi borçları nedeniyle değerleme gününe kadar oluşan kıst döneme ait tahakkuk etmiş ancak ödememiş bulundukları faizleri de gider olarak kurum kazancından indirebileceklerdir.

4.Örnekler ve Muhasebe Kayıtları

Örnek:1 (Selim TUNA, Tüm Vergisel Yönleriyle Muhasebe ve Dönem Sonu İşlemleri Ders Notları, İstanbul,2012,s.24)**:** İşletme 01.12.2014 tarihinde Halk Bank'ta 3 ay vadeli 80.000$ tutarında bir mevduat hesabı açtırmış olup faiz oranı %6'dir.01.12.2012 tarihinde kur 1$=1.3 TL,dönem sonunda 1$=1.4 TL olup vade sonunda ise 1$=1,65 TL olarak gerçekleşmiştir.

01.12.2014

102.Bankalar 104.000

100.Kasa 104.000

(Bankada döviz hesabının açılması) 80.000$* 1. 3= 104.000 TL

/

31.12.2014

102.Bankalar 8.000

646.Kambiyo Karları 8.000

(Bankalar hesabının değerlemesi) 80.000$*(1.4-1.3)=8.000 TL

/

181. Gelir Tahakkukları 560

642.Faiz Gelirleri 560

(Dönem sonuna kadar işlenmiş faizlerin tahakkuku) 80.000$* %6*1/12*1.4=560 TL

01.03.2014

100.Kasa	133.643		
193.Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	297		
		102. Bankalar	112.0000
		642. Faiz Gelirleri	1.380
		181. Gelir Tahakkukları	560
		646. Kambiyo Karları	20.000

(Vade Sonunda Yapılacak Kayıt) 80.000$*1.65=132.000 TL Anapara Tutarı , 80.000$*%6*3/12*1.65=1.980 TL Toplam Faiz Tutarı,(1.980-600=1.380 TL)
80.000$*(1.65-1.4)= 20.000 TL Kur Farkı

/

Örnek: 2 (A.Tugay YÜCEL, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları, Hesap Uzmanları Derneği,2010,S.171)**:** İşletme, 1 Ağustos 2010 tarihinde, İ.Bank'ta 10.000 TL'lik 10 ay vadeli yıllık faiz oranı %20 olan bir hesap açtırmıştır. İ.Bank ise 01.06.2011 tarihli dekontunda, işletmeye vadeli mevduat hesabı nedeniyle,1.666,- Lira faiz tahakkuk ettirdiğini ve bu faizden de 250,-TL Gelir Vergisi kestiğini bildirmiştir. Bu verilere göre işletmenin hesap açtırma, dönem sonu ve vade sonundaki yevmiye kayıtları şöyle olacaktır.

01.08.2010

102. Bankalar 10.000

100-Kasa 10.000

(Vadeli mevduat hesabı açtırılması)

/

31.12.2010

181.Gelir Tahakkukları 833

642.Faiz Gelirleri 833

(2010 dönemine ait faiz geliri)

/

31.12.2010

642.Faiz Gelirleri 833

690.Dönem Karı veya Zararı 833

(Faiz Gelirinin K/Z' a devri)

01.06.2011

102.Bankalar 1.416
193.Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar 250
642 .Faiz Gelirleri 833

181. Gelir Tahakkukları 833 (Faiz Gelirinin Alacak Olarak Kesinleşmesi)
(Kesilen Vergi Sonrası Faiz Gelirinin Alacak Kaydı)

/

642.Faiz Gelirleri 833

690. Dönem Karı veya Zararı 833

(2011 yılı faiz gelirlerinin K/Z'a devri)

/

Örnek:3 (Selim TUNA, Tüm Vergisel Yönleriyle Muhasebe ve Dönem Sonu İşlemleri Ders Notları, İstanbul 2012,S.108)**:** İşletme 01.10.2009 tarihinde 6 ay vadeli 30.000$ tutarında banka kredisi çekmiş olup kredinin maliyeti yıllık %8'dir.Kredi ile ilgili 500 TL dosya masrafı alınmıştır. Bu tarihte kur 1 $=1.5,dönem sonunda kur 1 $=1.6 olup vade sonuna 1$=1.55 TL olarak gerçekleşmiştir.

Not: Kredinin geri ödenmesi sırasında ayrıca bankaya ödenen BSMV (%15) borçlanmanın bir parçası olduğundan 780 Finansman Giderleri hesabında izlenir. Örneklerde ise BSMV dikkate alınmamıştır.

01.10.2009

102. Bankalar 44.500
780. Finansman Giderleri 500
300.Banka Kredileri 45.000
(Banka kredisinin alınması) 30.000$*1.5=45.000

/

31.12.2009

780.Finansman Giderleri 3.000
300.Banka Kredileri 3.000
(Kur Farkının Kayıtlara Alınması) (1.6-1.5)*30.000$=3.000

/

780.Finansman Giderleri 960
381.Gider Tahakkukları 960
(Krediye ilişkin dönem sonuna kadar oluşan faiz tutarının kayıtlara alınması) 30.000$*%8*3/12=600$
600$*1.6=960 Faiz Gideri

/

01.04.2010

300.Banka Kredileri 48.000
381.Gider Tahakkukları 960
780.Finansman Giderleri 900
102.Bankalar 48.360
646.Kambiyo Karları 1.500
(Vade Sonu)
30.000$*1.55=46.500 Anapara Tutarı
30.000$*%8*6/12*1.55=1.860 (6 aylık toplam faiz tutarı) (1.6-1.55)*30.000=1.500

/

Örnek:4 (Vergi Denetim Kurulu Eğitim Grubu, Hizmetiçi Eğitim Muhasebe Soruları**) :** Bir A.Ş önceki yılın 25 Aralık günü Bankadan %15 faizli ve 1 ay vadeli 400.000- TL lik mevduat hesabı açtırmış ve dönem sonunda 6 günlük faizi tahakkuk yoluyla gelire atmıştır. İzleyen yıl vadeli mevduat vade beklenmeden 5 Ocak günü çekiliyor. Faiz %2,5, Vergi Oranı %16

05.01.201.

100.Kasa	400.253	
193.İndirilecek Kdv	48	
689.Diğer Olağandışı Gider ve Zarar	822	
181. Gelir Tahakkuklari	986	
642. Faiz Gelirleri	137	
102. Bankalar	400.000	

(6x15x400.000)/36.500= 986
(5x2,5x400.000)/36.500=137
(6x2,5x400.000)/36.500= 164-àÖnceki yılın
(164+137) =301%16 = 48
986-164 = 822 Zarar

/

5. Sonuç

Vadeli mevduat hesapları ile banka kredileri dönem sonunda, değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınacaktır. Söz konusu hesapların döviz cinsinde olması durumunda ise kur farkı değerlemesi de dikkate alınması gerekmektedir. Bu kapsamda yazımızda yapmış olduğumuz açıklamalar aynen geçici vergi dönemleri itibariyle de geçerli olacaktır. (A.Murat YILDIZ, "Vadeli Mevduat Hesaplarının

ve Banka Kredilerinin Değerlemesi ile Stopaj Mahsubu Sorunu", Yaklaşım Dergisi, Sayı 144,2004) Ayrıca vadesi değerleme gününden sonra olan vadeli mevduat hesaplarına ilişkin, dönem sonuna kadar tahakkuk eden ve kurum kazancının tespitinden gelir olarak dikkate alınan faiz tutarları
üzerinden, ilgili dönem beyannamesinin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar kesinti suretiyle ödenmiş olan verginin, beyannameye dahil edilen gelire isabet eden kısmı hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

KAYNAKÇA

* 213 sayılı Vergi Usul Kanunu; http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat , Erişim tarihi:10.10.2016
*Funda KULANŞI; Vergi Usul Kanunu'nda Vadeli Mevduat ve Kredilerin Değerlemesi, Batı YMM, 2009
*2000/2 Seri No.lu Kurumlar Vergisi İç Genelgesi 28.04.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.49/4938 - 68/ 20134 sayılı.
*Erdoğru ÖZ; Yıl Sonunda Vadeli Mevduat Hesabının Değerlemesi ve Faizinin Stopajı ile Banka Kredisinin Değerlemesi, Erta YMM, 2014
*Selim TUNA, Tüm Vergisel Yönleriyle Muhasebe ve Dönem Sonu İşlemleri Ders Notları, İstanbul, 2012, s.24
*A.Tugay YÜCEL, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları, Hesap Uzmanları Derneği, 2010, S.171
*Vergi Denetim Kurulu Eğitim Grubu, Hizmetiçi Eğitim Muhasebe Soruları
*A.Murat YILDIZ, "Vadeli Mevduat Hesaplarının ve Banka Kredilerinin Değerlemesi ile Stopaj Mahsubu Sorunu", Yaklaşım Dergisi, Sayı 144, 2004.

AİLE YAŞAM MERKEZİNDE ÇALIŞAN USTA ÖĞRETİCİLER İŞ KANUNA TABİ MİDİR?

Ali Kemal TERZİ[1]

ÖZET

Aile Yaşam Merkezleri, büyük şehirlerde çocukların, gençlerin, yaşlıların, engellilerin, daha doğrusu her kesimden bireylerin sosyal hizmet ve imkanlardan yararlandığı alanlardır. Bu alanlarda hizmet alan bireyler, Yaşam merkezlerinde görev alan rehber ve usta öğreticiler tarafından verilen eğitimlere katılmaktadır. Rehber ve usta öğreticiler, çalışma şartları, yasal haklar yönünden idare ile bir uyuşmazlık yaşadıklarında hangi mevzuat çerçevesinde değerlendirilecekleri tartışma konusudur.

Anahtar Kelimeler: Aile Yaşam Merkezi, Rehber Öğretmen, Usta Öğreticiler, İş Kanunu

Jel Kodları: *J3, J5, J6*

ABSTRACT

Family Life Centers are areas where children, young people, elderly people, people with disabilities, or rather individuals from all walks of life benefit from social services and opportunities in big cities. Individuals serving in these areas attend trainings given by guides and master trainers who work in life centers. It is a matter of debate as to which legislation will be evaluated when there is a disagreement with the administration due to the guidance and master trainers, working conditions and legal rights.

Keywords: Family Life Center, Directory Teacher, Master Teachers, Labor Code

Jell Codes: J3, J5, J6

Giriş

Aile Yaşam Merkezleri, günümüzde özellikle büyük şehirlerde, aile bireylerini oluşturan çocukların, gençlerin, hanımların, yetişkinlerin, engelli ve yaşlıların birlikte zaman geçirebilecekleri ve sosyal, kültürel, eğitime yönelik ve sportif tüm faaliyetlerin sunulduğu bir alandır. Yaşam merkezlerinde eğitime katılan bireylere, bu merkezlerde görev alan usta öğreticiler tarafından farklı alanlarda eğitim verilmektedir. Bu makalede aile yaşam merkezlerinde görev alan usta öğreticilerin İş Kanuna tabi olup olmadığı mevzuat çerçevesinden irdelenecektir.

1 İş Müfettişi

1. Aile Yaşam Merkezleri

Aile Yaşam Merkezleri, çocuklara, gençlere, hanımlara, yetişkinlere, engelli ve yaşlılara hizmet alanlarından oluşturulmuştur. Anne ve babalar sosyal, spor, kültürel etkinlikten, 14 yaş altında olan yani çocuklar ise, kreş veya çocuk kulübü hizmetlerinden yararlanmaktadır. Gençlik merkezi hizmetlerinden 14-24 yaş arasındaki bireyler, engelli bireyler ise, engelli lokalinden, yaşlı bireyler ise, yaşlılar lokalinden yararlanmaktadır. Aile Yaşam Merkezleri, bir nevi sosyal hizmetlerin ücretsiz olarak tüm bireylere Belediyeler ya da Büyükşehir Belediyeleri tarafından sunumudur. Hizmet merkezlerinde eğitim ya da yararlanma, kişilerin yaş ve özel durumlarına göre gerçekleştirilmektedir.

2. İşçi Kavramı Ve Ustaöğreticiler

4857 sayılı Yasa'nın 2.maddesinde işçi, işveren ve iş ilişkisinin tanımı yapılmıştır. Madde hükmüne, işçi, "*Bir iş sözleşmesine dayanarak çalışan gerçek kişiye işçi,*" denilmektedir. Aynı Yasa'nın 4. maddesinde, bu kanunun uygulanmayacağı diğer bir deyişle istisna olduğu işler ve iş ilişkileri belirtilmiştir. Buna göre;

a) Deniz ve hava taşıma işlerinde,

b) 50'den az işçi çalıştırılan (50 dahil) tarım ve orman işlerinin yapıldığı işyerlerinde veya işletmelerinde,

c) Aile ekonomisi sınırları içinde kalan tarımla ilgili her çeşit yapı işleri,

d) Bir ailenin üyeleri ve 3 üncü dereceye kadar (3 üncü derece dahil) hısımları arasında dışarıdan başka biri katılmayarak evlerde ve el sanatlarının yapıldığı işlerde,

e) Ev hizmetlerinde,

f) Çıraklar hakkında,

g) Sporcular hakkında,

h) Rehabilite edilenler hakkında,

ı) 507 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar Kanununun 2 nci maddesinin tarifine uygun üç kişinin çalıştığı işyerlerinde uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan aynı Yasanın devamında;

a) "*Kıyılarda veya liman ve iskelelerde gemilerden karaya ve karadan gemilere yapılan yükleme ve boşaltma işleri,*

b) Havacılığın bütün yer tesislerinde yürütülen işler,

c) Tarım sanatları ile tarım aletleri, makine ve parçalarının yapıldığı atölye ve fabrikalarda görülen işler,

d) Tarım işletmelerinde yapılan yapı işleri,

e) Halkın faydalanmasına açık veya işyerinin eklentisi durumunda olan park ve bahçe işleri,

f) Deniz İş Kanunu kapsamına girmeyen ve tarım işlerinden sayılmayan, denizlerde çalışan su ürünleri üreticileri ile ilgili işlerin, bu Kanun hükümlerine tabi olacağı belirtilmiştir.

Bu kanun kapsamında rehber ve usta öğreticiler hakkında İş Kanununda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Usta öğreticiler tanımı ve aranan şartlar ise, Milli Eğitim Bakanlığı Kurumlarında sözleşmeli veya ek ders görevi ile görevlendirilecek uzman ve usta öğreticiler hakkındaki yönetmeliğin 4. maddesinde yapılmıştır. Madde hükmünde, Örgün ve Yaygın eğitim kurumlarında ve hizmetiçi yetiştirme kurs ve seminerlerinde görevlendirilecek usta öğreticilerde aranacak genel ve özel şartlar belirtilmiştir. Bu kapsamda,

a - Genel Şartlar:

1 – *"Türk vatandaşı olmak. (Yabancı uyruklu uzmanlar Bakanlar Kurulu Kararı ile görevlendirilebilirler.)*

2 - *18 yaşından küçük olmamak.*

3 - *Kamu haklarından mahrum bulunmamak. (Ağır hapis veya altı aydan fazla hapis veyahut affa uğramış olsalar bile zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık do-*

landırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolaylı iflas gibi yüz kızartıcı bir fiilden dolayı hapis cezasından hükümlü bulunmamak.)

4 - *Eylemli askerlik hizmetini yapmış yahut ertelenmiş veya yedek sınıfa geçirilmiş olmak.*

5 - *Görevini devamlı yapmasına engel olabilecek vücut veya akıl hastalığı veya vücut sakatlığı ile özürlü bulunmamak" şartları ile;*

b - Özel Şartlar:

1 – *"En az ilkokul mezunu olması,*

2 - *İlkokul ve ortaokul mezunlarının ustalık alanlarında en az 11 yıl, orta dereceli okulların ikinci devresinden veya yüksek öğrenim kurumlarından mezun olanların da en az 4 yıl ustalık alanlarında başarılı bir şekilde çalışmış olduklarını belgelendirmeleri,* şartları aranmaktadır.

3. Aile Yaşam Merkezi Ve Ustaöğreticiler

1739 sayılı Millî Eğitim Temel Kanununun 47 nci maddesine göre Millî Eğitim Bakanlığı örgün ve yaygın eğitim kurumlarında ve hizmetiçi yetiştirme kurs ve seminerlerinde geçici veya ek ders görevi ile görevlendirilecek uzman ve usta öğreticiler hakkında, Milli Eğitim Bakanlığı Kurumlarında sözleşmeli veya ek ders görevi ile görevlendirilecek uzman ve usta öğreticiler hakkındaki yönetmelik hükümleri uygulanmaktadır.

Uzman ve Usta Öğreticiler yönetmeliğin 5. Maddesine göre aşağıda belirtinle görevlerde yer alabilir. Bu görevler; geçici personel olarak ya da ek ders görevi verilmesi yoluyla yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Ek ders görevi verilmesi yoluyla görevlendirilecek uzman ve usta öğreticilere, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca 1/12/2006 tarihli ve 2006/11350 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Millî Eğitim Bakanlığı Yönetici ve Öğretmenlerinin Ders ve Ek Ders Saatlerine İlişkin Kararda belirtilen miktarda ek ders görevi verilebileceği belirtilmiştir.

Bu yönetmelik hükümlerine istinaden, ilgili Aile Yaşam Merkezlerinde görevlendirilecek rehber ve usta öğreticiler hakkında Büyükşehir Belediye Encümenleri tarafından olur alınmaktadır. Alınan olur kapsamında Aile Yaşam Merkezlerinde görev alan usta öğreticiler, 657 sayılı Kanunu'nun 89. maddesi hükmüne göre geçici olarak görevlendirilme yoluna gidilmektedir.

Büyükşehir Belediyesi Sosyal Hizmetler Daire Başkanlığı Gençlik ve Çocuk Şube Müdürlüğü Aile Yaşam Merkezi'nde çalışan usta öğreticilerin sigorta primleri, 5510 sayılı Kanunun sigortalı sayılanlar başlıklı 4'üncü maddesinin f bendi hükmüne göre " kamu idarelerinde ders ücreti karşılığı görev verilenler" hükmüne göre uygulanmaktadır. Öte yandan, aynı kanunun 88. maddesinin dördüncü fıkrası gereğince rehber ve usta öğreticilerin genel sağlık sigortası sigorta primleri aynı kanunun 80. maddesine göre 30 gün üzerinden kuruma tahakkuk ettirilmektedir.

Aile Yaşam Merkezi'nde 657 sayılı Kanunu'un 89. Maddesine göre geçici olarak görevlendirilen usta öğreticilerin ücretleri, görevli oldukları sürelerde çalışmalarının karşılığı olarak ek ders ücreti olarak ödenmektedir. Rehber ve usta öğreticilerle geçici (bir yıl) sözleşme (taahhütname) yapılmaktadır.

657 sayılı Devlet memurları Kanun'un 89. Maddesinde;" Her derecedeki eğitim ve öğretim kurumları ile Üniversite ve Akademi (Askeri Akademiler dahil), okul, kurs veya yaygın eğitim yapan kurumlarda ve benzeri kuruluşlarda öğretmen veya öğretim üyesi bulunmaması halinde öğretmenlere, öğretim üyelerine veya diğer memurlara veyahut açıktan atanacaklara ücret ile ek ders görevi verilebilir. Ücretle okutulacak ders saatlerinin sayısı, ders görevi alacakların nitelikleri ve diğer hususlar ilgili Bakanlığın teklifi ve Bakanlar Kurulunun kararı ile tespit olunur.

657 sayılı Devlet memurları Kanun'un 176. Maddesinde ise; "Bu Kanunun 89 uncu maddesine göre kendilerine ders görevi verilenlere, ders saati başına gündüz öğretimi için 140, örgün ve yaygın eğitim kurumlarında yarıyıl ve yaz tatillerinde, cumartesi ve pazar günleri ile saat 18.00'den sonra başlayan öğretim faaliyetleri için 150 gösterge rakamının bu Kanuna göre belirlenen aylık katsayısı ile çarpımından oluşan miktar üzerinden ek ders ücreti ödenir. Bu ücretler, özel eğitime muhtaç öğrencilerin eğitim ve öğretim gördüğü kurumlarda görevli öğretmen ve yöneticiler ile bu öğrencilere yönelik olarak açılan özel sınıf öğretmenlerine ve cezaevlerinde görevli öğretmenlere % 25 fazlasıyla ödenir." hükmüne yer verilmiştir.

Yargıtay, aile yaşam merkezinde çalışan rehber ve usta öğreticilerle ilgili olarak, belediye idaresi ile arasındaki ilişkinin iş hukukundan kaynaklanan hizmet ilişkisine dayanmadığı,idare hukukuna giren bir ilişki olduğu, bu nedenle, rehber ve usta öğreticiler 4857 sayılı İş Kanunu tabi işçi sayılmadığı dolayısıyla bu kanun hükümlerinden yararlanmayacağı belirtilmiştir.

Sonuç

Aile Yaşam Merkezleri, Büyükşehir Belediyelerinde Sosyal Hizmetler Dairesi Başkanlığı bünyesinde Gençlik ve Çocuk Şube Müdürlüğü'ne bağlı olarak faaliyet göstermektedir. Aile Yaşam Merkezinde çalışan rehber ve usta öğreticiler 657 sayılı Yasa'nın 89 maddesine göre geçici olarak görevlendirilmekte ve aynı Kanun'un 176. maddesine göre ek ders ücreti verilmektedir. Rehber ve usta öğretici olarak çalışan personelin Yargıtay 9. Hukuk dairesinin kararları doğrultusunda belediye idaresi ile arasındaki ilişkinin iş hukukundan kaynaklanan hizmet ilişkisine dayanmadığı, idare hukukuna giren bir ilişki olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle, rehber ve usta öğreticiler 4857 sayılı İş Kanunu tabi işçi sayılmadığı dolayısıyla bu kanun hükümlerinden yararlanmayacağı değerlendirilmektedir.

Kaynakça

657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu

4857 Sayılı İş Kanunu

Milli Eğitim Bakanlığı Kurumlarında Sözleşmeli veya Ek Ders Görevi İle Görevlendirilecek Uzman Ve Usta Öğreticiler Hakkındaki Yönetmelik

Yargıtay'ın 24.05.1999:E.1999/7930,K.1999/9226

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

YOLSUZLUK ALGISI ENDEKSİ

Doç. Dr. İlkay DİLBER[1]
Nihan ŞEKER[2]

ÖZET

Yolsuzluk sadece günümüze ait bir gerçek değildir. Son dönemlerde özellikle iktisadi alanda yoğun ilgi görmektedir. Çünkü kalkınmanın önündeki en önemli engellerden biridir. Bu yüzden uluslararası alanda özellikle son zamanlarda oldukça rağbet görmektedir. Yolsuzluğun artmasında küreselleşme göz ardı edilemeyecek boyuttadır. UNICRI tarafından yolsuzluk; "kamu ve özel kuruluşların karar verme mekanizmalarındaki yozlaşma ve bozulma" şeklinde tanımlanmıştır. Bununla birlikte büyük veya küçük yolsuzluk şeklinde ayrım yapmak oldukça yanlıştır. Ancak aralarında önemli bir fark vardır. Büyük yolsuzluklar kamu yönetiminin işleyişi ve kamu politikalarının oluşumu üzerinde etkiliyken; küçük yolsuzluklar, oluşmuş kamu yönetiminin, sosyal yapılarının sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.

Yolsuzluk ile ilgili yapılan çalışmalarda farklı değişkenler kullanılmış; bunun sonucunda olumlu ve olumsuz olmak üzere farklı sonuçlara ulaşılmıştır. Bu çalışmada Uluslararası Şeffafık Örgütü tarafından yayınlanan Yolsuzluk Algısı Endeksi verileri kullanılarak geçmişten günümüze ülkelerin durumları değerlendirilmiştir. Yolsuzluk Algı Endeksi, bir ülkede, kamu yöneticilerine ilişkin yolsuzluk algı düzeylerini ölçerek değerlendirmektedir.

Anahtar Sözcükler: Yolsuzluk, Uluslararası Şeffafık Örgütü, Yolsuzluk Algısı Endeksi.

CORRUPTION PERCEPTIONS INDEX

ABSTRACT

Corruption is not just a reality of today. Recently, it is a popular topic, especially in the feld of economics. Because, corruption is one of the major obstacles to development. Consequently, it has attracted a considerable interest, especially in the international arena. There is an obvious correlation between the rise of corruption and globalization. UNICR defnes corruption as; "the deterioration in decision-making process of public and private organizations". It is quite wrong to make a distinction between large-scale and small-scale corruption. However, there is a signifcant difference between them. Large-scale corruption can be detrimental on functioning of public administration and formation of public policies. On the other hand, small

1 Doç. Dr. Manisa Celal Bayar Ünv., İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İktisat Bölümü, Öğretim Üyesi ilkay.dilber@cbu.edu.tr
2 Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisadi Gelişme ve Uluslararası İktisat, Yüksek Lisans Öğrencisi nihansekerr@gmail.com

corruption occurs as result of the social structure of public management.

The studies have used various variables; resulting in both positive and negative conclusions. In this study, the situation of different countries has been evaluated, from past to present, using Corruption Perception Index published by the International Transparency Association. Corruption Perception Index is a measure of the level of perception of corruption related to public offcials .

Keywords: Corruption, International Transparency Association, Corruption Perceptions Index.

1. Giriş

Yolsuzluk, Türk Dil Kurumu'nda bir görevi kötüye kullanma şeklinde tanımlanmaktadır. Genel kabul görmüş anlamı ise Word Bank tarafından ''kamu gücü ve kaynaklarının kişisel menfaatler doğrultusunda kötü niyetli olarak kullanılması" olarak tanımlanmıştır.

Yolsuzluğun nedenlerini dört başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar: ekonomik, sosyal ve siyasal faktörlerdir. Siyasal açıdan bakıldığında, devletin ekonomik hayatta oynadığı rolün giderek artması sonucunda kamu hacminin arttığı, artan kamu hacmi ile birlikte özellikle kamu bürokrasinin aşılması için kullanılan rüşvet gibi yolsuzlukların ön plana çıktığı görülmektedir (Baldemir vd., 2009: 51). Bir diğer nedeni ise istihdam edilen personellerin yeterince denetlenmemesi, hesap verilebilirlik ve saydamlık olgusunun kamu idarelerince tam anlamıyla özümsenmemiş olmasıdır. Ekonomik faktörlere bakıldığında, enflasyon, işsizlik, gelir dağılımında adaletsizlik, kamu ücret politikası ve kayıt dışı ekonomi dikkat çekmektedir. Sosyal konuların ortaya çıkmasının temelinde birey bulunmaktadır. Bireylerin doyumsuzluk özelliğini taşımasıdır. Ayrıca nüfus artışı ve göç nedeniyle artan kentleşmedir (Bakırtaş, 2012: 90).

Küreselleşmenin etkisi ile yolsuzluk uluslararası bir konu haline gelmiştir. Ülkeler arası gelişmişlik düzeyleri karşılaştırılırken bakılması gereken faktörlerden biri olmuştur. Yolsuzluğun belirleyenleri çeşitli kategorilere ayrılmaktadır. Ekonomik belirleyenler (kişi başı gelir düzeyi, ekonomik büyüme, ticari açık, ekonomik özgürlük, ekonomik rekabet düzeyi, vergi sistemi, kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, enfasyon oranı, devletin payı, gelir eşitsizliği), politik belirleyenler (demokrasi, federalleşme, seçim sistemi), bürokratik ve düzenleyici belirleyenler (yargı sistemi ve bürokrasinin kalitesi, kamu memurlarının ücret düzeyleri), coğrafyaya özgü- kültürel ve dinsel belirleyenler (ülkedeki Protestan nüfusun payı, etno-dilsel parçalanma, kolonyal geçmişe sahiplik) şeklinde bir gruplandırma yapmaktadırlar(Özcan, 2012: 256)

Yolsuzluk kavramı her ne kadar farklı şekillerde tanımlanmış ve farklı kategorilerden oluşsa da yolsuzluğun boyutlarını tam olarak saptamak çok güçtür. Yasal olarak suç oluşturan yolsuzluğun kesin olarak ölçülmesi mümkün olmadığı gibi ülkeler için yolsuzluk derecelerine göre sınıfandırma yapmak da oldukça zordur(Beşel ve Savaşan, 2014:73). Bu sıralamayı yapabilmek için bağımsız uluslararası örgütler tarafından yayımlanan yolsuzluk endekslerinden yararlanılmaktadır. Söz konusu endeksler şu örgütler tarafından yayımlanmaktadır: a)Yönetim Geliştirme Enstitüsü (IMD-Institute for Management Development), b)İktisatçılar Haber Alma Birimi (EIU-Economists Intelligence Unit), c)Standard & Poors, d)Dünya Bankası (IBRD-International Bank for Reconstruction and Development), e)Politik Risk Hizmetleri Grubu (PRS- Political Risk Services), f)Uluslararası Şeffaflık Örgütü (TI-Transparency International), g)Politik ve Ekonomik Risk Danışmanlık (PERC-Political and Economic Risk Consultancy) (Tosun, 2003: 126). Bu çalışmada genel kabul görmüş yolsuzluk algısı endeksi kullanılacaktır.

2. Literatür Taraması

Yolsuzlukla alakalı çok sayıda nitel ve nicel araştırmalar yapılmıştır. Mauro, ilk kez ekonomik büyüme ve

yolsuzluk arasındaki ilişkiyi geniş çaplı incelemiştir. Büyüme oranı ile yolsuzluk endeksini kullandığı çalışmasında değişkenler arasında negatif ilişkiye ulaşmıştır.

2.1 Uluslararası Tarama

LaPalombara (1994), gelişmekte olan ülkelerde devletin GSYİH'daki payı arttıkça yolsuzluk düzeyinin o kadar arttığını gözlemlemiştir.

Elliot (1997), 83 ülkenin verilerini kullandığı çalışmasında yolsuzluk ve ekonomik büyümeyi temsilen kamu harcamlarının GSYİH içerindeki payını kullanmış ve değişkenler arasında pozitif ilişkiye ulaşmıştır.

Rijkeghem ve Weder (1997), kamu sektörü ücret düzeyi ile yolsuzluk arasında negatif ilişki olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

La Porta, Lopez– De-Silanes, Shleifer ve Vishny (1999), devletin yaptığı transfer harcamaları ve sübvansiyonlarla yolsuzluk arasında pozitif bir ilişki bulmuşlardır.

Leite ve Weideman (1999), doğal kaynakaları temsilen petrol ve maden ihracatlarının GSMH içerisindeki payını gösterge olarak kabul etmiş ve 72 ülkeyi içeren çalışmada bu pay ile yolsuzluk arasında doğru orantılı bir ilişkiye ulaşmışlardır.

Husted (1999), yaptığı 44 ülkeyi kapsayan çalışmasında gelir dağılımındaki dengesizliklerin devletin büyüklüğünü etkilemediğini, kültürel değerlerin yolsuzluk üzerinde etkili olduğunu ortaya koymuştur.

Fisman ve Gatti (2000), kamu harcamaları kararlarının yerelleştirilmesi ile yolsuzluk arasında negatif bir ilişki bulmuşlardır.

Treisman (2000), federal devletlerde merkezi devletlerden daha fazla yolsuzluk olduğunu ifade etmektedir.

La Porta vd. yaptığı çalışmada nüfusta Protestan nüfusun Katolik ve Müslüman ülkelerden daha fazla olan ülkelerde yolsuzlukların daha az olduğunu gözlemlemişlerdir.

Paldam(1999) , 85 ülkenin verileri ile yolsuzluğu belirleyen en önemli etkenin kişi başına düşen milli gelir düzeyi olduğunu saptamıştır.

Monte ve Papagni(2001) , yolsuzluğun özel sektöre sunulan kamu altyapı ve hizmetlerinin kalite ve miktarında azaltma gerçekleştirilerek ekonomik büyüme üzerinde güçlü ve negatif etki yarattığını göstermektedir.

2.2 Ulusal Tarama

Savaşan (2002), çalışmasında 1970 ile 1998 yılları arası için yaptığı çalışmasında MIMIC model uygulaması sonucu kayıt dışı ekonomiyi %10 ile %45 aralığında bulmuştur.

Tosun (2003), 44 ülkede 1982-1995 yılları verileri ile yolsuzluğu test etmek amacıyla kanun hakimiyeti, bürokratik kalite, genel devlet harcamalarının gayrisaf yurtiçi hasıla içindeki payı, kentsel nüfus artış hızı, ekonomik büyüme oranı, ücret ve maaşların toplam kamu harcamaları içindeki payı ve enflasyon oranı ile yolsuzluk düzeyi arasındaki ilişkiyi Rassal Etkiler Sıralı Probit Modeli kontrol etmiş ve kanun hakimiyeti, bürokratik kalite, genel devlet harcamalarının gayrisaf yurtiçi hasıla içindeki payı ve kentsel nüfus artış hızının yolsuzluk düzeyini belirlemede istatistiksel anlamlılığa sahip olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Bağdigen ve Dökmen (2006),yolsuzluk ile kamu harcamaları arasındaki ilişkiyi Türkiye'nin 1982–2003 yılları verileri ile en küçük kareler yöntemiyle test etmiştir. Yolsuzluklarla kamu harcamaları arasında aynı yönde bir ilişkinin olduğunu; yolsuzluk algılama endeksi arttıkça/azaldıkça kamu harcamalarının da hem toplam düzeyde, hem de alt bileşenler olarak arttığı/azaldığı sonucuna ulaşmışlardır.

Yakar ve Cebeci (2007), yolsuzlukların kamu mali yönetiminin etkinliğini bozma, kamu harcama kompozisyonunu saptırma, kamu gelirlerini azaltma, yerli ve yabancı yatırımları azaltması yoluyla ekonomik büyümeyi olumsuz etkileyeceğini belirtmişlerdir.

Baldemir, Özkoç ve İşçi (2009), Türkiye'de 1980-2002 dönemi için MIMIC model ile yolsuzlukluğu inceledikleri çalışmada kişi başına düşen GSMH'ya ilişkin varyansın %73'ünün yolsuzluk tarafından açıklandığı sonucuna ulaşmışlardır.

Göktan (2009), yolsuzluk kaynak ve gelir dağılımını bozduğu için ekonomik büyümenin düşmesine neden olacağını belirtmiştir.

Karagöz ve Karagöz (2010), MIMIC model kullanarak Türkiye 'de 1980 - 2005 dönemi için yaptıkları analizde, ekonomik büyümeden yolsuzluğa doğru bir nedensellik ilişkisi bulunduğu sonucuna ulaşmışlarıdır.

Yüksel (2010) yolsuzluğun ekonomik büyümeyi olumsuz etkileyeceğini belirtmiştir.

Beşel ve Savaşan (2014), Türkiye için, 1985:01- 2012:11 dönemi aylık verileri kullanılarak Zivot-Andrews birim kök, Gregory-Hansen Eş bütünleşme ve Toda-Yamamoto nedensellik testleri uygulanarak değişkenler arasında Eş Bütünleşme ilişkisi bulamamış, ancak ekonomik büyümeden yolsuzluklara doğru ve tek yönlü nedensellik ilişkisi olduğu sonucuna ulaşılmışlardır.

Yakışık ve Çetin (2014), 142 ülke için yatay kesit verilerini kullanarak yolsuzluğun belirleyicileri üzerine test yapmıştır. Ekonomik özgürlük, demokrasi ve kişi başı gelir istatistiksel olarak anlamlı çıkmış ve bu değişkenlerdeki artışların yolsuzlukları pozitif yönde etkilediği; kamu harcama oranının istatistiksel olarak anlamlı çıkmasına rağmen değişkendeki artışın yolsuzlukları negatif yönde etkilediği sonucuna ulaşmışlardır. Gelişmişlik düzeyine göre gruplandırılan ülke modellerinde yolsuzlukların belirleyicilerinin ülkenin gelişmişlik düzeyine bağlı olarak değiştiği belirlenmiştir.

3. Dünya'daVe Türkiye'de Yolsuzluk Algısı Endeksi

Dünya Genelinde 168 ülkede kamu hizmetlerine ilişkin yolsuzluk algı düzeyine bakılmıştır. 11 farklı uluslararası kurumun 12 farklı araştırmasının bulguları incelenerek hazırlanan yolsuzluk algı endeksi, uzmanlar ve iş dünyasının kamu sektörüne ilişkin yolsuzluk algılarını yansıtmaktadır. Puanlama 0 ile 100 arasında yapılmıştır. 0'a yaklaştıkça yüksek yolsuzluk algısı, 100'e yaklaştıkça düşük yolsuzluk algısını göstermektedir.

Tablo1. 2015 Verileri ile Alt ve Üst Sırada Yer Alan Ülkeler

ÜST SIRALAR			ALT SIRALAR		
SIRALAMA	ÜLKE	PUAN	SIRALAMA	ÜLKE	PUAN
1	DANİMARKA	91	161	IRAK/LİBYA	16
2	FİNLANDİYA	90	163	ANGOLA/ GÜNEY SUDAN	15
3	İSVEÇ	89	165	SUDAN	12
4	YENİ ZELANDA	88	166	AFGANİSTAN	11
5	HOLLANDA/ NORVEÇ	87	167	KUZEY KORE/ SOMALİ	8

Kaynak: Transparency İnternational

Üst sıralardaki ülkelerin ortak özellikleri; basın özgürlüğünün kısıtlanmaması, bütçeye ilişkin verilerin halktan saklanmaması ve halkın gelirlerin nereden gelip nelere harcandığını denetleyebilmesi, iktidarı elinde tutan insanların dürüstlük ilkesiyle hareket etmesi, güçler ayrılığı ilkesinin uygulanması, yargının bağımsız olması ve yurttaşların hukukun karşısında eşit olmasıdır.

Alt sıralardaki ülkeler ise; krizler ve savaşlarla boğuşan, yönetişim ilkelerinin uygulanmadığı, yargı kurumlarının ve kolluk kuvvetlerinin yolsuzlukların üzerine gitme noktasında zayıf olduğu ve basın/ifade özgürlüğünün kısıtlandığı, kamu kuruluşlarının yurttaşların gereksinimlerine yanıt veremediği, rüşvetin yaygınlaştığı ve yolsuzlukların cezalandırılamadığı görülmektedir (Transparency International).

Türkiye ise 2015 yılında 42 puanla 66. sırada yer almaktadır. Bu sırayı Makedonya ile Sao Tome ve Principe ile paylaşmaktadır.

Tablo2 . Türkiye'nin Aldığı Puanlar ve Sıralaması

YILLAR	ALDIĞI PUAN	SIRALAMA	YILLAR	ALDIĞI PUAN	SIRALAMA
1995	41	29	**2006**	38	60
1996	35	33	**2007**	41	64
1997	32	38	**2008**	46	58
1998	34	54	**2009**	44	61
1999	36	66	**2010**	44	56
2000	38	50	**2011**	42	61
2001	36	56	**2012**	49	54
2002	32	65	**2013**	50	53
2003	31	77	**2014**	45	63
2004	31	81	**2015**	42	66
2005	35	69			

Kaynak: Transparency İnternational

1995 yılında açıklanmaya başlayan endekste 41 puanla 29. sırada bulunmaktayız. Yaklaşık 10 yıl boyunca otuzlu puanlarda dalgalanma göstermekteyiz. Son 4 yıl değerlendirildiğinde ise en büyük düşüşü yaşayan ülkelerden biri de Türkiye'dir. Bu yılki puan ve sıralamaya göre Türkiye, Bulgaristan'la birlikte tüm Avrupa Birliği ülkelerinin gerisinde kalarak gittikçe Avrupa'dan uzaklaşmıştır. Genel olarak değerlendirildiğine 2015 yılında yolsuzluk algısını iyileştiren ülkelerin sayısı iyileştiremeyenlere göre daha fazladır. 2015 Yolsuzluk Algı Endeksi'nde ülkelerin % 68'i 50 puanın altında kalmıştır. En fazla yükseliş gösteren ülkeler; Kuveyt, Çek Cumhuriyeti, Macaristan, Ürdün, Namibya iken en fazla düşüş gösteren ülkeler; Brezilya, Şili, Macaristan, Angola ve Türkiye'dir. Türkiye sıralamada, kurumsallaşmış köklü demokrasilere sahip olmayan ya da otoriter rejimlerle yönetilen Umman, Gana, Kuveyt, Malezya, Namibya, Ruanda, Birleşik Arap Emirlikleri, Bahreyn ve Suudi Arabistan gibi ülkelerin gerisinde kalmıştır. Bu verilerin Türkiye'ye yapılan ekonomik yatırımlar açısından olumsuz anlamda etkisinin sürmeye devam edeceği düşünülmektedir.

4. Sonuç

Ülkemizde yolsuzlukların var olduğu ve bu yolsuzlukların ülke dinamiklerine büyük zarar verdiği ortadadır. (Bakırtaş, 2012:97). Yolsuzluk ve ülkedeki ekonomik sistem arasında bir ilişki vardır. Özellikle yolsuzlukların oldukça az olduğu ülkelerde piyasa ekonomisi geçerliyken, yolsuzlukların daha fazla olduğu ülkelerde ise devletin ekonomiye müdahaleleri vardır. Demokratikleşme açısından geride kalmış ve devlet müdahalesinin yaygın olduğu ülkelerde bürokrasi ve kırtasiyecilik yaygın bir konudur. Bürokrasinin fazlalığı yolsuzluklara daha fazla fırsat vermektedir. Ülkede bürokratik engellere takılan vatandaşlar, rüşvet ve yolsuzluğa başvurmaktadır. Ekonomik özgürlüklerin etkin olduğu piyasa ekonomisine sahip, kuvvetler ayrılığı ilkesi bulunduğu ve adalet sisteminin etkin olduğu ülkelerde ise yolsuzluklara karşı ciddi bir direnç bulunmaktadır (Akıncı vd., 2015:162-163).

Yolsuzluğun zararları çok büyük ölçülerde olmaktadır. Gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkeler bu zararı kolaylıkla atlatacak durumda değilleridir. Bu yüzden yolsuzluğu önleyebilmek için gerekli tedbirler alınmalıdır (Berkman, 1988).

Kaynakça

Akıncı, Merter, Erkal, Gökhan ve Yılmaz, Ömer, "Ekonomik Özgürlükler ve Yolsuzluk İlişkisi: Türkiye İçin Bir Zaman Serisi Analizi", HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi, 2015, Cilt 4, Sayı 4.

Bağdigen, Muhlis ve Dökmen, Gökhan, ' Yolsuzluklarla Kamu Harcamaları Arasındaki İlişkinin Ampirik Bir Analizi: Türkiye Örneği", ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 2006, Cilt 2, Sayı 4, 23-38.

Bakırtaş, Doğan, ' Yolsuzluğun Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği' , Yönetim ve Ekonomi,2012, Cilt 19, Sayı 2.

Baldemir, Ercan, Özkoç, Hatice ve İşçi, Öznur, "MIMIC Model ve Yolsuzluk Üzerine Türkiye Uygulaması", Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2009, Cilt 24, Sayı 2, 49-63.

Berkman, A. Ümit, "Yolsuzluk ve Rüşvete Karşı Önlemler", Ekonomi ve İdari Bilimler Dergisi, 1998, Cilt 3.

Beşel, Furkan ve Savaşan, Fatih, "Türkiye'de Yapısal Kırılmalar Altında Yolsuzluk - Ekonomik Büyüme İlişkisi", Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2014, cilt 27, 74-86.

Elliot, Kimberly Ann, " Corruption as an International Policy Problem: Overview and Recommendations." Corruption and Global Economy ,ed. by K.A. ELLIOT, Institute for International Economics ,Washington D.C, 1997, s. 182-183.

Erkan, Birol ve Kara, Oğuz, "Yolsuzluk ve Yoksulluk Göstergeleri Arasındaki İlişki: Türkiye Örneği", 12. Uluslararası Ekonometri Yöneylem Araştırması ve İstatistik Sempozyumu, 2011,Denizli, ss. 120-128.

Fisman, Raymond and Gatti, Roberta, " Decentralization and Corruption : Evidence Across Countries", The World Bank Policy Research Working Paper,2290, The World Bank, Development Research Group, Macroeconomics and Growth , February 2000, s.9.

Göktan, Alper, "Yolsuzluğun Büyüme Üzerindeki Etkileri ve Yolsuzluğu Önleme Stratejileri", Çimento İşveren Dergisi, 2009, Cilt 23, Sayı 4, ss. 20-27.

Husted, Bryan W.," Wealth, Culture, and Corruption" Journal of International Business Studies, 1999, Cilt 30, Sayı 2, s.350-354.

Karagöz, Kadir ve Karagöz, Murat, "Yolsuzluk, Ekonomik Büyüme Ve Kamu Harcamaları: Türkiye İçin Ampirik Bir Analiz", Sayıştay Dergisi, 2009, Sayı 76(Ocak-Mart), 5-22.

Leite, Carlos and Weidemann, Jens, " Does Mother Nature Corrupt? Natural Resources, Corruption, and Economic Growth", IMF Working Paper, 85, 1999. s. 1.

Mauro, Paola, "Corruption and Growth", The Quarterly Journal of Economics,1995, Volume 110, No. 3, pp.681-712 (Çeviren Baldemir vd.).

Monte, Alfredo Del and Papagni Erasmo, "Public Expenditure, Corruption, and Economic Growth: The Case On Italy", European Journal of Political Economy, 2001, Volume17, Sayı 1, pp 1-16 .

LaPalombara, Joseph, " Structural and Institutional Aspects of Corruption ", Social Research 61, No.2 Summer, 1994, s.338 (Çeviren Selçuk Akçay).

La Porta, Rafael, Lopez De Silanes, Florencio, Shleifer, Andrei and Vishny, Robert," The Quality of Government." The Journal of Law, Economics, and Organizations, 1999, Volume 15, No. 1, s. 222-279.

Özcan, Burcu, "OECD Ülkelerinde Yolsuzluğun Ekonomik Belirleyenleri: Panel Veri Analizi", İ.Ü. İktisat Fakültesi Mecmuası, 2012, Cilt 62, Sayı 2, 253-282.

Paldam, Martin, " The Big Pattern of Corruption: Economics, Culture,and Seesaw Dynamics", Center for Dynamic Modelling in Economics, Department of Economics, University of Aarhus, Denmark, 1999, Working Paper No. 11, ss.17-18 .

Savaşan, Fatih, "Modelling The Underground Economy in Turkey: Randomized Response and MIMIC Models", Journal of Economics, v.XXIX, 2003, No.1, pp. 47-76.

Rijkeghem, Caroline Van and Weder, Beatrice, " Corruption and the Rate of Temptation: Do Low Wages in the Sivil Service Cause Corruption?" IMF Working Paper, 97/73, Washington : International Monetary Fund,1997, s.31

Tosun, M. Umur, "Yolsuzluğun Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma", Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, 2003, Cilt 3, Sayı 5, s.125-146.

Triesman, Daniel, " The Causes of Corruption: A Cross National Study " Journal of Public Economics, 2000, Volume 76, No.3, s.399-457.

Yakar, Soner ve Cebeci, Kemal, "Yolsuzluğun Ekonomik Büyümeye Etkileri Üzerine Teorik Bir İnceleme", Çimento İşveren Dergisi, 2007, Cilt 21, Sayı 4, s. 16-29.

Yakışık, Harun ve Çetin, Ahmet, "Yolsuzlukların Sosyoekonomik Belirleyicileri: Yatay Kesit Veri Analizi" Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2014, Cilt 28, s. 3.

Yüksel, Harun, "Yolsuzluk ve Ekonomik Büyüme", Akademik Araştırmalar Dergisi, 2010, Cilt 11, Sayı 43, s. 41-47.

İnternet Siteleri

http://www.seffafik.org ; 20.05.2016 . https://sasan10.wordpress.com ; 25.05.2016 .

VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER VE SÜRELERİN UZAMASINA NEDEN OLAN DURUMLARA İLİŞKİN ESASLAR

Gökçe KAFKAS DURMUŞ[1]
Manisa Celal Bayar Üniversitesi,
Maliye Anabilim Dalı,
Maliye Doktora Öğrencisi

ÖZET

Diğer hukuk türlerinde olduğu gibi vergi hukukunda da mükelleflerin bazı ödevlerini yerine getirmesi için öngörülmüş olan belirli süreler vardır. Mükellefler, başta Vergi Usul Kanunu'muz olmak üzere çeşitli vergi kanunları ile belirlenmiş olan sürelerde, yani zamanında vergiye ilişkin ödevlerini getirmemeleri halinde, çeşitli cezai müeyyidelerle karşılaşmaktadır. Ayrıca bu sürelere uyulmaması halinde mükelleflerin hak kaybına uğramaları da söz konusudur. Yani süreler vergi hukuku açısından hakların ve yetkilerin kullanılması, kazanılması veya kaybedilmesi açısından son derece önem taşımaktadır. Ancak bazı özel durumların varlığı halinde, belirlenmiş olan bu sürelerin uzamasına imkân tanınmaktadır. Sürelerin uzamasına neden olan bu durumlar; mücbir sebep halinin varlığı, zor durum hali, mükellefin ölmesi, mali tatil ve adli tatil uygulamalarıdır. Sürelerin hesaplanmasında öngörülmüş olan bu özellikli durumların dikkate alınması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: *Vergi Hukukunda Süreler, Sürelerin Uzaması, Mücbir Sebep, Zor Durum, Ölüm, Mali Tatil, Adli Tatil*

DEADLINES PRACTICED AT TAX LAW AND THE CONDITIONS WHICH LEAD TO EXTENSIONS OF THESE DEADLINES

ABSTRACT

As observed in other types of law, in tax law, obligates have certain deadlines to fulfill their responsibilities outlined by the laws. Taxpayers, face with penalties in the first line within the perspective of Tax Practice Law and for other tax laws for the breach of the deadlines designated by the regulations and in the meantime for not carrying out the responsibilities man-

1 Manisa Celal Bayar Üniversitesi Kırkağaç Meslek Yüksek Okulu, Kısmi Zamanlı Öğretim Görevlisi

dated by the tax laws. On the other hand, when these deadlines are violated taxpayers experience loss of rights. To put in other words, to earn, to use the rights and power or to lose them are critical from the perspective of tax laws. In case of the existence of the special terms and conditions there may be some extensions in these deadlines. These special which lead to extension of deadlines are existence of obligatory, situation of suffer, death of the taxpayer, fiscal holiday, judicial holiday. While calculating the deadline extensions, these special conditions must be taken into consideration.

Keywords: *Deadlines at Tax Law, Extension of Deadlines, Situation of Suffer, Existence of Obligatory, Fiscal Holiday, judicial Holiday*

1. Giriş

Süre; bir olayın başı ile sonu arasında geçen zaman parçası, zaman aralığı, zaman bölümü, müddet olarak tanımlanan bir kavramdır. Vergi hukukunda süreler; bazı hakların kazanılması, kullanılması ve kaybedilmesi açısından önem taşımaktadır. Sürelerin ihlali halinde mükelleflerin belirli haklarını bir daha kullanamaması söz konusu olacaktır. Yine süreler içerisinde yapılmayan işlemler bazen tamamen yok sayılacak, bazen de mükellef cezai bir yaptırımla karşı karşıya kalacaktır. Bu nedenle vergilendirmede işlemlerin öngörülen süreler içerisinde yapılması esastır. Ayrıca bu süreler sadece mükellefler açısından değil, idare ve yargı organları tarafından da bağlayıcılık özelliğine sahiptir. Dolayısıyla vergi hukukunda süreler; sadece mükellefler açısından değil, vergi idaresi ve yargı organları açısından da son derece önemlidir.

Ancak bazı hallerde, yükümlülüklerin yerine getirilmesi için belirlenmiş olan sürelerin uzaması söz konusu olmaktadır. Bunun sebebi yükümlülerin sürelere uygun olarak davranmalarına engel olan bir takım haklı gerekçelere sahip olmalarıdır. Bu haklı gerekçeler, genellikle yükümlülerin kendi iradeleri dışında meydana gelen bazı hadiselerden ileri gelmektedir. Yükümlünün elinde olmayan sebeplerden kaynaklanan bu hadiseler nedeniyle sorumlu tutulmaları hakkaniyet ilkesine uygun olmadığından, kanunlarla öngörülen sürelerin uzamasına yönelik bir takım düzenlemelere gidilmiş ve yükümlülerin bu şartlar altında cezai yaptırımlarla karşılaşmasının önüne geçilmiştir. Sürelerin uzamasına ilişkin usul ve esaslar yine kanun koyucu tarafından belirlenmiş olup asla keyfiyete tabi değildir. Böylece mücbir sebep, ölüm hali, zor durum gibi hallerin varlığı ile mali tatil ve adli tatilin söz konusu olması halinde sürelerle ilgili kurallara kanunda belirtilen koşullar çerçevesinde esneklik getirilerek yükümlülüklerin uzayan sürelerde yerine getirilmesine izin verilmiştir.

Bu makalede önce, sürelerin sınıflandırılması ve hesaplanmasına ilişkin genel kurallarla ilgili bilgilere yer verilmiştir Daha sonra, sürelerin uzamasına neden olan ve yine esasları kanunlarla belirlenmiş olan mücbir sebep, zor durum, ölüm, mali tatil ve adli tatil hallerinin süreler üzerindeki etkilerinin neler olduğu açıklanmıştır.

2. Vergi Hukukundasürelerin Sınıflandırılması

Vergi hukukunda yer alan sürelerin sınıflandırılması, bu sürelerin ortak özelliklerini göz önünde bulundurmak suretiyle yapılmaktadır. Bu ortak özellikler çerçevesinde süreler; süreyi koyan organa göre, hukuki niteliklerine göre ve diğer süreler olmak üzere 3 grupta ele alınmaktadır (KARAKOÇ; 2011, s.325).

2.1. Sürelerin Süreyi Koyan Organa Göre Sınıflandırılması (Organik Sınıflandırma)

Organik sınıflandırma, süreleri koyan devlet organına göre yapılan sınıflandırmadır. Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin 3. fıkrasında yer alan "Vergi kanunlarıyla kabul edilen hâller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz." hükmüne dayanarak, vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusunun özel

sözleşmeler yapmak suretiyle uymak zorunda olduğu sürelere ilişkin olarak değişiklik yapmasının mümkün olmadığı ortaya koyulmaktadır (AKKAYA (ed); 2013, s.47).

Vergi hukukunda süreler yasama yürütme ve yargı organları tarafından belirlenmekte olduğundan organik sınıflandırma çerçevesinde süreler; kanuni, idari ve yargısal süreler olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır (KARAKOÇ; 2011, s.325).

2.1.1. Kanuni Süreler

Başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere, diğer tüm vergi kanunlarında ilgili işlemlere ait olmak üzere belirlenmiş olan sürelere "kanuni süreler" denir (TOSUNER, ARIKAN; 2011, s.146). Vergi Usul Kanunu'nun 14. maddesinde yer alan "Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir." hükmü gereği vergi hukukunda süreler, vergilerin yasallığı ilkesine uygun olarak kanun ile belirlenmektedir. Özellikle hak düşürücü nitelikte olan sürelerin kanun ile düzenlenmesi zorunluluğu kişilere güvence verilmesi amacına hizmet etmektedir (ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU; 1985, s.127).

Kanuni süreler, doğrudan doğruya kanundan ötürü işlemeye başlayan sürelerdir. Bu sürelere uyulup uyulmadığı yargı organlarınca resen dikkate alınmaktadır. Kanuni sürelerin bir başka özelliği de kural olarak kesin oluşlarıdır. Bu nedenle kanuni süreler ancak kanunlarda belirtilen sebeplere dayanarak uzatılabilmektedir. İdare ve yargı organlarının kural olarak bu süreleri uzatma ya da kısaltma yetkisi söz konusu değildir (ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU; 1985, s.127).

Kanuni süreye örnek olarak, her vergiye ilişkin ilgili vergi kanunlarında belirlenmiş olan beyanname verme süreleri gösterilebilir. Gelir Vergisi Kanunu'na göre bir takvim yılına ilişkin beyanname ertesi yılın Mart ayının birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar; Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre ise, bir hesap dönemine ilişkin beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar verilmelidir (TOSUNER, ARIKAN; 2011, s.146). Yine Vergi Usul Kanunu'nun m.168/1 ile belirlenmiş olan işe başlama bildiriminde bulunma süresinin işe başlama tarihinden itibaren on gün olduğu; işi bırakma ve iş değişikliği durumunda ise bu olayların gerçekleşme tarihinden itibaren bir ay içinde vergi dairesine bildirilmesi gerekmesi de kanuni sürelere örnek olarak gösterilebilir (VUK. m.168/1).

2.1.2. İdari Süreler

İdare tarafından belirlenen sürelere "idari süreler" denir. İdari süreler; vergi kanunlarının, vergilendirme sürecinin her aşamasında vergi yükümlülerinin ve sorumlularının tâbi olacakları süreleri hükme bağlamamış olması nedeniyle, idareye süreyi belirleme konusunda yetki verilmesinden doğan süreler olarak karşımıza çıkmaktadır (ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU; 1985, s.127). İdareye süre belirleme yetkisinin verilmesi, Vergi Usul Kanunu'nun 14/2. maddesinde yer alan "Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder." hükmü ile kendini göstermektedir (VUK. m.14/2).

İdari sürenin en önemli özelliği, idare tarafından belirlenen sürenin kanunda düzenlenmemiş olması gerekliliğidir (KARAKOÇ; 2011, s.327). Daha açık bir ifade ile idari sürelerde kanun, belli bir işlem ya da faaliyetin süreye bağlı olduğunu belirtmiş, fakat sürenin ne kadar olacağını açıkça belirtmemiştir (ARSLAN; 2007, s.32). Böyle durumlarda yukarıda yer alan ilgili kanun maddesinden de açıkça görüldüğü üzere, idari süreler 15 günden az olmamak üzere belirlenmeli ve mutlaka ilgilisine tebliğ edilerek bildirilmelidir (VUK. m.14/2). İdari sürelerin alt sınırının bu şekilde belirlenmesinin nedeni, vergi yükümlülerinin ve sorumlularının idare tarafından bunaltılması ihtimalinin önüne geçmektir. İdari sürelerle ilgili herhangi bir kanuni

sınırlama olmadığından bu süreler sona ermemek şartıyla süreyi koyan organlar tarafından uzatılabilecekleri gibi sürenin dolması halinde yeni bir süre verilmesi de mümkün olabilmektedir (ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU; 1985, s.128).

İdari sürelere örnek olarak vergi incelemesi esnasında mükelleften defter ve belgelerini daireye getirmesinin istenmesi halinde haklı bir mazeret sunan mükelleflere, defter ve belgelerini getirmeleri için "münasip bir mühlet" verilmesi ile ilgili kanun hükmü gösterilebilir (VUK. m.139).

2.1.3. Yargısal Süreler

Vergi yargılaması yapan mahkemeler tarafından belirlenen sürelere "yargısal süreler" denir. Vergi Usul Kanunu'nun 14. maddesinde yasal ve idari süreleri mümkün kılan bir düzenleme olmasına karşın yargısal süreler düzenlenmemektedir. Ancak bazı hallerde vergi yargılamasını gerçekleştirenler tarafından bazı süreler düzenlenebilmektedir. Yargı organları tarafından belirlenen yargısal süreye örnek olarak 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. maddesinde yerini bulan resen araştırma ilkesi uyarınca, Danıştay ve vergi mahkemelerinin bakmakta oldukları davalarla ilgili her türlü bilgi ve belgenin kendilerine ulaştırılmasını istemesi verilebilir. Bu bilgi ve belgelerin hangi süreler içerisinde verileceği yargı organları tarafından belirlenmektedir (AKKAYA (ed); 2013, s.48). Yine dava ile ilgili bilirkişi tayin edilmesi halinde, bilirkişinin raporunu hazırlayıp mahkemeye sunması için hâkim tarafından takdir edilen süre yargısal süreye örnektir (ARSLAN; 2007, s.33).

Yargı organı tarafından verilen yargısal süreler işin niteliğine göre uzun veya kısa belirlenebilmekle birlikte kural olarak bir defa uzatılabilmektedir. Ayrıca yargısal sürelerin de idari sürelerde olduğu gibi mutlaka tebliğ edilmeleri gerekmektedir. Çünkü sürenin tebliğ edilmemesi halinde tarafların böyle bir sürenin olup olmadığını bilmeleri mümkün değildir (KARAKOÇ; 2011, s.327).

2. 2. Sürelerin Hukuki Niteliklerine Göre Sınıflandırılması

Vergi hukukunda süreler, süreyi koyan organa göre sınıflandırılabileceği gibi hukuki niteliklerine göre de sınıflandırılabilirler. Sürelerin hukuki niteliklerine göre sınıflandırılmasında esas alınacak ölçüt, sürelere uyulmaması halinde doğacak hukuki sonuçlar ve uygulanacak yaptırımlardır. Buna göre süreler; hak düşürücü süreler, vergi ödevleri ile ilgili süreler, müsamaha süreleri, düzenleyici süreler ve zamanaşımı süreleri olmak üzere beş grupta sınıflandırılmaktadır (ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU; 1985, s.129).

2.2.1. Hak Düşürücü Süreler

Hak düşürücü süreler, sürenin geçmesiyle birlikte belli bir hakkın kullanımının imkânsız hale geldiği sürelerdir (TOSUNER, ARIKAN; 2011, s.149). Bu süreler, kanun ile belirlenmiş olan bir zaman noktasından itibaren işlemeye başlamakta ve yine kanunda belirlenmiş olan bir anda sona ermektedir (KARAKOÇ; 2011, s.328). Hak düşürücü süreye örnek olarak; dava açma süresi, uzlaşma yoluna başvurma süresi gibi süreler gösterilebilir (TOSUNER, ARIKAN; 2011, s.149).

Hak düşürücü sürelerin hükümleri kamu düzenine ilişkin olduğundan bu sürelere uyulup uyulmadığı da resen dikkate alınmaktadır. Mahkemeler ve diğer makamlar bu süreleri kendiliğinden dikkate almaya mecburdurlar. Dolayısıyla hak düşürücü sürenin geçmesine şahit olan makamlar, aynı hakkın tekrar kullanılması için ilgililere kendiliğinden bir süre verme yetkisine sahip değildir (BEKİ; 1968, s. 102-103). Örneğin Vergi Usul Kanunu'nun "Düzeltme Yetkisi ve Reddiyat" başlığını taşıyan 102/2 maddesi hükmüne göre, yükümlü aleyhine hatanın yapılması halinde, fazla verginin düzeltme fişine dayalı olarak terkin edilmesi; tahsil edilmesi halinde de yükümlüye iade edilmesi gerekmektedir. Bu amaçla düzenlenmiş olan düzeltme fişinin bir nüshası; iade edilmesi gereken tutar, başvurulacak muhasebe ve başvuru süresi be-

lirtilmek suretiyle yükümlüye tebliğ edilir. Yükümlü tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde parasını geri almak için başvurmadığı sürece iade alma hakkını kaybetmektedir (KARAKOÇ; 2011, s.328-329).

2.2.2. Vergi Ödevleri ile İlgili Süreler

Vergi ödevleri ile ilgili süreler; işe başlama, işi bırakma, adres değişikliğini bildirme, beyanda bulunma, ödemede bulunma gibi birtakım vergi ödevlerinin ilgilileri tarafından yerine getirilmesi için belirlenmiş olan sürelerdir (KARAKOÇ; 2011, s.329). Bu süreler hukuki sonuçları bakımından hak düşürücü sürelere benzerlik gösterse de önemli farklılıkları vardır. Hak düşürücü sürelerde süre geçtiğinde hakkın kaybedilmesi söz konusu iken vergi ödevleri ile ilgili sürelerde (ERİM; 2003, s.140) mükellefin süreyi geçirmesi bir hak kaybına neden olmamaktadır. Mükelleflerin süresi içinde üzerine düşen ödevleri yerine getirmemeleri durumunda süresinden sonra bunları yerine getirmelerine bir engel olmamasına rağmen cezaya muhatap olmaları söz konusu olmaktadır. Vergi ödevlerine ilişkin süreler de idare tarafından resen dikkate alınması gereken sürelerdendir (ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK; 2013, s.210).

2.2.3. Müsamaha (Hoşgörü) Süreleri

Müsamaha süreleri, vergi kanunlarında belirlenmiş olan süreler içerisinde yükümlülüklerini yerine getirmeyen ancak daha sonradan pişman olan iyi niyetli yükümlüler için düzenlenmiş olan sürelerdir. Kanuni yükümlülüklerin belirlenmiş olan bu müsamaha sürelerinde yerine getirilmesi durumunda, uygulanacak yaptırımlarda indirime gidilmektedir (TOSUNER, ARIKAN; 2011, s.149).

Müsamaha sürelerine örnek olarak Vergi Usul Kanunu'nda belirlenmiş olan pişmanlık müessesesi ile cezalarda indirim müessesine başvurma süreleri gösterilebilir (TOSUNER, ARIKAN; 2011, s.149). Buna göre Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi gereğince, beyana dayanan vergilerde bazı vergi kabahati ve suçu işleyen mükelleflerin hakkında; ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber verilmesi, hiç verilmemiş beyannamelerin haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde verilmesi ve eksik beyandan doğan vergi farkı ve pişmanlık zammının bu süre içerisinde ödenmesi kaydıyla vergi ziyaı cezası kesilmemekte ve kaçakçılık suçundan dolayı takibat yapılmamaktadır. İşte burada belirlenmiş olan on beş günlük süre, müsamaha süresidir (ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK; 2013, s.210). Aynı şekilde VUK'un

376. maddesine göre, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerde haklarında vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları kesilen mükellef veya vergi sorumlusunun; ihbarnamelerinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanun'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirmesi halinde, vergi ziyaı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının ise üçte biri indirilmektedir.

Görüldüğü üzere bu müsamaha hükümlerinden yararlanmak için kanunda öngörülen süreler içinde belirli işlemlerin yapılması gerekir. Bu işlemler ödev niteliği taşımaktadır. Diğer taraftan bu sürelere uyulmaması durumunda mükellefler kendilerine tanınan haklardan yararlanamayacaklardır (ERİM; 2003, s.141).

2.2.4. Düzenleyici Süreler

İdare ve yargı organlarının görevleri ile ilgili bazı işlemlerini belirli süreler içinde yapmaları amacıyla konulmuş olan sürelere "düzenleyici süreler" denir. Vergi Usul Kanunu'nun 132. maddesine göre yoklama fişinin nezdinde yoklama yapılan ilgiliye yedi gün içinde gönderilmesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 140. maddesine göre vergi incelemesinin duruma göre 6 ay veya 1 yıl içinde tamamlanması (ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK; 2013, s.211- 212), Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 58. maddesine göre mahkeme-

nin yedi gün içinde karar vermesi, Gelir Vergisi Kanunu 109. maddesine göre posta ile gönderilen beyannamelere ilişkin tarhın yedi gün içinde yapılması, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16/5. maddesine göre posta ile gönderilen beyannamenin vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde verginin tarh edilmesine ilişkin süreler düzenleyici sürelere örnek gösterilebilir (KARAKOÇ; 2011, s.329).

Düzenleyici sürelerin diğer sürelerden en önemli farkı, yaptırımlarının olmamasıdır. Bu sürelere uyulmaması halinde ne olacağı kanunda gösterilmemiştir. Düzenleyici sürelere uyulmaması esasa ilişkin bir şekil noksanı olarak sayılmamıştır. Bu sürelerin konuluş amacı, idare ve yargı organlarının ihmallerine engel olmak ve kamu görevlilerinin görevlerini baştan savmadan daha dikkatli yapmalarını sağlamaktır. Bununla beraber, idare ve yargı organları bu sürelere kusurlu olarak uymamışlarsa ve bundan bir zarar meydana gelmişse bir yandan idarenin sorumluluğu yoluna gidilebilecek, diğer yandan da görevliler yönünden disiplin soruşturması açılabilecektir (ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU; 1985, s.132-133).

2.2.5. Zamanaşımı Süreleri

Vergi hukukunda zamanaşımı, süre geçmesiyle birlikte vergi alacağının ortadan kalkması olarak ifade edilmektedir. Vergi hukukunda zamanaşımıyla ilgili çeşitli düzenlemelere yer verilmiştir. Bunlardan tarh zamanaşımında, idarenin kamu alacağını mükellefe tarh ve tebliğ etme yetkisi ortadan kalkmakta; tahsil zamanaşımında ise idare, tahakkuk etmiş bir kamu alacağının takip ve tahsil etme imkânından mahrum kalmakta ve borç ortadan kalkmaktadır.

(ÖNER; 2015, s.106-107). Bunların dışında vergilendirmeyi ilgilendiren, vergi cezalarının kesilmesi imkânını ortadan kaldıran ceza kesme zamanaşımı ile vergilendirme işlemlerindeki hataların düzeltilmesi için düzenlenmiş olan hata düzeltme zamanaşımı da vardır (KARAKOÇ; 2011, s.330).

Zamanaşımının hak düşürücü sürelerden farkı ise; zamanaşımı süresinin geçmesi ile birlikte hakkın tamamen ortadan kalkma durumunun söz konusu olmaması, ancak hakkın zorla kullanımı veya dava konusu yapılabilmesi imkânından yararlanılamamasıdır (TOSUNER, ARIKAN; 2011, s.149-150).

2.3. Diğer Süreler

Vergi hukukunda sürelerin farkı açılardan da sınıflandırmaları yapılmaktadır. Bunlar içerisinde önemli olan sınıflandırma, sürelerin ifade ediliş biçimlerine göre yapılan sınıflandırmadır. Süreler gün, hafta, ay ve yıl gibi belli zaman birimleri ile ifade edilmektedir. Bir sürenin hangi zaman birimi ile ifade edildiği hesaplanması yönünden son derece önem taşımaktadır. Bazen de sürelerin "derhal", "hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın", "gecikmeksizin" şeklinde belirlendiğine rastlanmaktadır (KARAKOÇ; 2011, s.331).

3. Sürelerin Hesaplanması

Vergi uygulamalarında sürelerin başlaması ve bitmesi önemli sonuçlar doğuracağından, sürelerin ne zaman başlayıp ne zaman biteceği vergi kanunlarında açıkça gösterilmiştir. Bu çerçevede sürelerin ne zaman başlayıp ne zaman biteceği ve hesaplanmasında uyulacak olan kurallar Vergi Usul Kanunu'nun 18. maddesinde düzenlenmiştir (TOSUNER, ARIKAN; 2011, s.150). Buna kurallara göre;

- Süre, gün olarak belirlenmişse ilk gün hesaba katılmaz ve parmak hesabı sayılır. Son günün tatil (mesai bitiş) saatinde süre sona erer. Örneğin 15 Mart 2016 tarihinde tebliğ edilen bir işleme karşı 30 gün içerisinde davanın açılması gerektiğine göre, dava açma süresine ilişkin sürenin başladığı birinci gün 11 Mart 2016 tarihi olur. Arka arkaya sayılarak bulunan 14 Nisan 2016 dava açma süresinin son günü olur. Sürenin bitiş saati olarak son günün tatil saati dikkate alınır. Sürenin sonu belli bir gün şeklinde belirlendiyse o günün tatil saatinde süre sona erer. Örneğin; gelir vergisi beyannamesinin 1-25 Mart tarihleri arasında verilece-

ği belirtildiğinden, burada süre 25 Mart gününün tatil saatinde biter (ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK; 2013, s.212).

Süre hafta olarak belirlenmişse, sürenin başladığı güne son haftada karşılık gelen günün tatil saatinde sona erer. Örneğin; Perşembe günü başlayacak olan üç haftalık süre, üçüncü haftanın Perşembe günü tatil saatinde sona erer (ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK; 2013, s.212).

- Süre ay olarak belirlenmişse, sürenin başladığı güne son ayda karşılık gelen günün tatil saatinde sona erer. Ancak izleyen ayda sürenin başladığı güne isabet eden bir gün yok ise, süre o ayın son gününün tatil saatinde sona erer. Örneğin; Ocak ayının 31'inde başlayan bir aylık süre, izleyen Şubat ayının son günü (Şubat ayının 28. veya 29. günü) sona erer (BİLİCİ; 2015, s.88).

- Süre yıl olarak belirlenmişse, sürenin nasıl hesaplanabileceğine ilişkin bir hükme maddede yer verilmemiştir. Ancak hafta ve ay hesaplamalarına kıyasen sürenin başladığı güne son yılda karşılık gelen günün tatil saatinde biteceği söylenebilir (ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK; 2013, s.213).

- Süreler hesaplanırken, resmi tatil günleri de süreye dâhil edilmektedir. Sürenin son günü resmi tatile denk gelirse, tatili izleyen ilk çalışma gününün mesai bitiş saatinde süre sona ermektedir. Örneğin hesaplanması sonucu son günü Cumartesi gününe isabet eden bir süre, tatil gününü takip eden ilk iş gününün tatil saati bitimine kadar uzamaktadır (TOSUNER, ARIKAN; 2011, s.151).

- Süreler ile ilgili belirlenmiş olan bu esaslar, vergi yargısı dışındaki tüm vergi hukuku dallarında da geçerlilik taşımaktadır. Vergi yargısında ise sürelerin hesaplanması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda (m.8) yer alan esaslara göre yapılmaktadır. 2577 sayılı Kanunda yer alan hesaplama esasları Vergi Usul Kanunu'ndaki esaslar ile paralellik göstermektedir (ÖNER; 2015, s.102).

4. Vergi Hukukunda Sürelerin Uzamasına Neden Olan Durumlara İlişkin Esaslar

Vergi hukukuna ilişkin sürelerin uzamasına neden olan durumlar; mücbir sebepler, zor durum, mükellefin ölmesi, mali tatil ve adli tatil olmak üzere beş grupta ele alınmaktadır. Aşağıda bu durumlar tek tek açıklanmış ve meydana gelmeleri halinde sürelerin uzamasına ilişkin esasların bağlı olduğu kurallara yer verilmiştir.

4.1. Mücbir Sebep Nedeniyle Sürelerin Uzamasına İlişkin Esaslar

Vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesini engelleyen ve bu sürelerin uzamasını sağlayan en önemli unsurlardan birisi "mücbir sebep" olarak adlandırılan durumlardır (ÇAVUŞ; 2008, s.600-650). Hukuk lügatında mücbir sebep kavramı; bir sorumluluğun yerine getirilmesini kısmen veya tamamen, geçici veya daimi surette engelleyen, bu niteliği dolayısıyla sorumluluğu kaldıran veya yerine getirilmesini ve vadesini geciktiren veya sorumluluğun niteliğini değiştiren, kişinin önceden beklemediği ve tahmin edemeyeceği, beklese ve tahmin etse bile engelleyemeyeceği dıştan gelen olağanüstü nitelikte bir olay, olgu veya durum olarak tanımlanmaktadır (KARADENİZ; 2008, s.72). Yani mücbir sebep, tarafların iradesini geçici olarak ortadan kaldıran ve dıştan gelen fiili bir durumdur. Yani gerçek dünyada meydana gelen bir olayın; hukuksal açıdan geçerlilik taşıyan bir ödevin, yükümlülüğün veya borcun yerine getirilmesini ya da bir hakkın kullanılmasını geçici olarak durdurmasıdır (YERLİKAYA; 2012, s.43).

Bu tanımlamalardan hareketle bir olayın mücbir sebep olarak kabul edilebilmesi için (BATUN; 2010, s.63);

- Kişinin iradesi dışında meydana gelmesi,

- Bir ödevin (bizim konumuz açısından vergi ödevi) yerine getirilmesine engel olması,

- Önceden görülüp üstesinden gelinmesi olanağının olmamasıdır.

Mevcut bir olayın mücbir sebep olarak nitelendirilebilmesi için, bu olayın yukarıda sayılmış olan; kusursuzluk, öngörülme imkânsızlığı, önleyebilme imkânsızlığı ve gerçeklik unsurlarını taşıması şarttır. Mücbir sebebin uygulanabilmesi için, bu unsurların yanı sıra, ilgili kimseler bakımından bu olayın kanunlarla kendilerine yüklenilen ödevleri yerine getirmelerinin imkânsız bir hal almış olması da gerekmektedir. Yani mücbir sebep olarak öne sürülen hâl, kişilerin kanuni ödevlerini yerine getirme konusunda engelleme kudretine sahip değilse mücbir sebep uygulaması da söz konusu olmayacaktır. Örneğin, depremden etkilenen ama bu etkinin, bahsedilen ödevlerini ifa konusunda yeterli kudrete sahip olmadığı kimseler bakımından mücbir sebep halinden bahsetmek mümkün değildir (ÇAVUŞ; 2008, s.600-650).

Vergi hukukumuzda ise mücbir sebebin tanımı yapılmamış olup, Vergi Usul Kanunu'nun 13. Maddesinde mücbir sebep hallerinin ne olduğu 4 bent halinde sayılmıştır. Bunlar (VUK. m.13);

- Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,

- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,

- Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler,

- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi haller mücbir sebeptir.

Belirtilen maddenin sonunda "gibi" edatına yer verilmesi, mücbir sebeplerin yukarıda sayılanlarla sınırlı olmadığını açıkça ortaya koymaktadır. Yani vergi idaresi, Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde mücbir sebep olarak belirlenen sebepler dışında durum ve şartlara bağlı olarak yeni mücbir sebepler de tespit edebilecektir. Başka bir ifade ile vergi idaresi takdir yetkisini kullanarak, kanunda saptanan sebeplerin yanı sıra başka mücbir sebeplerde kabul edebilecektir. Ancak bu durum vergi idaresinin mücbir sebepler ile ilgili takdir yetkisini kullanırken keyfi olarak hareket etmesi anlamına gelmemektedir. İdarenin takdir yetkisini kullanırken bazı ilkelere uyması gerekir. Vergi idaresinin takdir yetkisini kullanırken, kamu yararını gözetmesi, yasanın çizdiği sınırlar içinde kalması, eşitlik ilkesine önem vermesi, kararlarını gerekçeli olarak kullanması ve yasalarda özel koşullar öngörülmüş ise bunlara uyması gerekmektedir (NAS; 2011, s.104).

Mücbir sebebin sürelere etkisi ise Vergi Usul Kanunu'nun 15. maddesi hükmünde kendisini göstermektedir. Bu maddeye göre, mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği ve bu takdirde tarh zamanaşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı ifade edilmektedir. Ancak, bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi gerekmektedir (KARACA; 2008, s.164). Fakat herkes tarafından bilinebilen mücbir sebebin ispat ve tevsikine gerek yoktur. Nitekim 17.08.1999 tarihinde Marmara Bölgesi'ni sarsan büyük depremde Maliye Bakanlığı yayımladığı 277 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (1 Eylül 1999 tarih ve 23803 sayılı Resmi Gazete) ile bu afeti, Vergi Usul Kanunu'nun

13. maddesi gereğince "mücbir sebep hali" olarak kabul ve ilan etmiştir. Böyle bir durumda ilgililere, ispat yükü düşmemektedir (TUNCER; 2001, 17).

Mücbir sebep varlığı halinde mücbir sebebin doğduğu tarihten ortadan kalktığı tarihe kadar sürelerin işlememesi esasında dikkat edilecek nokta, mücbir sebebin sürelerin işlemesini kesmeyip sadece durduruyor olmasıdır (NAS; 2011, s.108). Dolayısıyla mücbir sebep halinde süreler, mücbir sebep altında geçen süre kadar uzayacaktır. Örneğin; beyannamesini ayın

yirmi beşine kadar verecek kişi son beş gününü mücbir sebep altında geçirmişse, mücbir sebep kalktıktan sonra söz konusu beyannamesini beş gün içinde verebilecektir. Mücbir sebep nedeniyle uzayan beş günlük süre içinde yapılan beyan, zamanında yapılmış gibi geçerli sonuç doğuracak ve kişiye cezai bir müeyyide uygulanmayacaktır (ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK; 2013, s.214).

Mücbir sebepler ile ilgili üzerinde durulması gereken son nokta, bu sebeplerin Vergi Usul Kanunu 13. maddeye göre vergi ödevlerinin yerine getirilmesiyle ilişkilendirilmiş olmasıdır. Bu sebeple vergi yargısı ile ilgili süreler mücbir sebeplerden etkilenmemektedir. Çünkü dava açma bir vergi ödevi değil, mükellef veya vergi sorumlusunun hakkıdır (BATUN; 2010, s.69). Vergi yargısının temel kaynağı durumunda olan İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda da,

Vergi Usul Kanunu'nun mücbir sebep halini tanımlayan düzenlemeleri ile ilgili her hangi bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi yargısında Vergi Usul Kanunu' nun mücbir sebebi düzenleyen hükümlerinin geçerliliği konusunda bir sonuca ulaşabilmek için, bu hükümlerin vergi yargısıyla olan ilişkisinin ortaya konması gerekmektedir (ÇAVUŞ; 2008, s.600-650). Bununla birlikte; Danıştay'ın kimi dairelerinin, son zamanlarda vermiş oldukları kararlarında, mücbir sebebin varlığının işlemekte olan idari dava açma süresini durduracağını kabul ettikleri görülmektedir. Uygulamada ortaya çıkan tereddütler ile yargı mercilerince farklı yönde verilen kararların önüne geçmek adına, İYUK 'un dava açma sürelerine ilişkin hükümlerine bu konuda bir ilave yapılmak suretiyle konunun açıklığa kavuşturulmasının faydalı olacağı söylenebilir (BATUN; 2010, s.69-70).

4.2. Zor Durum Nedeniyle Sürelerin Uzamasına İlişkin Esaslar

Vergi ödevlerini yerine getirmelerini engelleyecek derecede zor durumda olan mükelleflere, bu ödevlerini yerine getirirken gerekli kolaylıkların gösterilerek bu ödevlerini yerine getirmeleri için süre verilmesi beklenen bir durumdur. Bu çerçevede zor durum uygulamasının amacı, haklı sebeplerle vergiye yönelik ödevlerini süresinde yerine getiremeyecek olanların suçlu duruma düşmelerinin önüne geçmek ve olası tepkileri engellenmek olarak ifade edilmektedir. Vergi idaresi yönünden ise, hangi nedenlerle vergiye yönelik ödevlerin süresinde yerine getirilmediğinden haberdar olunması ve hangi tarihte ödevlerin yerine getirileceğinin bilinmesi açılarından önemli bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır (TÜRKKOT; 2004, s.60).

Yukarıdaki başlıkta yer aldığı üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde mücbir sebep halleri sayılmış, sayılan bu sebeplere benzer durumlar da mücbir sebep hali olarak kabul edilmiştir. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesi sırasında ortaya çıkmakla beraber mücbir sebep hali kapsamı dışında olan ve vergi ödevlerinin zamanında yerine getirilmesine engel olacak zor durum halleri nedeniyle süre vermeye ilişkin düzenleme ise Vergi Usul Kanunu'nun "Mühlet Verme" başlıklı 17. maddesinde yer almaktadır (GÜRAN; 2005, s.106). Bu madde hükmüne göre; zor durumda bulunmaları nedeniyle vergi muamelelerine ilişkin ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde ise bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca uygun bir süre verilebilir (VUK. m. 17).

Zor durumun hangi haller olduğu konusunda Vergi Usul Kanunu'nda bir tanım yapılmamıştır. Bu nedenle hangi hallerin zor durum olarak kabul edileceği hususu vergi idaresinin takdirindedir (GÜRAN; 2005, s.106). Ancak zor durum sebebi ile mükelleflere süre verilebilmesi için bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlar (VUK. m.17);

- Süre isteyen mükellef kanuni sürenin bitmesinden önce yazı ile başvuruda bulunması,

- Başvuruda gösterilen mazeretin, süre verecek makam tarafından kabule uygun görülmesi,

- Sürenin verilmesi halinde verginin alınmasının tehlikeye girmemesidir.

Maliye Bakanlığı süre verme yetkisini; tamamen veya kısmen mahalline devredebileceği gibi bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aramaksızın da kullanabilir (VUK. m.17).

Ayrıca zor durum sebebiyle ek süre talebinin, her mükellef tarafından ayrı ayrı yapılması gerekmektedir. Genel olarak bir bölge veya bir grup mükellef için, mükelleflerin toplu şekilde veya bağlı oldukları teşekküllerce süre talep etmeleri mümkün değildir (TÜRKKOT; 2004, s.61).

Zor durum sebebiyle uzayabilecek süreler, sadece kanuni sürelerdir. İdari süreler zor durum sebebiyle uzaması söz konusu değildir. Buna ek olarak zor durum sebebiyle ilave sürenin kanuni süre içinde istenmesi gerekliliğinden ötürü; kanuni sürenin bitmesinden sonra veya başlamasından evvel, zor duruma bağlı olarak yapılan ilave süre talepleri incelenmeksizin reddedilecektir (ATAY; 2004, 124-126).

Zor durumdan vergi ödevlerine ilişkin süreler yararlanmaktadır. Bu ödevler Vergi Usul Kanunu'nda; defter tutma, bilgi verme, belge düzenleme vd. şeklinde yer almaktadır. Mükellefin vergi ödemesi ödev olarak sayılmadığından (ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK; 2016, s.212) zor durum düzenlemesinin süreler açısından uygulanmasında, ödeme sürelerini de kapsayıp kapsamadığı önem arz etmektedir. Zor durum halinin gerçekleşmesi halinde süre uzatma uygulamasının ödeme sürelerini için de geçerli olup olmadığı konusunda Vergi Usul Kanunu açısından tam bir açıklık mevcut değildir. Ödeme süresinin uzamasına ilişkin olarak, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48. maddesi ile ayrı bir müessese olarak "çok zor durum" uygulaması düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre, kamu borçlusunun çok zor duruma düşmesi halinde, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla kamu alacağı tecil olunabilmektedir. Bu sebeple, VUK' un 17. maddesi açısından da, zor durum halinin ödeme sürelerini de etkileyeceği hususunda bir kanuni düzenlemenin yapılmasının faydalı olacağına yönelik görüşler mevcuttur (DOĞRUSÖZ; 2010, 288).

Ayrıca beyanname verilmesi ile ilgili olarak zor durum sebebiyle verilen süre ne kadar olursa olsun, verilen süre içinde, bir mücbir sebep hali ortaya çıkarsa, bu halin doğduğu tarihte zor durum sebebiyle verilmiş olan kısım mücbir sebep halinin kalkmasından sonra da geçerli olmaktadır (ATAY; 2004, s.127).

Son olarak mücbir sebeplerle zor durum arasındaki başlıca farklardan söz etmek yerinde olacaktır. Bu farklar (DOĞRUSÖZ; 2010, 290);

- Mücbir sebep halleri kanunda sayılmışken, zor durum halleri sayılmamıştır.

- Mücbir sebebin vergi ödevini yerine getirmeye etkisi mutlak iken, zor durumun vergi ödevini yerine getirme üzerindeki etkisi nispidir.

- Mücbir sebep meydana geldikten sonra sürelere etkisinde idarenin takdir hakkı yokken, zor durumda hem sebep hem de süre açısından idareye takdir hakkı verilmiştir.

- Mücbir sebeple uzayacak sürenin ne olacağı mücbir sebebin devamına bağlıyken, zor durumda süre kanuni sürenin bir katını aşmamak üzere verilebilmektedir.

4.3. Ölüm Halinde Sürelerin Uzamasına İlişkin Esaslar

Vergi Usul Kanunumuz ile, mükellefin ölmesi halinde üzerine düşen ödevlerin, mirası reddetmemiş olan kanuni ve atanmış mirasçılarına geçeceği kabul

edilmiştir. Ancak ölümün mirasçılar tarafından haber alınması ve kanunlarla belirlenmiş olan sürelere uyulmak suretiyle mükellefe ait olan ödevlerin yerine getirilmesi zamana bağlı bir iştir. Hem bu ihtiyacın karşılanması, hem de Medeni Kanun (ÖNER; 2015, s.104) ile mirasçılara mirası reddetmek için 3 aylık süre tanınması nedeniyle; mükellefin ölümü halinde mirası reddetmemiş olan mirasçılara geçen bazı ödevlerin yerine getirilmesinde, normal süreye 3 ay eklenmesi öngörülmüştür (BİLİCİ; 2015, s.91).

Ölen mükellefe ait hak ve borçlar tamamen ortadan kalkmadığından o ana kadar ortaya çıkmış olan ve mükellef tarafından yerine getirmesi gereken ödevler mirası reddetmemiş mirasçılara geçmekte ve yukarıda açıklandığı üzere bu ödevlerin yerine getirilmesi için öngörülmüş normal süreler üç ay uzamaktadır. Ancak mükellefin ölümü halinde uzayacak olan süre yalnızca "bildirim" ve "beyanname verme" ödevlerine ilişkin sürelerdir. Yani uzatılan süre sadece bildirim ve beyanname verme ödevi için geçerli olup, bildirim ve beyan dışında kalan ödevler uzayan üç aylık süre kapsamına girmemektedir. Örneğin tahakkuk etmiş bir verginin ödeme süresinin bu hüküm gereği uzama kapsamına girmesi söz konusu olmayacaktır (ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK; 2013, s.218). Ancak, Danıştay'ın, mirasın kabul veya reddine ilişkin üç aylık bekleme süresi içerisinde, vergi alacağının muhatabının belirsiz olması nedeniyle, ödeme süresinin işlemeyeceğine ve bu durumda gecikme zammı alınmayacağına yönelik kararı da bulunmaktadır. (KARAKOÇ; 2011, s.353)

Ayrıca üç ay olarak belirlenmiş süre, kendi özel kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde geçerlilik taşımaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'muzun 92/2. maddesinde, ölüm halinde gelir vergisi beyannamesinin ölüm tarihini izleyen dört ay içinde verileceği hükmü yer almaktadır. Böylece ölüm halinde mirasçılar gelir vergisi beyannamesini, üç aylık süre içerisinde değil, dört aylık süre içerisinde verebileceklerdir (TOSUNER, ARIKAN; 2012, s.161).

Ölüm, vergi dairesi yönünden sürenin uzamasına neden olmamaktadır. Bu sebeple mirasçıların mirası reddedebileceği ölümden sonraki 3 aylık sürede, özellikle zamanaşımının söz konusu olduğu durumlarda, tebligat yapılıp yapılmayacağı önem taşımaktadır. Üç aylık bekleme süresi içinde varislere tebligat yapılabileceğine yönelik Danıştay'ın bir kararı vardır. Ancak tebligatın geçerlilik kazanması, varislerden her birine miras hissesi nispetinde yapılmış olması ve mirasın reddedilmemiş olmasına bağlıdır (TOSUNER, ARIKAN; 2012, s.161).

4.4. Mali Tatil Nedeniyle Sürelerin Uzamasına İlişkin Esaslar

Sürelerin bazen uzamasına, bazen de durmasına sebep olan hallerden birisi mali tatil uygulamasıdır. 2007 yılında 5604 sayılı Kanunla ihdas edilen mali tatil, her yıl 1-20 Temmuz tarihleri arasındaki süreyi ifade etmektedir (ÖNER; 2015, s.105). Haziran ayının son gününün tatil günü olması halinde, malî tatil, temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlamaktadır (MTİHK. m.1/1).

Mali tatil kapsamına; mükelleflerin ödevleri arasında sayılan ve belirli sürede yapılması gereken işlemler, dava açma, idari başvuru ve hak aramaya ilişkin süreler, vergi incelemeleri ile ilgili yükümlülükler, idareye bilgi verme süreleri, muhasebe kayıtlarının tutulması ve ibrazı ile ilgili yükümlülükler girmektedir (ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK; 2013, s.219).

Bu çerçevede son günü malî tatile rastlayan aşağıda belirtilen süreler (MTİHK. m.1/2);

- Beyana dayalı tarhiyatta, kanuni süresinde verilmesi gereken beyannamelerin verilme süreleri,

- İkmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatta, vadesi malî tatile rastlayan vergi, resim ve harçlar ile vergi cezaları ve gecikme faizlerinin ödeme süresi,

- Tarh edilen vergilere ve/veya kesilen cezalara karşı uzlaşma talep etme veya cezada indirim hükümlerinden yararlanmak amacıyla yapılacak başvurulara ilişkin süreler,

- Devamlı bilgi verme hükümleri kapsamında verilmesi gereken bilgilerin verilmesine ilişkin süreler,

tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren "yedi gün" uzamış sayılmaktadır.

Örneğin tarh edilen vergi veya cezalara ilişkin tebliğden sonraki 30 günlük uzlaşma süresinin sonu 18 Temmuz 2016'da sona eren bir mükellefin başvuru süresi, mali tatilin son günü olan 20 Temmuz 2016'yı izleyen tarihten itibaren 7 gün (27 Temmuz 2016 dâhil) uzamış sayılır (ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK; 2013, s.219).p

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken (MTİHK. m.1/3);

-Muhasebe kayıt süreleri,

-Bildirim süreleri,

-Vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri,

malî tatil süresince işlemez. Belirtilen süreler malî tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlar.

Mahkeme kararı veya Cumhuriyet Savcılıklarının talebi üzerine ya da Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılan aramalı incelemeler hariç olmak üzere, malî tatil süresince inceleme amacıyla defter ve belgelerin ibrazı talep edilemez, mükellefin işyerinde incelemeye başlanılmaz (MTİHK. m.1/4).

Tatil süresince, vergi ve ceza ihbarnameleri ile mahsup taleplerine yönelik olanlar hariç, bilgi isteme talepleri mükelleflere, vergi ve ceza sorumlularına bildirilmez. Ancak tatil süresi içinde gerçekleşen tebligat işlemlerinde süre, malî tatilin son gününden itibaren işlemeye başlar (MTİHK. m.1/5).

Malî tatilin sona erdiği günü izleyen yedi gün içinde biten bu madde kapsamındaki kanuni ve idari süreler, malî tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedinci günün mesai saati bitiminde sona ermiş sayılır (MTİHK. m.1/6). Örneğin, Haziran dönemine ait stopajlar Muhtasar Beyanname aracılığı ile normalde 23 Temmuz tarihine kadar beyan edilmelidir. Ancak madde hükmüne göre bu tarih mali tatili takip eden yedi günlük süreye isabet ettiği için beyan süresi, 27 Temmuz tarihi dâhil olmak üzere bu tarihe uzamış kabul edilmektedir (ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK; 2013, s.219).

Beyana dayanan ve beyanname verme süresi malî tatil nedeniyle uzamış olan vergilerde ödeme süresi (aynı ay içerisinde kalmak kaydıyla), uzayan beyanname verme süresinin son gününden itibaren üçüncü günün mesai saati bitimine kadar uzamış sayılır (MTİHK. m.1/8). Yukarıdaki örnek tekrar dikkate alınacak olursa bu örneğe göre beyanname 27 Temmuz tarihinde verildiğinden, bu vergilerin ödeme süresi 30 Temmuz tarihi olacaktır (ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK; 2013, s.219).

Mali tatil kapsamına girmeyen ve mali tatil sürelerinden etkilenmeyen işlemler ise aşağıda belirtilmiştir. Bunlar olacaktır (ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK; 2013, s.220-221; KARAKOÇ; 2011, s.355-356);

- Özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi ile şans oyunları vergisine ilişkin olarak verilmesi gereken beyannamelerin verilme ve ödeme süreleri,

- İcra yoluyla yapılan satışlarda katma değer vergisi uygulamasına yönelik (5) No.lu Katma Değer Vergisi Beyannamesinin verilme ve ödeme süresi,

- Sürekli beyanname vermek zorunda olanlar dışındaki resmi kuruluşlar tarafından müzayede mahallerindeki satışlar dolayısıyla tahsil edilen katma değer vergisinin, 15 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (I/3) bölümünde belirtilen ödeme süresi,

- 1512 sayılı Noterlik Kanununun 118. maddesine göre noterler tarafından tahsil edilen damga vergisi ve harç bedellerinin anılan Kanunun 119. maddesi uyarınca ilgili vergi dairesine bildirilmesine ilişkin olarak verilecek beyannameler ile süreksiz yükümlülük şeklinde değerlendirilen ve 492 sayılı Harçlar Kanununa göre verilen (1), (2) ve (4) No.lu Beyannamelerin verilme ve ödeme süreleri,

- Kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerin ödeme süresi,

- Gümrük idareleri, il özel idareleri ve belediyeler tarafından tarh ve/veya tahsil edilen vergi, resim ve harçlarla ilgili olarak,

- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tayin edilmesi ve tayin edilen sürelerin de mali tatile rastlaması halinde bu alacaklar için belirlenen ödeme sürelerinin, mali tatil nedeniyle uzaması söz konusu olmayacaktır.

4.5. Adli Tatil Nedeniyle Sürelerin Uzamasına İlişkin Esaslar

Adli tatil; Danıştay daireleri ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinin her yıl 1 Eylülde başlamak üzere, 20 Temmuzdan 31 Ağustosa kadar (31 Ağustos dâhil) çalışmaya ara verdikleri süreyi ifade etmektedir (ÖNER; 2015, s.105).

Dava açma sürelerinin son gününün adli tatile denk gelmesi halinde, dava açma süresi adli tatilin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılmaktadır. Adli tatil 20 Temmuz – 31 Ağustos tarihleri arasında olduğuna göre, dava açma süresinin son günü adli tatile isabet ederse, bu süre adli tatilin sona erdiği 31 Ağustosu izleyen 1 Eylül gününden itibaren yedi gün uzayarak 7 Eylüle gitmektedir (ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK; 2013, s.221). Örneğin; bir vergi incelemesi sonucunda düzenlenen rapora istinaden ilgili vergi ve ceza ihbarnamesinin 6 Temmuz 2016 tarihinde tebliğ edildiği varsayıldığında, 30 günlük dava açma süresinin son günü 5 Ağustos 2016 tarihi olacaktır. Ancak; söz konusu tarih adli tatil dönemi içinde kaldığından, dava açma süresi, çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacaktır. Dolayısıyla dava açma süresi 7 Eylül 2016 güne kadar uzayacak ve bu tarihte mesai saati sonunda sona erecektir (KARADENİZ; 2013, s.255).

Adli tatilin kapsamına, İYUK' da yazılı bütün süreler girmektedir (ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK; 2013, s.221). Burada dikkat edilmesi gereken nokta, sürenin herhangi bir gününün değil; "son gününün" adli tatile denk gelmesidir. Son günü adli tatile rastlamayan süreler açısından adli tatilde geçirilen sürelerin bir etkisi bulunmamaktadır (TAŞ, ÖZCAN; 2012, http://uye.yaklasim.com/OfficialJournal.aspx?categoryidlast=56566&parentid=56565&categoryid=2 4145, Erişim: 08.03.2016).

Mali tatil nedeniyle uzayan dava açma süresinin son günü adli tatil nedeniyle çalışmaya ara verme zamanına isabet ederse, sürenin bitimi, adli tatilin sona erdiği 31 Ağustos gününü izleyen tarihten itibaren ayrıca yedi gün daha uzamaktadır (ÖNER; 2015, s.106). Örneğin, 6 Haziran 2016 tarihinde tebliğ edilen bir vergi ihbarnamesine karşı vergi mahkemesinde 30 günlük dava açma süresi mali tatil nedeniyle 6 Temmuz 2016 tarihinde değil, 26 Temmuz 2016 tarihinde dolacaktır. Bu durumda, mali tatile ilaveten adli tatilin de hesaba katılması gerekir. Burada; normal olarak 6 Temmuz 2016 tarihinde bitmesi gereken dava açma süresi, mali tatil nedeniyle 26 Temmuz 2016 tarihine ertelenmektedir. Ancak; bu tarih de adli tatile denk geldiğinden, ilgili dava açma süresi, çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün daha uzayacak ve 7 Eylül 2016 tarihinde sona erecektir (KARADENİZ; 2013, s.255).

5. Sonuç

Başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere diğer vergi kanunlarımız, yükümlülerin sahip olduğu hakların kullanımını ve üzerlerine düşen ödevlerin yerine getirilmesini, belli sürelerle sınırlandırmıştır. Belirlenmiş olan bu sürelerin geçmesinden sonra, vergilendirme ile ilgili bir hakkın kullanılması söz konusu olmamaktadır. Ayrıca vergilendirme ile ilgili bir ödevin yerine getirilmiş sayılabilmesi için de, öngörülen sürenin geçirilmemiş olması şarttır. Görüldüğü üzere hakların kullanılması, kaybedilmesi ve vergiye ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesinde, sürelerin önemi oldukça büyüktür. Ancak söz konusu sürelerin istisnai bazı durumların varlığı halinde uzamasına, yine sınırları kanunla belirlenmiş olmak şartıyla imkân verilmiştir. Dolayısıyla yükümlülerin üzerlerine düşen ödevlerini uzayan sürelerde yerine getirmesi halinde, bu ödevler zamanında yerine getirilmiş kabul edilecek ve cezai bir yaptırımla karşı karşıya kalınmayacaktır. Bu nedenle sürelerin hesaplanmasında rol oynayan bu istisnai durumlara dikkat edilmesi son derece önem arz etmektedir. Süreleri uzamasına neden olan bu sebeplerden ilki "mücbir sebep" lerdir. Mücbir sebepler kısaca, yükümlülerin ödevlerini yerine getirmesine engel olacak ve önleyebilme imkânlarının olmadığı beklenmedik durumlar olarak tanımlanmaktadır. Kanun koyucu Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde mücbir sebebin tanımını yapmak yerine nelerin mücbir sebep hali olduğunu saymış ve madde metninin sonuna eklediği "gibi" edatıyla mücbir sebep kapsamını genişletmiştir. Mücbir sebeplerin süreler üzerindeki etkisi ise bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürenin işlememesi ve tarh zamanaşımının işlemeyen süreler kadar uzaması şeklindedir. Sürelerin mücbir sebep nedeniyle uzayabilmesinin en önemli koşulu, herkes tarafından bilinen mücbir sebep halleri dışında kalan mücbir sebebin mükellef tarafından ispat edilme zorunluluğunun olmasıdır. Mücbir sebep sadece vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilme sürelerini durdurmaktadır. Bu ödevler, mücbir sebebin etkilerinin tamamen ortadan kalkmasından sonra, tekrar işlemeye başlayacak olan sürenin sonuna kadar yerine getirilmek zorundadır. Aksi durumda mükellefler cezalı tarhiyatla karşı karşıya kalacaklardır. Mücbir sebeplerin dava açma süresine etki edip etmediğine yönelik uygulamada yaşanan tereddütler ve verilen farklı kararlar nedeniyle, İYUK' un dava açma sürelerine ilişkin hükümlerine bu konuda bir ilave yapılması da konuya ilişkin tereddütlerin giderilmesi bakımından faydalı olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan mücbir sebepler dışında, mükelleflerin vergi ödevlerini zamanında yerine getirmelerine engel olabilecek nitelikte olan bazı durumların varlığı da sürelere etki etmektedir. Kanunda açıkça bu durumlar için yine kanunla idareye, süre verme yetkisi tanımıştır. Bu müessese, Vergi Usul Kanunu'nun 17. maddesinde mühlet verme başlığı altında "zor durum" olarak adlandırılmaktadır. Uygulamada idare zor durum halinin bulunup bulunmadığına tamamen kendisi karar vermektedir. Süre verilebilmesi için; sürenin bitmesinden evvel yazılı istemde bulunulması, istemde gösterilen mazeretin süreyi verecek makam tarafından kabul edilmesi, sürenin verilmesi halinde verginin tahsilinin tehlikeye girmemesi gerekmektedir. Bu şartların varlığı halinde zor durumda bulunmaları yüzünden vergiye ilişkin ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde ise bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca uygun bir süre verilmektedir. Görüldüğü üzere zor durum halinin kabulünde Maliye Bakanlığı'na geniş bir takdir yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı'nın bu yetkisini hakkaniyet ilkesine uygun olarak kullanması son derece önemlidir. Yine zor durum uygulamasında, zor durum halinin ödeme sürelerini de etkileyeceği hususunda bir kanuni düzenlemenin yapılmasının faydalı olacağına yönelik görüşlerin dikkate alınması da son derece faydalı olacaktır.

Ölüm hali de vergi hukukumuzda sürelerin uzamasına neden olan bir diğer etkendir. Mükellefin ölmesi halinde Medeni Kanun'da yer alan reddi miras süresine paralel olarak, mirası reddetmemiş olan mirasçılara geçen bazı ödevlerin yerine getirilmesinde, normal süreye üç ay eklenmesi öngörülmüştür. Bu ilave süre "bildirim" ve "beyanname verme" ödevlerine ilişkin olmak koşulu ile sınırlandırılmıştır. Ayrıca belirlenmiş olan bu üç aylık süre, kendi özel kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde geçerlilik taşımaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'na göre ölüm halinde gelir vergisi beyannamesi, ölüm tarihini izleyen dört ay içinde verilecektir.

Ölüm halinde mirası reddetmemiş olan mirasçılara bu sürelerin tanınması, durumun haber alınması ve en azından içinde bulunulan zor durumun atlatılması açısından son derece önemlidir.

Mali tatil uygulaması da süreler üzerinde etkisi olan hallerden bir diğeridir. Her yıl 1-20 Temmuz tarihleri arasındaki süreyi ifade eden mali tatilin, bazı yükümlülüklerin yerine getirilme ve hakların kullanılma süreleri üzerinde etkisi bulunmaktadır. Son günü mali tatil içine isabet eden; beyanname verme süresi, ikmalen, resen ve idarece yapılan tarhiyatlarda ödeme süresi, uzlaşmaya başvurma süresi, cezalarda indirime başvurma süresi ve devamlı bilgi verme süresi mali tatilin son gününü izleyen günden itibaren yedi gün uzamış sayılır. Ayrıca mali tatil boyunca; muhasebe kayıt süreleri, bildirim süreleri ve dava açma süreleri işlememekte, mali tatilin bitmesinden itibaren ise kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir. İlgili kanunda mali tatil sürelerinden etkilenen bu işlemler belirtildiği gibi, bunlar dışında mali tatil kapsamına girmeyen ve mali tatil sürelerinden etkilenmeyen işlemlerin de neler olduğu açıkça görülmektedir.

Süreler üzerinde etkisi olan son durum ise adli tatil uygulamasıdır. Dava açma sürelerinin son gününün her yıl 20 Temmuz-31 Ağustos tarihleri arasındaki süreyi ifade eden adli tatile isabet etmesi halinde, dava açma süresi adli tatilin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılmaktadır. Ayrıca mali tatil ile adli tatilin birbiri ardına gelmesi özellikle yargıya başvuru sürelerini doğrudan etkileyebilecek bir unsur olduğundan dikkat edilmesi son derece önem taşımaktadır. Mali tatil nedeniyle uzayan dava açma süresinin son gününün adli tatil nedeniyle çalışmaya ara verme zamanına denk gelmesi halinde, sürenin bitimi, adli tatilin sona erdiği 31 Ağustos gününü izleyen tarihten itibaren ayrıca yedi gün daha uzamaktadır.

Vergi hukukunda belirli hakların kullanılması, kaybedilmesi ve yükümlülüklerin yerine getirilmesinin sürelerle sıkı ilişki içinde olduğu göz önünde bulundurulduğunda; mücbir sebepler, zor durum, ölüm, mali tatil ve adli tatil uygulamalarının süreler üzerindeki etkilerinin neler olduğunun bilinmesi son derece önem taşımaktadır. Bu durumların varlığı halinde, her birinin yine sınırları kanunlarla belirlenmiş olan ayrı usul ve esaslar çerçevesinde, belirli yükümlülüklerin yerine getirilmesi ve hakların kullanılması bakımından belirlenmiş süreleri uzattığı görülmektedir. Sürelerin hesaplanmasında hak kaybına uğramamak veya yükümlülüklerin zamanında yerine getirilmediği gerekçesiyle cezai müeyyidelerle karşılaşmamak için bu durumlara ilişkin esasların göz önünde bulundurulması önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

AKKAYA, Mustafa (Ed.); **Vergi Usul Hukuku,** Anadolu Üniversitesi Web-Ofset, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2950, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1906, Eskişehir, Ocak, 2013.

ARSLAN, Mehmet; **Vergi Hukukunda Zaman Aşımı,** Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007.

ATAY,Tezcan; "Zor Durumda Süre Tanıma", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 135, Mart, 2004.

BATUN, Mehmet; "Mücbir Sebepler ve Sonuçları", **Ver-**

gi Dünyası, Sayı: 345, Mayıs, 2010.

BEKİ, Şakir; "Hukukta Müddet Çeşitleri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt:25,Sayı: 1-2,1968.

BİLİCİ, Nurettin; **Vergi Hukuku Cilt 1,** Güncelleştirilmiş 35. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, Mart, 2015.

ÇAVUŞ, Mehmet; "Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Kavramı ve Etkileri", **E-Yaklaşım**

Dergisi, Sayı: 54, Ocak, 2008, http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8333, Erişim: 01.03.2016).

DOĞRUSÖZ, Mehmet Ezhan; "Vergi Hukukunda Zor Durum Kavramı ve Mücbir Sebep ile Farkı", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 205, Ocak, 2010.

ERİM, Muhammet; "Sürelerin Hukuki Niteliklerinin Vergilendirmeye Etkisi", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 128, Ağustos, 2003.

GÜRAN, Adnan; "'Vergi Usul Kanununda Zor Durum Sebebi ile Sürelerin Uzaması", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 153, Eylül, 2005.

KARACA, Kazım; "Mücbir Sebeplerin Uzlaşma ve Dava Açma Sürelerine Etkisi", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 184, Nisan, 2008.

KARADENİZ, Salim; "Mücbir Sebepler", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 181, Ocak, 2008.

KARADENİZ, Salim; "Yeni Düzenlemeye Göre Adli Tatil Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 249, Eylül, 2013.

KARAKOÇ, Yusuf; **Genel Vergi Hukuku,** Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Basım, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.

NAS, Adil; "Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler", **Vergi Dünyası,** Sayı: 355, Ocak, 2011.

ÖNCEL, Muallâ, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu; **Vergi Hukuku Cilt: 1 Genel Kısım,** 2. Baskı,

Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 548, Ankara, 1985.

ÖNER, Erdoğan; **Vergi Hukuku,** Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Şubat 2015.

ŞENYÜZ, Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek; **Vergi Hukuku (Genel Hükümler).** 4. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, Ocak, 2013.

TOSUNER, Mehmet, Zeynep Arıkan, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** 4. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2013.

TAŞ, Metin, Sezgin Özcan; "Adli Tatilde Vergi Davaları", **Yaklaşım Yayıncılık Basında Makaleler,** Ağustos, 2012,

hUp://uyc.yaklasim.com/QHicialJournal.aspx?categoryidlast=56566&parcntid=56565&calcgoryid=2 4145. Erişim: 08.03.2016).

TUNCER, Selahattin; "Vergi Hukukunda Mücbir Sebep", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 104, Ağustos, 2001.

TÜRKKOT. Mustafa; "Zor Durum Kapsamındaki Mükelleflere Sağlanılan Kolaylıklar". **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 139, Temmuz, 2004.

YERLİKAYA, Gökhan Kürşat; "Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava Ve Temyiz Süresini Durdurup Durdurmayacağı Sorunu", **Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Sayı: 1, Temmuz, 2012.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun

ÖRGÜTSEL ADALET DUYGUSU VE SONUÇLARI

Yrd.Doç.Dr. Semra TETİK[1]

ÖZET

Adalet, yöneticilerin astlarına karşı en önemli ahlaki sorumluluğudur. Adalet, herkesin hakkının gözetilmesi olarak tanımlanabilir. Adaletsizlik, yöneticilerin çalışanlar arasında ayırımcılık yapmasıdır. Örgütsel adalet örgüt içinde çalışanlara gösterilen adilane davranışlar olarak tanımlanabilir. *Örgütsel adalet duygusu;* dağıtım adaleti, prosedürel adalet ve etkileşimsel adalet olmak üzere *üç farklı açıdan ele alınmaktadır*. Bu çalışmanın amacı, örgütsel adalet duygusunu kuramsal olarak incelemektir. Bu amaçla çalışmada öncelikle örgütsel adalet kavramı ve boyutları ele alınmış ardından örgütsel adalet konusu ile ilgili yapılmış çalışmalara yer verilmiştir. Son olarak da örgütsel adalet ve adaletsizlik duygusunun sonuçları üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Örgütsel adalet, dağıtım adaleti, prosedürel adalet, etkileşimsel adalet

ABSTRACT

Justice is the most important moral responsibility against managers' subordinates. Justice can be defined as protect the rights of all. Injustice is discriminationed made among employees by managers. Organizational justice can be defined as fair behaviours shown to employees within the organization. Sense of organizational justice is taken from three different perspectives including distribution justice, procedural justice and interaction justice. The aim of this study is to examine theoretically the sense of organizational justice. With this purpose, firstly the concept and dimensions of organizational justice were handled, then previous studies about organizational justice were examinated. Finaly the organizational results of the sense of justice and injustice were emphasized.

Keywords: Organizational justice, distribution justice, procedural justice, interaction justice.

1. Giriş

Günümüzde örgütler yoğun rekabetle başa çıkabilmek için başarılarını en üst düzeye çıkamaya çalışmaktadır. Örgütlerin en temel unsuru insandır. İnsanı önemli kılan etken ise ancak onların başarılarıyla örgütlerin başarılı olabileceğidir. İnsan kaynağının sadece çalışma gücünün olması yeterli değildir, aynı zamanda çalışma motivasyonunun olması da çok önemlidir. Bu da örgütsel adalet ile yakından ilişkilidir.

1 Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Salihli Meslek Yüksekokulu, semratetik@hotmail.com

Örgütsel adalet, çalışanların yönetsel karar ve uygulamalara ilişkin subjektif algısı olarak tanımlanabilir. Kamu ya özel örgütlerde çalışanların örgüt başarısına pozitif katkılarını sağlamak için yönetim tarafından öncelikle örgütsel adalet ikliminin oluşturulması gereklidir. Aksi halde örgütü başarısızlığa götürecek birçok olumsuzluk ortaya çıkabilir.

Bu çalışmada örgütlerde adalet duygusu ve sonuçları teorik çerçevede incelenmeye çalışılmıştır.

2. Örgütsel Adalet

Adalet, tarihsel süreç içerisinde bilim insanlarının ilgi gösterdiği bir konudur. Adalet, "bireylerin haklarına saygı gösterme, bir kişiyi diğerinden öncelikli veya üstün tutmama ve herkesin hakkını eşit bir şekilde gözetme" şeklinde tanımlanabilir (Başar, 2011:21). Kamu ya da örgütlerde çalışanların adalet algılarının olumlu yönde gelişmesi yani örgütsel adaletin sağlanması çalışanların motivasyonunu arttıran önemli konuların başında gelmektedir.

Adams'ın Eşitlik Teorisi'ne dayanan ve önemli bir kavram olan örgütsel adalet, çalışanların kurumun maddi varlıklarının adil bir şekilde dağıtıldığına, dağıtım kararlarında kullanılan süreçlerin adil işlediğine ve dağıtım sürecinde kişiler arası ilişkilerin adil yaşandığına inanması olarak tanımlanabilir (Keklik ve Coşkun Us, 2013:143). Eşitlik teorisine göre "bireyler örgütlerden elde ettikleri kazançları kendilerinin örgüte verdikleri ile kıyaslamakta ve elde ettiklerini diğer bireylerle karşılaştırmaktadırlar. Örneğin; birey içinde bulunduğu örgütüne emeğini ve zamanını vermekte, örgütten ücret, statü vb. almaktadır. Bu bağlamda verdiği emeğin karşılığında aldığı ücreti diğer bireylerle karşılaştırmakta ve nihayet örgütün adil olup olmadığına karar vermektedir. Eğer, birey örgütün adaletsiz olduğuna karar verirse, başka bir deyişle, örgüte verdiği emeğin karşılığı olarak aldığı ücretin düşük oluğuna karar verdiği takdirde örgüte veya örgütün çıkarlarına zarar verme yolunu seçecektir" (Yavuz, 2010:304).

Örgütsel adalet, "örgütsel kaynakların dağıtımının, bu dağıtım kararlarını belirlemede kullanılan prosedürlerin ve bu prosedürlerin yürütülmesi sırasında gerçekleşen kişiler arası davranışların nasıl olması gerektiği ile ilgili kurallar ve sosyal normlar bütünü" olarak da tanımlanabilir (Çelik, 2011:13). Leventhal'a (1976) göre, örgüt kaynaklarının ne ölçüde adil dağıtıldığı çalışanların performansı, örgütün verimliliği ve başarısı üzerinde son derece etkilidir (Akyüz vd., 2013:275). Adalet duygusunun yüksek olduğu örgütlerde, çalışanlar yönetsel kararları ve uygulamaları adil, ahlaki ve mantıklı olarak değerlendirir. Örgütsel adalet duygusu, yöneticilerin ve çalışanların davranış ve tutumları üzerinde etkili olmasından dolayı son derce önemlidir (Şeşen, 2011:67). Çünkü adalet duygusu olumlu davranışlara yol açarken, adaletsizlik duygusu hem çalışanların hem de örgütlerin amaçlarının gerçekleşmesini engelleyen olumsuz davranışlara yol açabilmektedir (Başar, 2011:22).

Literatürde örgütsel adalet genellikle dağıtım adaleti, prosedürel adalet ve etkileşimsel adalet olmak üzere üç boyutta (Tablo-1) incelenmektedir.

Tablo-1 Örgütsel Adalet Boyutları

Dağıtım Adaleti (Sonuçların uygunluğu)	*Hakkaniyet:* Çalışanların katkılara dayalı ödüllendirilmesi
	Eşitlik: Her bir çalışana yaklaşık aynı ücretin sağlanması
	İhtiyaç: Bireylerin kişisel gereksinimlerine dayalı yarar sağlanması
Prosedürel Adalet (Dağıtım sürecinin uygunluğu)	*Tutarlılık:* Tüm çalışanlara aynı şekilde davranma
	Ön Yargıdan Uzaklık: Hiçbir kişi veya grubu ayrımcılık ve kötü muameleye tabi tutulmaması
	Doğruluk: Doğru bilgiye dayalı kararlar
	Tüm İlgililerin Temsili: Uygun tarafları karara katma
	Düzeltme: Hataları düzeltmek için uygun bir süreç veya başka bir mekanizma vardır.
	Etik: Mesleki davranış normları ihlal edilemez
Etkileşimsel Adalet (Otorite şahıslardan görülen davranışların uygunluğu)	*Kişiler Arası Adalet* : Çalışana onurlu, saygıyla ve nazikçe davranma
	Bilgi Adaleti : Çalışanlarla ilgili bilgilerin paylaşımı

Kaynak: (Çelik, 2011:15)

Dağıtım adaleti, örgüt kaynaklarının adaletli dağıtılıp dağıtılmadığı ile ilgilidir. Burada kişinin adil bir şekilde pay aldığını düşünmesi önemlidir (Folger ve Konovsky, 1989:115; Şanlımeşhur, 2015:20). "Kazanımların dağıtımında adaletsizlik olması, kişilerin duygusal, bilişsel, davranışsal durumlarını etkileyebilmektedir" (Cohen-Charash ve Spector, 2001: 280; Tekingündüz vd., 2014:55).

Cropanzano ve Folger (1991:134) prosedürel adaleti "kazanımların belirlenmesinde kullanılan metotlar, ve süreçlerle ilgili adalet algılaması" olarak tanımlamışlardır (Cihangiroğlu ve Yılmaz, 2010: 202). Doğan'a göre (2002:72), prosedürel adalet; "ücret, terfi, maddi olanaklar, çalışma şartları ve performans değerlemesi gibi unsurların belirlenmesi ve ölçümünde kullanılan örgüt içi süreç, metot, uygulama, prosedür ve politikaların adil olma derecesidir" (Mumcu ve Döven, 2016:121).

Etkileşimsel adalet bireyler arası ilişkilerin niteliğini ifade eder ve örgüt içi adaletle ilgili değerlendirmeleri etkiler (Cropanzano v.d, 2008:40; İşcan ve Sayın, 2010:197). Dolayısıyla yöneticilerin, çalışanlarına saygılı, duyarlı, dürüst davranması ve alınması düşünülen kararların açıkça ifade edilmesi etkileşimsel adaletin olumlu algılanmasını sağlayacaktır (Colquitt, 2001:386; Şanlımeşhur, 2015:26)

Karaeminoğulları'na göre (2006) "dağıtım adaleti, neyin, hangi örgüt üyeleri arasında, ne miktarda paylaştırılacağı sorunu ile ilgilidir. Prosedürel adalet, örgütsel adalet kapsamında dağıtım adaletinin yetersiz kaldığı noktaları açıklamaktadır. Yöneticiler ile çalışanlar arasındaki ilişkilerin niteliği örgütsel adalet algıları üzerinde belirleyici olan etkileşimsel adaletinin sınırlarını oluşturmaktadır" (İyigün, 2012:56-57).

3. Örgütsel Adalet Konusunda Yapılan Araştırmalardan Örnekler

Akyüz ve diğerlerinin (2013) Milli Eğitim Bakanlığı merkez örgütünde görev yapan yöneticilerin örgütsel adalet algılarını incelemek amacıyla yaptıkları araştırmada, yöneticiler örgütsel adalet kavramını genellikle "örgütte makam, statü, ödül ve kaynakların dağıtımında adalet" şeklinde algıladıklarını ortaya koymuşlardır. Ayrıca kamu örgütlerinde dağıtım adaletinin yeterince gözetilemediğini, çalışanlar arasındaki iletişimde saygı ve nezaket kurallarına üst kademelerde alt kademelere oranla daha çok özen gösterildiğini, çalışanların kararlara katıldığını ancak son kararın verilmesinde etkin olmadıklarını ve örgüt içi düzeltici adalet mekanizmalarının işlevsel olarak çalışmadığını ortaya koymuşlardır.

Yavuz'un (2010) kamu ve özel sektör çalışanlarının örgütsel adalet algılamaları üzerine yaptığı karşılaştırmalı araştırmada, kamu ve özel sektör çalışanlarının örgütsel adalet algılamalarında anlamlı bir farklılık olduğunu ortaya koymuştur. Özel sektör çalışanlarının örgütsel adalet algılamalarının, kamu çalışanlarının örgütsel adalet algılamalarına göre yüksek olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Başar'ın (2011) örgütsel adalet algısı, örgütsel özdeşleşme ve iş tatmini arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla Çankaya ilçesinde bulunan 18 adet ilk ve orta dereceli kamuya bağlı okullarda görev yapan öğretmenlere yönelik yaptığı araştırmada, kamuda görev yapan öğretmenlerin genel olarak örgütsel adalet algılarının yüksek olduğunu ortaya koymuştur.

Tetik'in (2012) kamu işletmelerinde çalışanların örgütsel adalet algıları ile demografik özellikleri arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla Salihli'de (Manisa) hizmet veren belediye, vergi dairesi ve tabu müdürlüğünde görevli toplam 133 çalışan üzerinde yaptığı araştırmada, çalışanların örgütsel adalet algılarının düşük olduğunu ortaya koymuştur.

Şanlımeşhur'un (2015) örgütsel adalet ile çatışma arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla bir kamu kurumun-

da yaptığı araştırmada, kamuda çalışanların örgütsel adalet algısının düşük olduğunu ortaya koymuştur.

Tetik ve Kabukçu'nun (2016) meslek yüksekokullarında çalışanların algılarına göre örgütsel adalet ile örgütsel sinizm arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla Celal Bayar Üniversitesi'ne bağlı meslek yüksekokullarında yaptıkları araştırmada, meslek yüksekokullarında çalışanların örgütsel adalet algısının yüksek, örgütsel sinizm düzeyinin düşük olduğunu tespit etmişlerdir. Bu sonuç, tüm kamu kurumlarında arzulanan olumlu bir sonuçtur.

"Çalışanların adalet algıları değişik durum ve koşullarda farklılıklar gösterebilir. Yani örgüt içerisindeki adalet algısı, kişiden kişiye değişebilmektedir" (Folger ve Cropanzano, 1998:2-3; Şanlımeşhur, 2015:21). Yapılan araştırma sonuçlarından anlaşılacağı üzere, örgütsel adalet duygusu kurumdan kuruma değişmektedir. Özellikle eğitim kurumlarında çalışanların adalet algısının yüksek olması dikkat çekicidir. Diğer taraftan adalet algısının yüksek ya da düşük olması yöneticilerin adaletli davrandıkları ya da davranmadıkları anlamı taşımamaktadır. "Yöneticilerin iş ve işlemlerde veya kazanımların paylaşılmasında adaletli davranmaları, çalışanların algılarında olumlu yönde bir etki bırakmıyor olabilir. Bu yüzden örgütte yöneticiler çalışanlar üzerinde adaletli bir yönetim anlayışının uygulandığına yönelik tutum oluşturabilmelidir" (Yavuz, 2010:311).

4. Örgütlerde Adalet Ve Adaletsizlik Duygusunun Sonuçları

Örgütsel adalet ya da adaletsizlik algısı çalışanların örgütlerine karşı tutumlarını olumlu ya da olumsuz yönde etkilediği söylenebilir. Bireylerin çalıştıkları örgüte ilişkin adaletsizlik algısı, çalışanların örgütlerine karşı olumsuz tutum ve davranış geliştirmelerine neden olurken, adalet algısı ise olumlu tutum ve davranış geliştirmelerine neden olabilmektedir (Tetik ve Kabukçu, 2016:738).

Yapılan araştırmalara göre adalet algısı olumlu olduğunda çalışanların davranışlarını olumlu yönde etkiler. Bunlar:

- Çalışanların iş tatmini artar.

- Çalışanların örgütsel bağlılığı artarak, bağlı bulundukları kurumla özdeşleşirler.

- Örgütsel verimlilik, karlılık, etkililik ve etkinlik artar.

- Kurumda güçlü bir örgüt kültürü oluşur.

- Örgütsel adaletin sağlanması çalışanların motivasyonunu arttırır.

- Çalışanlar arasında yardımlaşma ve dayanışmayı geliştirerek sinerji oluşturur.

- Kaynakların rasyonel kullanılmasına katkı sağlar.

- Çalışanların örgütsel vatandaşlık davranışı sergileme düzeyi artar.

- Örgütsel iletişimin sağlıklı işlemesini destekler.

- Çalışanların preseteeism (işte varolamama sorunu) düzeyini azaltır.

- Çalışanların özgüvenini olumlu yönde etkiler.

Adaletsizlik algısı örgütsel amaçların gerçekleşmesini engelleyen bir takım olumsuz sonuçlara yol açar. Bunlar:

-Örgütsel bağlılığı azaltarak örgütsel sinizme davetiye çıkarır.

-Örgütsel stres düzeyini arttırarak çalışanları tükenmişlik sendromuyla karşı karşıya bırakır.

- Örgütsel çatışmalara yol açar.

- Çalışanların iş yapma motivasyonu düşer.

- Örgütsel verimlilik ve hizmet kalitesi düşer.

- Psikolojik yıldırma (mobbing) davranışları ortaya çıkar

- Çalışanlar birbirlerinin hakkına hukukuna saygı göstermemeye başlar.

- Adaletsizlik algısı olan çalışanlarda işten ayrılma niyeti oluşur.

-Çalışanların iş memnuniyeti azalır ve işten kaytarmalar artar.

-Negatif bir örgüt iklimi oluşur ve örgüt kültürü zayıflar.

-Kurumda kişiler arası ilişkiler bozulur.

5. Sonuç

İnsanların birlikte yaşayabilmesinin temeli adalettir ve insanın olduğu her yerde gereklidir. Çalışanlar adaleti dağıtım, prosedürel ve etkileşimsel adalet olmak üzere üç boyutta değerlendirmektedir. Dağıtım adaleti kapsamında kişi hak ettiği kazancı elde edip etmediğini, prosedürel adalet kapsamında kaynakların dağıtımında prosedürlerin herkese eşit uygulanıp uygulanmadığını ve etkileşimsel adalet kapsamında ise kendisine saygı ve nezaketle davranılıp davranılmadığını değerlendirmektedir.

Kamu ya da özel tüm örgütlerde insan kaynağı kritik bir öneme sahiptir. Çünkü örgütler ancak onların başarısıyla başarılı olabilir. Dolayısıyla yöneticiler kaliteli insan kaynağını örgüte çekebilmeli ve örgütte kalmasını sağlayabilmelidir. Bunun en etkili yollarından birisi de örgütsel adaleti sağlamaktır. Mensubu oldukları örgüte ilişkin adalet duygusu, çalışanların davranışlarını belirleyen önemli faktörlerden birisidir. Yöneticiler çalışanlara adaletli davrandığında ve çalışanların örgütsel adalet duygusu olumlu olduğunda örgütsel başarıyı yakalamak zor olmayacaktır.

Kaynakça

AKYÜZ, Ünal, DEMİRKASIMOĞLU, Nihan ve ERDOĞAN, Çetin (2013), Milli Eğitim Bakanlığı Merkez Örgütündeki Yöneticilerin Örgütsel Adalet Algıları, *Eğitim ve Bilim Dergisi,* C.38, S. 167, s.273-288.

BAŞAR, Ufuk (2011), Örgütsel Adalet Algısı, Örgütsel Özdeşleşme ve İş Tatmini Arasındaki İlişkilere Yönelik Görgül Bir Araştırma. Kara Harp Okulu Savunma Bilimleri Enstitüsü, Savunma Yönetimi Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

CİHANGİROĞLU, Necmettin ve YILMAZ, Ali (2010), Çalışanların Örgütsel Adalet Algısının Örgütler İçin Önemi, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, S.19, s.194-213.

COHEN-CHARASH, Yochi, SPECTOR, Paul E. (2001), The Role of Justice in Organizations: A Meta-Analysis, *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, Vol. 86, No:2, November, p.278–321.

COLQUITT, Jason A. (2001), On the Dimensionality of Organizational Justice: A Construct Validation of a Measure, *Journal of Applied Psychology*, Vol. 86, No:3, p.386-400.

CROPANZANO, Russell, PADDOCK, E. Layne, RUPP, Deborah E., BAGGER, Jessica and BALDWIN, Amanda (2008), How Regulatory Focus İmpacts The Process-By-Outcome

İnteraction For Perceived Fairness and Emotions, *Organizational Behavior and Human Decision Processes,* 105, p.36-51.

CROPANZANO, Russell and FOLGER, Robert (1991), "Procedural Justice and Worker Motivation" in R. Steers and L. Porter (Ed.), Motivation and Work Behavior, New York: McGraw–Hill.

ÇELİK, Osman Tayyar (2011), İlköğretim Okulu Yöneticilerinin Ve Öğretmenlerinin Örgütsel Adalet Algıları İle İş Doyumları Arasındaki İlişki, Selçuk Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü Eğitim Bilimleri Anabilim Dalı Eğitim Yönetimi, Teftişi, Planlaması Ve Ekonomisi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.

FOLGER, Robert and KONOVSKY, Mary A. (1989), Ef-

fects of Procedural and Distributive Justice on Reactions to Pay Raise Decisions, *Academy of Management Journal*, Vol.32, No:1 p.155-130.

İŞCAN, Ömer Faruk ve SAYIN, Ufuk (2010). Örgütsel Adalet, İş Tatmini ve Örgütsel Güven Arasındaki İlişki, *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 24(4), s.195-216.

İYİGÜN, N. Öykü (2012), Örgütsel Adalet: Kuramsal Bir Yaklaşım, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* Yıl: 11 Sayı: 21 Bahar 2012 / 1, s.49-64

KEKLİK, Belma ve COŞKUN US, Nurcan, (2013), Örgütsel Adalet Algılamalarının İş Tatminine Etkisi:Hastane Çalışanları Üzerinde Bir Araştırma, *Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Dergisi*, C.18, S.2, s.143-161.

LEVENTHAL, Gerald S. (1976), What Should Be Done With Eguity Theory? New Approaches to The Study of Fairness in Social Relationships. ERIC DIGEST.

MUMCU, Ahmet ve DÖVEN, Musa Said (2016), Etik İklim ve Algılanan Örgütsel Adalet İlişkisi: Tokat İli Bankacılık Sektöründe Bir Araştırma, *İş Ahlakı Dergisi*, 9(1), Mayıs 2016, DOI 10.12711/tjbe.2016.9.0012, s. 113–152.

ŞANLIMEŞHUR, Öznur (2015), Organizasyonlarda algılanan Örgütsel Adalet İle Çatışma İlişkisi ve Bir Araştırma, İstanbul Arel Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.

ŞEŞEN, Harun (2011), Adalet Algısının Tükenmişliğe Etkisi: İş Tatmininin Aracı Değişken Rolünün Yapısal Eşitlik Modeli İle Testi, file:///C:/Users/user/Downloads/5000050138- 5000067995-1-PB.pdf.

TEKİNGÜNDÜZ, Sabahattin, AYDIN, Muazzez ve POLAT, Hatice (2014), Kamu Sektöründe Örgütsel Adalet, Örgütsel Güven ve İş Tatmini Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi: Bir Devlet Hastanesi Örneği, *Sayıştay Dergisi*, S.94, Temmuz-Eylül, s.53-72.

TETİK, Semra (2012), Kamu İşletmelerinde Çalışanların Örgütsel Adalet Algılarının Bazı Demografik Özellikler Açısından İncelenmesi. *Organizasyon Ve Yönetim Bilimleri Dergisi* Cilt 4, Sayı 1, ISSN: 1309 -8039 (Online), s.239-249.

TETİK, Semra ve KABUKÇU Evrim (2016), Meslek Yüksekokullarında Çalışanların Algılarına Göre Örgütsel Adalet ve Örgütsel Sinizm Arasındaki İlişkinin İncelenmesi, 5th International Vocational Schools Symposium – Bildiriler Kitabı, Prizren 18-20 May 2016, s.737-748.

YAVUZ, Ercan, (2010), Kamu Ve Özel Sektör Çalışanlarının Örgütsel Adalet Algılamaları Üzerine Bir Karşılaştırma Çalışması, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 11 (2), s.302-312.

KONUT SATIŞLARINDA KDV UYGULAMASI

Yrd.Doç.Dr. Ömer ALP[1]
Yrd.Doç.Dr. Ercan UŞUN[2]
Öğr.Gör. Bahadır Bilge AYCAN[3]

ÖZET

Konutların ticari, zirai veya mesleki faaliyet kapsamında teslimi KDV'ye tabidir. Bunun yanı sıra, müzayede mahallerindeki konut satışları da KDV kapsamında yer almaktadır. Konut satışlarında, gayrimenkulün konut niteliğinde olup olmadığı, konutun büyüklüğü, arsa değeri KDV oranını belirleyen temel unsurlardır. Söz konusu unsurların belirsizliği uygulamada mükellef ile idare arasında uyuşmazlıkların başlıca sebebi olmaktadır. Çalışmanın amacı, konut satışlarında KDV uygulamasında karşılaşılan sorunları açıklamaktır.

Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi, Konut, Konut satışı

VATAPPLICATION ON THE DELIVERIES OFHOUSING UNITS

ABSTRACT

The sale of immovable property that are not owned by economic enterprises, are excluded from value added tax. However, the sale of immovable assets that are capitalized by economic enterprises, are subject to value added tax. In addition, residential sales at the auction premises are within the scope of the value added tax. The usage of the property, the size of housing and the land value are the main factors that determine the value added tax rate applied. The uncertainty of these factors is the main cause of the dispute between the taxpayer and the administration. The aim of this study is to describe the problems encountered with the value added tax application in residence sales.

Key Words: Value Added Tax, Housing units, Housing sales

Giriş

Konut satışlarında KDV uygulaması, idare ile mükellef arasında çoğu kez ihtilafa düşülen konulardan biridir. Bu konuda öncelikle hangi gayrimenkullerin konut olarak nitelendirileceği ve

1 Celal Bayar Üniversitesi Gördes Meslek Yüksekokulu, omer.alp@cbu.edu.tr
2 Celal Bayar Üniversitesi Gördes Meslek Yüksekokulu, ercan.usun@cbu.edu.tr
3 Celal Bayar Üniversitesi Gördes Meslek Yüksekokulu, bahadir.aycan@cbu.edu.tr

hangi konut satışlarında KDV uygulanacağı önemlidir. KDV'ye konu olacak konut satışlarında ise, öncelikle konutun büyüklüğünün, arsa değerinin ve uygulanacak KDV oranının tespiti önem arz etmektedir.

Çalışmamızda, öncelikle konut kavramı ve hangi konut satışlarında KDV'nin söz konusu olacağı açıklanacaktır. Konut satışlarında KDV uygulaması açısından önem arz eden konut büyüklüğü, kamu kurum, kuruluşları veya bunların iştiraklerince ihale edilmiş konut projeleri kapsamında yapılmış olup olmaması, konutun büyükşehir belediye sınırları içerisinde yer alıp almaması, inşaat ruhsatının alınış tarihi, konutun rezerv alan, riskli alan veya riskli yapı kategorisinde yer alıp almaması, inşaat sınıfı, arsa birim metrekare vergi değeri gibi hususlar ayrı başlıklar altında ele alınacaktır.

I. Konut Kavramı

Konut (mesken), devamlı veya geçici olarak kişilerin yerleşmek ve barınmak amacıyla oturmalarına elverişli yerler şeklinde tanımlanmaktadır.[4] Vergi kanunlarında konut kavramı kullanılmakla birlikte konutun ayrıca bir tanımı yapılmamıştır.

Satışa konu olan taşınmazın konut olup olmadığının tespiti KDV uygulaması açısından önemli bir konudur. Örneğin arsa, işyeri ve konutun birlikte satıldığı durumlarda veya tapu sicilinde turistik tesis olarak nitelendirilen bir taşınmazın konut olarak satılıp satılamayacağı gibi hususlar KDV uygulaması açısında önem arz etmektedir.

"Arsa, işyeri ve konutun birlikte satıldığı durumlarda, satılan konutun bağımsız olarak kullanılmaya esas her bir bölümü tek başına dikkate alınacaktır. Konutu çevreleyen arsa ve arazi, bu konutla birlikte değerlendirilecek ve konutun tabi olduğu oranda KDV'ye tabi olacaktır. Konutla birlikte değerlendirilecek arsa ve arazinin büyüklüğü ise mahalli örf ve adete göre tespit edilecektir.

Tapu sicilinde bahçeli ev, bahçeli konut gibi ibarelerle kayıtlı taşınmazların üzerinde fiilen ve kullanılabilir halde konut bulunmaması halinde, bu taşınmazların konut olarak nitelendirilmesi mümkün olmadığından, arsa ve arazi sayılmak suretiyle genel oranda (%18) KDV' ye tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, tapu sicilinde arsa ve arazi olarak kayıtlı bulunan taşınmazların üzerinde kullanılabilir halde konut olduğu takdirde de bu satışın yukarıdaki açıklamalara göre konut sayılacağı tabiidir.

Buna göre, konut olarak kullanıldığı tespit edilen bağımsız birimin ve bu konutla birlikte değerlendirilecek arsa payının ayrıştırma yapılmaksızın konutun tabi olduğu KDV oranında; bunun haricindeki arsa bedeli ve dükkanın ise genel oranda (%18) KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir."[5]

"Yapı ruhsatında turistik tesis olarak tanımlanan gayrimenkulün konut olarak tesliminde;

- İnşaat ruhsatının konut olarak değil, turistik tesis olarak verilmiş olması,

- Fiili durumda turistik tesis olarak kullanılabileceği, verilen inşaat ruhsatının da bu taşınmazların turistik tesis olarak kullanılmasını mümkün kılması,

- Söz konusu taşınmazların turistik tesis olarak kullanılmak üzere satın alınabileceği,

- İmarla ilgili sınırlamadan dolayı kat mülkiyeti kurulmadığından bağımsız bölümlerin hak sahiplerine tapuda tesliminin yapılamadığı ve bu nedenle ana gayrimenkulden her bağımsız bölümün alıcısına tapuda hisse devri suretiyle binanın tüm malikler arasında paylı mülkiyete dönüştürülerek, tüm malikler tarafından yönetim sözleşmesine istinaden her malikin kendi satın aldığı konutun fiilen teslimi şeklinde bir yöntemle gerçekleşeceği,

4 Yargıtay 3. Ceza Dairesi, Karar: Geceleyin Konut Dokunulmazlığını Bozma, Esas No: 2009/18905, Karar No: 2010/23843

5 Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, Özelge: Arsa, İşyeri ve Meskenin Birlikte Satışında KDV Oranı, Sayı: 18008620-130[ÖZG-2014-59]-8, Tarih: 02 Mart 2015

- Çevre ve Şehircilik Bakanlığının 29.01.2013 tarih ve 2013/6 sayılı Genelgesi uyarınca; imar planında "turizm tesis alanı" kullanım kararı getirilen parsellerle ilgili olarak; uygulama imar planında konut alanı olarak tahsis edilmeyen alanlarda konut amaçlı kat irtifakı veya kat mülkiyetinin tesis edilmemesi gerektiği hususları birlikte dikkate alındığında, inşaat yapı ruhsatlarında turistik tesis olarak kayıtlı bulunan ve turizm tesisi olarak projelendirilen taşınmazların konut olarak teslime konu edilmesi mümkün bulunmadığından, bu teslimlerde net alanına bakılmaksızın genel oranda (% 18) KDV hesaplanması gerekmektedir."[6]

Açıklamalardan anlaşılacağı üzere; arsa içerisindeki konutun satışında, konutu çevreleyen arsa mahalli örf ve adete göre konutla birlikte değerlendirilebilecek; tapu sicilinde bahçeli ev olarak kayıtlı bir konut eğer kullanılabilir nitelikte değilse arsa olarak satılabilecek; tapu sicilinde arsa veya arazi olarak kayıtlı bir taşınmaz üzerinde kullanılabilir nitelikte birkonut varsa konut olarak satılabilecek; tapu sicilinde turistik tesis olarak kayıtlı bir taşınmaz konut olarak satılamayacaktır.

II. Kdv'ye Tabi Konut Satışları

KDV Kanunu'nun 1. maddesine göre taşınmazların;

- Ticari, zirai, mesleki faaliyet kapsamındaki teslimleri veya

- Bu faaliyetler kapsamına girmese dahi müzayede mahallerindeki satışları, KDV'nin konusuna girmektedir.

Bu hükümler çerçevesinde, ticari nitelik taşımayan veya en az iki isteklinin katılımı suretiyle müzayede yoluyla yapılmayan taşınmaz satışları KDV'nin konusuna girmediğinden vergiye tabi bulunmamaktadır. Örneğin, bir kişinin özel mülkiyetine konu bir taşınmazı, başka bir kişi veya kuruma satması, ticari faaliyet kapsamında bir işlem olmadığından KDV'ye tabi tutulmayacaktır.[7]

KDV Kanunu'nun 6. maddesinde işlemlerin Türkiye'de yapılmasının;

- Malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını,

- Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya

- Hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği hükmü yer almaktadır.

KDV Kanununun 1. ve 6. maddelerine göre, yurtdışında gerçekleşen mal teslimleri ile yurt dışında ifa edilip yine yurtdışında yararlanılan hizmetler KDV'nin konusuna girmemektedir. Türkiye'de yapılmayan işlemin bedeli üzerinden KDV hesaplanması veya böyle bir işlemin Kanundaki herhangi bir istisna hükmü ile ilişkilendirilmesi söz konusu değildir.

Konut satışlarında önemli bir diğer husus, arsa karşılığı yapılan inşaat işleridir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine bağımsız birim (konut veya işyeri) teslimidir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibariyle arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır. Taşınmazda teslim kural olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna terk edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Dolayısıyla, arsa sahibinin arsa

6 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü, Özelge: Yapı Ruhsatında Turistik Tesis Olarak Tanımlanan, Konut (Rezidans) Olarak İnşa Edilip, Konut Olarak Teslimi Gerçekleştirilecek Taşınmazlara Uygulanması Gereken KDV Oranı, Sayı: 39044742-010-79410, Tarih: 08 Eylül 2015

7 Katma Değer Vergisi Sirküleri/58, Konusu:Taşınmaz ve Taşınmaz Niteliği Taşıyan Mal ve Hakların Satışında Katma Değer Vergisi Uygulaması, Sayı: KDVK-58/2010-6, Tarih:23 Haziran 2010

tesliminin ticari nitelikli olması durumunda arsa için, müteahhidin ise arsasahibine teslim ettiği bağımsız birimler için, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarih itibariyle eş zamanlı olarak fatura düzenlemesi gerekmektedir.

Buna göre;

- Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

- Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arızi faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır.

- Vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhitten arsa sahibine yapılacak bağımsız birim teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada bağımsız birimin niteliğine göre emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.[8]

Özetle; Konut satışının KDV'ye konu olabilmesi için, konutun Türkiye sınırları

içerisinde, ticari, zirai, mesleki faaliyet kapsamında teslimi veya bu faaliyetler kapsamına girmese dahi müzayede mahallerinde satışı gerekmektedir. Özel mülkiyet kapsamındaki konut satışları KDV kapsamı dışındadır. Arsa karşılığı inşaat işlerinde ise, arsa sahibinin gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek durumlardaki teslimlerde KDV uygulanmayacaktır.

III. Konut Satışlarında Kdv Uygulaması Açısından Önem Arz Eden Hususlar

Konut satışlarında KDV oranı, konutun;

- Net alanının 150 m^2'den büyük olup olmaması,

- Kamu kurum kuruluşları veya bunların iştirakleri tarafından ihale edilmiş konut projeleri kapsamında yapılmış olup olmaması,

- Büyükşehir belediye sınırları içerisinde yer alıp almaması,

- İnşaat ruhsatının 01.01.2013 tarihinden önce veya bu tarihten itibaren alınması,

- 6306 sayılı Kanun (Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun) kapsamındaki rezerv alan, riskli alan veya riskli yapı kategorisinde yer alıp almaması,

- Lüks ve birinci sınıf inşaat olup olmaması,

- Emlak Vergisi'ne tabi arsa birim metrekare vergi değeri, dikkate alınarak belirlenmektedir.

A. Konut Net Alanının Belirlenmesi

Net alanı 150 m^2'ye kadar konut teslimleri % 1, net alanı 150 m^2'den büyük konut teslimleri ise % 18 oranında KDV'ye tabidir.[9]

KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre:[10]

Net alan deyimi, konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alan olarak tanımlanan faydalı alanı ifade etmekte olup, plan ve proje gereği konut dışında bir amaçla kullanılacak bölümleri de ihtiva eden inşaatlarda indirimli oran sadece konut olarak kullanılacak bölümlere uygulanır.

Net alanın hesaplanması konusunda aşağıdaki şekilde hareket edilir:

8 Katma Değer Vergisi Sirküleri/60, Konusu: Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Uygulamasına İlişkin Mevcut Sirkülerlerin Birleştirilmesi İle Uygulamada Tereddüt Edilen Hususlara Yönelik Açıklamalar, Sayı: KDVK-60/2011-1, Tarih: 08 Ağustos 2011

9 Bakanlar Kurulu Kararı, Karar Sayısı: 2007/13033, 30 Aralık 2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazete

10 Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 26 Nisan 2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete

- Balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu ve benzeri yerler, konutlardan ayrı olarak kullanılmaları mümkün olmadığından prensip olarak net alan hesabına dahildir.

- Faydalı alan genel olarak duvar yüzlerinde 2,5 cm sıva bulunduğu kabul edilerek, proje üzerinde gösterilmiş bulunan kaba yapı boyutlarının her birinden 5'er cm. düşülmek suretiyle hesaplanır.

Ancak;

- Konutlarda kapı ve pencere şeritleri, duman ve çöp bacası çıkıntıları, ışıklıklar ve hava bacaları,

- Karkas binalardaki kolonların duvarlardan taşan dişleri,

- Bir konuttaki balkonların veya arsa zemininden 0,75 metreden yüksek terasların toplamının 2 m^2'si çok katlı binalarda yapılan çekme katların etrafında kalan ve ticaret bölgelerinde zemin katların komşu hududuna kadar uzaması ile meydana gelen teraslar,

- Çok katlı binalarda genel giriş, merdiven, sahanlıklar ve asansörler,

- İki katlı tek ev olarak yapılan konutlarda iç merdivenlerin altında 1,75 metre yüksekliğinden az olan yerler,

- Bodrumlarda konut başına bir adet, konutun bulunduğu bina dışında konut başına 4 m^2'den büyük olmamak üzere yapılan kömürlük veya depo,

- Kalorifer dairesi, yakıt deposu, sığınak, kapıcı dairesi, müşterek hizmete ayrılan depo, çamaşırlık,

- Bina içindeki garajlar ile bina dışında konut başına 18 m^2'den büyük olmamak üzere yapılan garajlar, faydalı alan dışındadır.

Bina dışındaki kömürlük ve depoların 4 m^2'yi, garajların 18 m^2'yi aşan kısmı, ait oldukları konutun faydalı alanına dahil edilirler.

Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'ne göre[11] ise:

Bağımsız Bölüm Net Alanı: Bağımsız bölüm içerisindeki kapalı olup duvarlar arasında kalan net alandır. Bu alana; kapı ve pencere eşikleri, 2,5 cm'i geçmemek koşuluyla sıva payları, kolonlar, duman, çöp, atık, tesisat ve hava bacaları ile ışıklıklar, bağımsız bölüm içindeki asansör ve galeri boşlukları, tesisat odası, merdivenlerin altlarında 1,80 metre yüksekliğinden az olan yerler, tek bağımsız bölümlü müstakil binalarda bağımsız bölüm içindeki otopark, sığınak, odunluk, kömürlük, hidrofor ve arıtma tesisi alanı, su ve yakıt deposu ve kazan dairesi dahil edilmez. Açık çıkmalar, balkonlar, zemin, çatı ve kat terasları, kat ve çatı bahçeleri gibi en az bir cephesi açık olan mekanlar ile aynı katta veya farklı katta olup bağımsız bölümün eklentisi olan mekanlar ile ortak alanlar bağımsız bölüm net alanı içinde değerlendirilmez. Bağımsız bölümün içten bağlantılı olarak çatı araları dahil birden fazla katta yer alan mekanlardan oluşması halinde bu katlardaki bağımsız bölüme ait alanlar birlikte değerlendirilerek bağımsız bölüm net alanı bulunur.

Eklenti Net Alanı: Sadece bağımsız bölüme ait olup bu bölümün kullanımı ve tasarrufunda bulunan, ancak bağımsız bölümün içinde olmayıp, aynı katta veya farklı katta bulunan ve bağımsız bölümden ayrı girişi bulunan mekanların, bağımsız bölüm net alanına ilişkin belirlenen esaslar dikkate alınarak hesaplanacak net alanıdır.

Anlaşılacağı üzere, konut net alanının belirlenmesi konusunda iki farklı düzenleme söz konusudur ve bu durum uygulamada ihtilafa yol açmaktadır. Nitekim, Danıştay Dördüncü Dairesi'nce, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "III. Matrah, Nispet ve Oran" başlıklı kısmının "B. Oran" bölümünün "2. İndirimli Orana Tabi Bazı Mal ve Hizmetlere İlişkin Açıklamalar" başlığının "2.1.3. Net Alan" alt başlığı altında yer alan kısmın yürütmesi durdurulmuş ve gerekçe;[12]

11 Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği, 02 Kasım 1985 tarih ve 18916 mükerrer sayılı Resmi Gazete

12 Danıştay Dördüncü Dairesi, Karar No: 2014/4835, Karar Tarihi: 10 Aralık 2014

"KDV oranlarının belirlendiği Kararnamede, karar kapsamındaki mal ve hizmetleri tanımlamaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış ise de, davalı idarenin düzenleme yetkisinin yasada ve kararnamenin uygulanması ve açık yetki verilmesi durumunda usule ilişkin hususları belirlemeyle sınırlı olmalı, KDV oranı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 1'e indirilen mal ve hizmetlerin tanım ve kapsamı, genel hukuk kuralları içinde ve genel kabul gören uygulamalarda belirlendiği şekilde ele alınmalıdır. Net alanı 150 m^2'ye kadar olan konutun tanımlanmasında, bu konuda teknik düzeyde düzenleme ve tanımlama yetkisi ve yeterliliği bulunan Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından yayımlanan Planlı Alanlar Tip imar Yönetmeliği'nin dikkate alınması gerekir. Bu hususta teknik bilgi ve uzmanlığı olmadığı görülen Maliye Bakanlığı'na KDV oranlarının belirlendiği Kararnameyle her ne kadar tanımlama yetkisi verilmişse de, bu yetki sınırsız olmayıp uzman kuruluşlardan görüş alınması veya bu konuda teknik düzeyde düzenleme ve tanımlama yetkisi bulunan düzenlemelerinden yararlanılması İdarelerin takdir yetkilerine giren işlemleri tesis ederken mutlak ve sınırsız hareket edemeyeceklerine ilişkin idare hukuku ilkesinin bir gereği olup, bu ilkeye aykırı düşen dava konusu düzenlemede hukuki uyarlık görülmemiştir."şeklinde belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'na itiraz başvurunda bulunarak, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan düzenlemenin Kanuna uygun olduğunu savunmuş ve Danıştay Dördüncü Dairesi tarafından verilen yürütmeyi durdurma kararının kaldırılmasını talep etmiş ise de, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 25.03.2015 tarih ve 2015/5 sayılı Kararı ile Maliye Bakanlığı'nın itiraz talebini reddetmiştir.

Bunun anlamı, konut net alan hesabının Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'ne uygun biçimde yapılması gerektiği yönündedir.

B. Konutun Kamu Kurum Kuruluşları Veya Bunların İştirakleri Tarafından

İhale Edilmiş Konut Projeleri Kapsamında Yapılmış Olması

Net alanı 150 nf'ye kadar konut teslimlerinin yanı sıra;

- Belediyeler, il özel idareleri. Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve bunların % 51 veya daha fazla hissesine ya da yönetiminde oy hakkına sahip oldukları işletmeler tarafından konut yapılmak üzere projelendirilmiş arsaların (sosyal tesisler için ayrılan bölümler dahil) net alanı 150 nrf'nin altındaki konutlara isabet eden kısmı,

- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,

- Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece net alanı 150 nr'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri

% 1 oranında KDV'ye tabidir.[13]

C. Büyükşehir Belediye Sınırları İçerisinde YerAlıp Almaması

2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı[14] ile, net alanı 150 m^2'ye kadar konut teslimleri ile belediyeler, il özel idareleri, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve bunların % 51 veya daha fazla hissesine ya da yönetiminde oy hakkına sahip oldukları işletmeler tarafından

konut yapılmak üzere projelendirilmiş arsaların (sosyal tesisler için ayrılan bölümler dahil) net alanı 150 m^2'nin altındaki konutlara isabet eden kısmına,

- 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde yer alması,

- Yapı ruhsatının 01/01/2013 tarihinden itibaren alınması,

13 Bakanlar Kurulu Kararı, Karar Sayısı: 2007/13033, 30 Aralık 2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazete

14 Bakanlar Kurulu Kararı, Karar Sayısı: 2007/13033, 30 Aralık 2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazete

- 16/05/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler haricinde bulunması,

- Lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılması (ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere)

Koşuluyla;

Yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m^2 vergi değeri;

- 500 TL'nin altında olan konutların tesliminde % 1 ,

- 500 TLile 1000 TL(1000 TLhariç) arasında olan konutların tesliminde % 8,

- 1000 TL ve üzerinde olan konutların tesliminde ise % 18 oranında KDV uygulanması öngörülmüştür.

Kısaca, 01.01.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, büyükşehir belediye sınırları içerisinde konut satışlarında KDV uygulaması diğer yerleşim birimlerinden farklıdır.

1. Konut İnşaat Ruhsatının Alındığı Tarih

Büyükşehir belediye sınırları içerisinde, yapı ruhsatı 31.12.2012 tarihinde kadar (31.12.2012 dahil) alınan konut inşaatı projeleri ve kamu kurum, kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 31.12.2012 tarihine kadar (31.12.2012 dahil) yapılan konut inşaatı projelerine ilişkin net alanı 150 m^2'ye kadar konut teslimleri eski düzenlemeye tabi olacak ve teslimlerinde % 1 oranında KDV hesaplanacaktır.

Örneğin, büyükşehir sınırları içerisinde, inşaat ruhsatı 2011 yılında alınan, net alanı 150 m^2'den küçük bir konut 2015 yılında satıldığında % 1 KDV uygulanacaktır.

Yeni düzenleme, sadece büyükşehir belediye sınırları içerisinde, 01.01.2013 ve sonraki tarihlerde alınan yapı ruhsatları ve yapılan ihaleler için geçerli olacaktır.

2. Konutun 6306 Sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun Kapsamındaki Rezerv Alan, Riskli Alan Veya Riskli Yapı Kategorisinde YerAlması

Büyükşehir sınırları içerisinde, 6306 sayılı Kanun kapsamındaki rezerv alan, riskli alan ve riskli yapı kategorisinde yer alan net alanı 150 m^2'ye kadar konutların satışında % 1 KDV uygulanacaktır.

6306 Sayılı Kanuna göre;[15]

- Rezerv Yapı Alanı: Bu Kanun uyarınca gerçekleştirilecek uygulamalarda yeni yerleşim alanı olarak kullanılmak üzere, Toplu Konut İdaresi'nin (TOKİ'nin) veya İdarenin[16] talebine bağlı olarak veya resen, Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü alınarak Bakanlıkça[17] belirlenen alanları,

- Riskli Alan: Zemin yapısı veya üzerindeki yapılaşma sebebiyle can ve mal kaybına yol açma riski taşıyan, Bakanlık veya İdare tarafından Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı'nın görüşü de alınarak belirlenen ve Bakanlığın teklifi üzerine Bakanlar Kurulu'nca kararlaştırılan alanı,

- Riskli Yapı: Riskli alan içinde veya dışında olup ekonomik ömrünü tamamlamış olan ya da yıkılma veya ağır hasar görme riski taşıdığı ilmî ve teknik verilere dayanılarak tespit edilen yapı şeklinde tanımlanmaktadır.

Büyükşehir belediye sınırları içerisinde, net alanı 150 m^2'ye kadar konutların satışında yeni KDV uygulamasının geçerli olabilmesi için, konutun rezerv alan, riskli alan ve riskli yapı kategorisinde yer almaması gerekir.

15 Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun, Kanun No: 6306, 31 Mayıs 2012 tarih ve 28309 sayılı Resmi Gazete

16 İdare: Belediye ve mücavir alan sınırları içinde belediyeleri, bu sınırlar dışında il özel idarelerini, büyükşehirlerde büyükşehir belediyelerini ve Bakanlık tarafından yetkilendirilmesi hâlinde büyükşehir belediyesi sınırları içindeki ilçe belediyelerini ifade eder.

17 Çevre ve Şehircilik Bakanlığı

3. Konutun Lüks Ve Birinci Sınıf İnşaat Olması

Büyükşehir belediye sınırları içerisinde, konut satışlarında yeni KDV uygulamasının geçerli olabilmesi için gerekli diğer bir unsur, konutun lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılması veya ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin (lüks veya birinci sınıf inşaata) yükseltilmesidir.

Belediyelerce verilen inşaat ruhsatları, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından tespit edilip yayımlanan "Mimarlık ve Mühendislik Hizmet Bedellerinin Hesabında Kullanılacak Yapı Yaklaşık Birim Maliyetleri Hakkında Tebliğ" esas alınarak düzenlenmektedir. Her yıl yayımlanan Tebliğ'de inşaat sınıfları 5, inşaat grupları da her inşaat sınıfı için A,B,C ve D olmak üzere maksimum 4 kısma ayrılmaktadır. İnşaat ruhsatlarında bu beş sınıftan biri ve ilgili 4 gruptan biri belirtilmektedir.

Mimarlık ve Mühendislik Hizmet Bedellerinin Hesabında Kullanılacak 2016 Yılı Yapı Yaklaşık Birim Maliyetleri Hakkında Tebliğ[18] incelendiğinde, "Lüks Yapı" kavramının Tebliğ'de yer almadığı ve "Birinci Sınıf Yapılar"ın AGrubunda basit kümes, baraka, gölgelik, müştemilat vb. yapıların; B Grubunda ise, cam örtülü seralar, su depoları gibi yapıların yer aldığı görülmektedir. Konut kavramı ise, III. ve IV. sınıf yapıların AGruplarında yer almaktadır.

Maliye Bakanlığı ise lüks ve birinci sınıf inşaatı, Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel'e göre belirlemektedir. Buna göre;

- [19] Lüks İnşaat: *Dış duvarları* mermer, çini, bakır kaplamalı; *çatı örtüsü* bakır, kurşun kaplamalı ve ısı yalıtımlı; *tavanı* ikiden fazla odası gizli ışıklandırma, ses tecritli asma tavan (sert ağaç, alüminyum, alçı vb.); *iç duvarları* ikiden fazla odası ısı ve ses yalıtımlı, sert ağaç kaplama; *tabanı* ikiden fazla odası mermer ve benzeri tabii taş, ahşap parke, halı kaplamalı; *merdivenleri* tabii taş kaplamalı, işlemeli demir ve sert ağaç korkuluklu ve küpeşteli; *pencereleri* metal ve sert ağaç doğramalı, özel vasıflı camlı, tabii taş parapetli ve pancurlu; *kapıları* masif sert ağaç kasalı ve kanatlı, kapitone kaplamalı, işlemeli metal kasa ve kanatlı, özel cam kanatlı ve özel akşamlı (otomatik kontrol vb.); *banyo ve wc* mermer ve benzeri tabii taş kaplamalı, lüks veya özel imal edilmiş küvet, çift lavabo, klozet ve benzeri akşamlı banyo, aynı vasıflarda WC; *ısıtma* klima tesisatlı (soğuk, sıcak), şömineli, devamlı sıcak sulu,

- Birinci Sınıf İnşaat: *Dış duvarları* tabii (troverten vb.) ve suni taş, kaliteli ahşap ve metal kaplamalı; *çatı örtüsü* ısı yalıtımlı ve alüminyum kaplamalı çatı, ısı ve su yalıtımlı teras.; *tavanı* püskürtme sıvalı, bir veya iki odası ahşap kaplama veya düz alçı sıvalı; *iç duvarları* ikiden fazla odası yağlı boya, yıkanır kağıt ve benzeri madde ile kaplama; *tabanı* bir veya iki odası suni mermer, seramik, ahşap parke, halı kaplamalı; *merdivenleri* suni taş kaplamalı, iyi vasıflı demir ve sert ağaç korkuluklu ve küpeşteli; *pencereleri* metal ve sert ağaç doğrama, normal camlı, suni taş parapetli, pancurlu; *kapıları* sert ağaç kaplamalı kasa ve kanatlı, metal kasa kanatlı; *banyo ve wc* sırlı ve dekoratif seramik kaplamalı, kaliteli küvet, lavabo, klozetli banyo ve aynı vasıflarda WC; *ısıtma* kaloriferli, şömineli, devamlı sıcak sulu şeklinde tanımlanmaktadır.

Açıklamalardan anlaşılacağı üzere, net alan konusunda olduğu gibi, konutun inşaat sınıfı konusunda da bir mevzuat belirsizliğinden söz edilebilir.

4. Arsa Metrekare Birim Vergi Değeri

Büyükşehir belediye sınırları içerisinde, net alanı 150 m^2'ye kadar konutların satışında yukarıdaki üç şartı sağlayan, arsa birim m^2 vergi değeri;

- 500 TL'nin altında olan konutların tesliminde % 1 ,

- 500 TLile 1000 TL(1000 TLhariç) arasında olan konutların tesliminde % 8,

18 Mimarlık ve Mühendislik Ve Mühendislik Hizmet Bedellerinin Hesabında Kullanılacak 2016 Yılı Yapı Yaklaşık Birim Maliyetleri Hakkında Tebliğ, 09 Nisan 2016 tarih ve 29679 sayılı Resmi Gazete

19 Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel, 15 Aralık 1982 tarih ve 17899 sayılı Resmi Gazete

- 1000 TL ve üzerinde olan konutların tesliminde ise % 18 oranında KDV uygulanması öngörülmüştür.

Vergi değeri;[20]

- Arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre,

- Binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskan (Çevre ve Şehircilik) Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle, hesaplanan bedeldir.

Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur.

Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen artış oranını sıfıra kadar indirmeye veya yeniden değerleme oranına kadar artırmaya yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 95 inci maddesi uyarınca belirlenen belediye grupları itibarıyla farklı oranlar tespit etmek suretiyle de kullanabilir.

Örnek 1) Manisa Büyükşehir Belediye sınırları içerisinde, yapı ruhsatı 05.04.2013 tarihinde birinci sınıf inşaat olarak alınan, rezerv alan, riskli alan veya riskli yapı kategorisinde yer almayan, 2013 yılında takdir komisyonuca 2014 yılından itibaren uygulanmak üzere takdir edilen asgari ölçüde arsa metrekare birim vergi değeri 480 TLolan 130 m^2 bir konutun;

a) 2014 yılında veya

b) 2015 yılında

satışında uygulanacak KDV oranı ne olur? (2014 yılı yeniden değerleme oranı %10,11)

Cevap 1) Söz konusu 130 m^2 konutun Manisa Büyükşehir Belediye sınırları içerisinde yer alması, inşaat ruhsatının 31.12.2012 tarihinden sonra alınmış olması, birinci sınıf inşaat ruhsatına sahip olması ve rezerv alan, riskli alan veya riskli yapı kategorisinde yer almaması nedeniyle, arsa birim metrekare vergi değerine göre KDV uygulamasına tabi olacaktır.

a) 2014 yılı için geçerli olan arsa metrekare birim vergi değeri 480 TL, 500 TL'den küçük bir değer olduğundan, 2014 yılında satılması durumunda % 1 oranında KDV uygulanacaktır.

b) Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunduğundan, 2015 yılı vergi değeri, 2014 yılı arsa metrekare birim vergi değerinin 2014 yılı yeniden değerleme oranının yarısı (% 10,11/2=%5,055) oranında arttırılması suretiyle bulunacaktır. Bu durumda, (480x5,055)/100=24,264 TL bir değer artışı olacağından 2015 yılı arsa metrekare birim vergi değeri 480+24,264= 504,264 TL olacaktır. O halde, 2015 yılında satılması durumunda, vergi değeri 500 TL ve üzeri (1000 TL'den küçük) bir değer olduğundan % 8 oranında KDV uygulanacaktır.

Örnek 2) Örnek 1'deki konutun m^2'si 130 değil de 160 olsaydı?

20 Emlak Vergisi Kanunu, Kanun No: 1319, 11 Ağustos 1970 tarih ve 13576 sayılı Resmi Gazete

Cevap 2) 150 m²'den büyük olduğu için % 18 oranında KDV uygulanırdı.

Örnek 3) Örnek 1'deki konutun inşaat ruhsatı 05.04.2012 tarihinde alınmış olsaydı?

Cevap 3) İnşaat ruhsatı 31.12.2012'den önce alındığı için eski uygulama geçerli olacağından % 1 oranında KDV uygulanırdı.

Sonuç

Büyükşehir belediye sınırları içerisindeki konut satışlarında KDV uygulaması açısından 01 Ocak 2013 tarihi bir milat niteliğindedir. Bu tarihten önce, konut satışlarında sadece konutun büyüklüğü dikkate alınmakta ve 150 m²'ye kadar konutların satışında % 1; 150 m²'den büyük konutların satışında ise % 18 oranında KDV uygulanmaktaydı. 01 Ocak 2013 tarihinden itibaren konut satışlarında uygulanacak KDV oranı, büyükşehir belediye sınırları içerisinde sadece konutun büyüklüğüne değil; inşaat ruhsatının 01 Ocak 2013

tarihinden itibaren alınmış olması; konutun rezerv alan, riskli alan veya riskli yapı kategorisinde yer almaması ve lüks veya birinci sınıf inşaat sınıfında bulunması koşuluyla; arsa birim metrekare vergi değeri 500 TL'ye kadar olan konutlarda % 1, 500 TL ve üzeri (1000 TL'den düşük) konutlarda % 8 ve 1000 TL ve üzeri konutlarda % 18 oranında uygulanacaktır. Diğer bir ifadeyle, büyükşehir belediye sınırları içerisinde 150 m²'ye kadar konut satışlarında 3 farklı oran geçerli olabilecektir. Yeni uygulama sadece büyükşehirler için geçerli olup diğer yerleşim birimlerinde eski uygulamaya devam edilecektir.

Uygulamada karşılaşılan temel sorunlardan biri, konut net alanının belirlenmesidir. Konut net alanının belirlenmesi konusunda Danıştay Dördüncü Dairesi Kararı ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı'na rağmen; Maliye Bakanlığı, net alan hesabında Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'ne uygun bir mevzuat uyumlaştırmasına gitmemektedir. Bu durum konut satışlarında KDV uygulamasında mükellef ile idare arasındaki ihtilafların temel nedenini oluşturmaktadır.

Diğer bir temel sorun, konutların inşaat sınıfının belirlenmesi konusundaki mevzuat belirsizliğidir. Bu konuda da, Maliye Bakanlığı mevzuatı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı mevzuatı arasında bir uyum ve kavram birliği söz konusu değildir.

Yeni uygulamada her ne kadar büyükşehir sınırlarına dahil olan arsaların değerindeki artışa bağlı bir vergileme amacı söz konusu olsa da, aynı vergi değerine ve 150 m²'ye kadar aynı büyüklüğe sahip iki arsanın birine 3 diğerine 5 konut (veya daire) inşa edilmesi durumunda, konutların satışında aynı KDV oranının uygulanacak olması, vergi adaleti açısından, söz konusu düzenlemedeki bir eksiklik olarak kabul edilebilir.

Sonuç olarak, konut satışlarında KDV uygulamasında ortaya çıkan sorunların büyük ölçüde Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı mevzuatı arasındaki uyumsuzluktan kaynaklandığı söylenebilir. Dolayısıyla söz konusu iki Bakanlığın mevzuatının uyumlaştırılması ve kavram birliğinin sağlanması, idare ile mükellef arasındaki ihtilafları büyük ölçüde azaltacaktır. Konut konusundaki teknik bilgi ve uzmanlığın büyük ölçüde Çevre ve Şehircilik Bakanlığı bünyesinde yoğunlaştığı kabul edilirse, Maliye Bakanlığı'nın bu yönde daha fazla gayret göstermesi gerekecektir.

Kaynakça

Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun, Kanun No: 6306, 31 Mayıs 2012 tarih ve 28309 sayılı Resmi Gazete

Bakanlar Kurulu Kararı, Karar Sayısı: 2007/13033, 30 Aralık 2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazete

Bakanlar Kurulu Kararı, Karar Sayısı: 2012/4116, 01 Ocak 2013 tarih ve 28515 sayılı Resmi Gazete

Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel, 15 Aralık 1982 tarih ve 17899 sayılı Resmi Gazete

Danıştay Dördüncü Dairesi, Karar No: 2014/4835, Karar Tarihi: 10 Aralık 2014

Emlak Vergisi Kanunu, Kanun No: 1319, 11 Ağustos 1970 tarih ve 13576 sayılı Resmi Gazete İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü, Özelge: Yapı Ruhsatında Turistik Tesis Olarak Tanımlanan, Konut (Rezidans) Olarak İnşa Edilip, Konut Olarak Teslimi Gerçekleştirilecek Taşınmazlara Uygulanması Gereken KDV Oranı, Sayı: 39044742-010-79410, Tarih: 08 Eylül 2015

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 26 Nisan 2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete

Katma Değer Vergisi Sirküleri/58, Konusu:Taşınmaz ve Taşınmaz Niteliği Taşıyan Mal ve Hakların Satışında Katma Değer Vergisi Uygulaması, Sayı: KDVK-58/2010-6, Tarih:23 Haziran 2010

Katma Değer Vergisi Sirküleri/60, Konusu: Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Uygulamasına İlişkin Mevcut Sirkülerlerin Birleştirilmesi İle Uygulamada Tereddüt Edilen Hususlara Yönelik Açıklamalar, Sayı: KDVK-60/2011-1, Tarih: 08 Ağustos 2011

Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, Özelge: Arsa, İşyeri ve Meskenin Birlikte Satışında KDV Oranı, Sayı: 18008620-130[ÖZG-2014-59]-8, Tarih: 02 Mart 2015

Mimarlık ve Mühendislik Ve Mühendislik Hizmet Bedellerinin Hesabında Kullanılacak 2016 Yılı Yapı Yaklaşık Birim Maliyetleri Hakkında Tebliğ, 09 Nisan 2016 tarih ve 29679 sayılı Resmi Gazete

Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği, 02 Kasım 1985 tarih ve 18916 mükerrer sayılı Resmi Gazete

Yargıtay 3. Ceza Dairesi, Karar: Geceleyin Konut Dokunulmazlığını Bozma, Esas No: 2009/18905, Karar No: 2010/23843

BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİNİN GÜNÜMÜZ MUHASEBE EĞİTİM SİSTEMİNE ENTEGRE EDİLMESİNİN GEREKLİLİĞİ

Yrd. Doç.Dr. Emin YÜREKLİ[1]
Doç. Dr. Seçkin GÖNEN[2]
AbdulkadirŞAHİNER[3]

ÖZET

Teknolojik gelişmeler her alanda olduğu gibi muhasebe eğitimini de yakından ilgilendirmektedir. Özellikle iş dünyasının küresel rekabet ortamında teknolojiyi iyi kullanabilen ve onu işletme yönetiminin istek ve arzusu yönünde sonuçlandırabildi nitelikli yetişmiş işgücüne şiddetle ihtiyacı olduğu bilinmektedir. Teknolojik gelişmelerin muhasebe eğitimi, iş dünyası ve muhasebe uygulayıcıları kapsamında değerlendirildiğinde bilişim teknolojilerinin muhasebe eğitimine entegre edilmesinin iş dünyasının en önemli beklentileri arasında olduğu bilinmektedir. Bu çalışma ile bilgi ve iletişim teknolojilerinin günümüz muhasebe eğitim sistemine etkileri, entegrasyonun gerekliliği ve iş dünyasının bu konu ile ilgili beklentilerinin neler olduğu kavramsal bir çerçeve ile irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Eğitim, Bilgi ve İletişim Teknolojileri

THE NECESSITY OF INTEGRATION OF INFORMATION TECHNOLOGIES TO TODAY'S ACCOUNTING EDUCATION SYSTEM

ABSTRACT

Technological developments are of interest to the accounting education as well as in all areas. Specifically, the business world in the global competitive environment has enormous need of educated and qualified workforce that can comfortably use technology and conclude it within direction of management's request and desire. Technological development of accounting education, business and accounting practitioners when evaluated in the context of integration into the business world of information technology, accounting education is known to be among the most important prospects. In this study, the effects of information and communication technologies in the education of today's accounting system, the integration requirements and business aimed to investigate the expectations and analysis related thereto.

Keywords: Accounting, Education, Information and Communication Technologies

1 Pamukkale Üniversitesi Honaz Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Öğretim Üyesi evurekli(o),pau.edu.tr
2 " Dokuz üylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Öğretim Üyesi seçkin.t>onen(a>deu.edu.tr
3 Abdulkadir ŞAHİNLR, İstanbul Sabahattin Zaim Üniversitesi, Proje Uzman Yrd., aksahiner@gmail .com.

Giriş

Yaşamımızın her alanını kuşatmış olan teknolojinin getirmiş olduğu yeni olanakların artık her sektörde kullanılması bir zorunluluk olmuştur. Bilgi teknolojilerindeki hızlı gelişme ve büyüme ekonomik, sosyal ve kültürel dijital bir devrim oluşturmuştur. Bu devrimin bir yansıması da muhasebe alanıdır. İş dünyasında, küreselleşme ve yeni teknolojilerin de etkisi ile hızlı değişim, işletmelerin yönetimsel kararlarını daha çabuk ve daha doğru bir şekilde almaları yanında vergi sistemleri, denetim, muhasebe mevzuatı ve ticaret kanunları gibi unsurları da etkilemektedir. Bu durum, yaşanan değişime uyum sağlanması için eğitim sistemi üzerindeki beklentileri de artırmaktadır. Bilişim teknolojileri alanında zaman içinde yaşanan gelişimlerin eğitim sistemine önemli yansımaları olmuştur. Muhasebe eğitiminde kaliteyi arttıracak bir faktör olan bilgi teknolojileri aynı zamanda başarılı elemanların yetişmesi ile birlikte doğrudan kuruluşlara avantajlar sağlamaktadır (Güney, 2014: 852). Muhasebe eğitimi sırasında teknolojinin kullanılabilmesi ve iş dünyasının beklentilerini karşılayabilmesi için tüm dünya'da farklı metodlaıia dersler anlatılmakta ve söz konusu bu derslerin içeriği sürekli olarak güncellenme eğilimi içeresinde olmaktadır.

Tam zamanlı öğrenme, öğrenci merkezli eğitim, ortak çalışmaya dayalı yaklaşımlar gelişim göstermekte ve bunlar simülasyonlar, sanal gerçeklik, çoklu etmen sistemleri gibi teknolojik gelişimler ile desteklenmektedir (IADIS, 2012: 1; Khemiri ve Chehida, 2010: 1-2; Alves, 2010: 103). Tüm bu gelişim, özellikle de bilişim teknolojilerindeki gelişim, muhasebe mesleğini her yönüyle etkilemektedir (Elliot, 2002: 139). Muhasebe uygulayıcılarının daha güvenilir, şeffaf, hızlı, karşılaştırılabilir, gerçek zamanlı ve düzenli aralıklarla raporlar üretmesi işletme yönetiminin en önemli beklentileri arasındadır.

Bu bağlamda muhasebe bilgi sistemleri de hızla gelişmektedir ve muhasebe uygulayıcılarının bilişim teknolojilerini kullanması kaçınılmaz olmaktadır. Diğer yandan geleceğin muhasebe uygulayıcılarına verilen eğitimin de bilişim teknolojileri ile desteklenmesi ve kaliteli olmasını mümkün kılmaktadır. Bu donanımla, muhasebe mesleğini yürüten kişi, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeleri yakından takip ederek mesleğine uyarlayabilir ve avantajlar sağlayabilir. Bu çalışmada muhasebe eğitimi, bilişim teknolojileri ve muhasebe uygulayıcıları birlikte ele alınarak muhasebe mesleğinin yürütülmesinin çıkış noktası olan muhasebe eğitimine bilişim teknolojilerinin entegre edilmesinin gerekliliği ve önemi açıklanmıştır.

Ii. Muhasebe Eğitimi Ve Bilişim Teknolojileri

Geleneksel muhasebe yetenekleri asli fonksiyonunu sürdürüyor olsa da günümüzde artık yeterli olmamaktadır ve muhasebe uygulayıcılarının bilgi teknolojileri konusunda yetkin olmaları, bu teknolojileri kullanarak yeni muhasebe sistemlerini anlamaları, tasarlamaları, iletişimini sağlamaları gerekmektedir. Bilişim teknolojilerindeki gelişim, Internet kullanımının yaygınlık derecesi ile örneklenebilir. ITU (Uluslararası Telekomünikasyon Birliği) verilerine göre 2015 yılı sonunda dünyada 3.2 Milyar insan internet kullanıcısı bulunmaktadır. Yine aynı verilere göre bu kullanıcıların gelişmekte olan ülkelerdeki oranı yüzde 62,5 (2 Milyar insan) iken gelişmiş ülkelerde internete ulaşma oranı yüzde 82,2 düzeyindedir.

Bu ortamda muhasebe uygulayıcılarının finansal yazılımlar, iş planları, metin işleme, sunum, denetim, vergilerin hazırlanması, işletmeye özel yazılımlar, veri tabanı yönetimi ve iletişim ağı yazılımlarının kullanımı alanında yetkin ve bu sistemlerin güvenlik denetimi konusunda bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Söz konusu ihtiyaç, muhasebe eğitim sistemi ile bilgi teknolojileri arasındaki ilişkiyi dünyanın her yanındaki profesyoneller, eğitim otoriteleri, muhasebe eğitmenleri gibi tüm ilgili tarafların gündemine taşımaktadır.

Konunun gündemde kalmaya devam etmesinin nedeni, sadece yaşanan sürekli gelişimin etkisi değildir. Diğer neden, beklentilerin altında kalan yetkinlik düzeyidir. Bilişim teknolojilerinin muhasebe eğitim sistemine entegre edilmesine yönelik çalışmalar 1990'lardan itibaren hız kazanmış olmasına rağmen günümüzde muhasebe uygulayıcıları ve bu alanda eğitim süreci devam edenlerin bilişim teknolojileri alanındaki yetenekleri, IFAC (International Federation of Accountants-Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) ve AICPA (American Institute of Certified Public Accountants-Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) gibi otoritelerin öngördüğü minimum beklentinin altında kalmaya devam etmektedir (Scnik ve Broad, 201 1: 105-106; Chen vd., 2009: 2; Bcamon ve Richardson, 2007: 59).

Teknolojinin muhasebe eğitimine entegre edilmesi açısından önerilen eğitimler ise teknoloji-görsel ve bilgisayar temelli öğretime yönelik eğitimler ile teknoloji temelli dağıtım şeklinde kısmen veya tümüyle çevrimiçi eğitimler şeklinde ayrılmıştır (aicpa.org, t.y.). Muhasebe eğitimine teknolojinin entegre edilmesiyle hem daha kalıcı öğrenmeyi hem de teorinin uygulamaya hızlı ve maliyeti düşük geçişine olanaklar sağlamaktadır (Karasioğlu ve Duman, 2011: 170). Bilgi teknolojilerinin muhasebe eğitimine doğru ve etkin olarak entegre edilmesi ile muhasebe uygulayıcısı adayları minimum olarak aşağıdaki kazanımlara sahip olması beklenir (Chen vd. 2009:2):

√Teknoloji riskinin ve iş süreçlerinin değerlendirilmesi,
√Teknoloji destekli araçları değerlendirilip, risk ve hazırlanan dokümanların kontrolü için kullanabilmesi
√Özel bilgisayar yazılımları kullanılarak uygun model ve simülasyonların hazırlanabilmesi,
√Uygun iletişim teknolojilerinin kullanabilmesi,
√Temel bilgi altyapılarını bilinerek, elektronik ticarete ilişkin iş fırsatlarının ve risklerin öngörümlenmesi,
√Elektronik bilgi kaynaklarının iş bağlamında değerlendirilmesi ile stratejik bilgilerin geliştirilmesi ve sunulması için teknolojiyi kullanabilmesidir.

Bu ihtiyaçların dünya ülkelerinin muhasebe eğitimlerine yansımalarını incelemek, günümüz muhasebe eğitimi ile bilişim teknolojileri ilişkisinin gerekliliğine açıklamalar getirmesi bakımından önemlidir. Santoudridis 2015 yılında yapmış olduğu çalışmada bilişim teknolojilerinin Yunanistan'da Muhasebe ve Finans yükseköğretim müfredatının içine gözden geçirilerek entegre edilmesi gerekliliğine vurgu yapmıştır. Kotb vd. tarafından 2013 yılında yayınlanan çalışmalarında, bilişim teknolojilerinin etkisiyle muhasebe alanına giren "E-ticaret" kavramı üzerinde durulmuş ve bu kavramın eğitiminin geleceği konusuna da değinmişlerdir.

Bu çalışmalara ek olarak Holtzblatt ve Tschakert tarafından 2011 yılında yapılan çalışmada dijital video teknolojisini pedagojik yararlarını ve muhasebe literatürüne entegre edilmesini incelemişlerdir. Ayrıca Humphrey ve Beard tarafından 2014 yılında yapılan çalışmada, USA(United States Amerika)'da muhasebe fakültesinde yapılan bir araştırmada online ev ödevi yazılımı incelenmiş ve sonuçları analiz etmişlerdir.

İncelenen tüm çalışmaların ortak olarak bilişim teknolojileri ve muhasebe eğitimi üzerinde durması hem gelişen teknolojiyle hem de sektöre yönelik insan yetiştirilmesinde niteliğin arttırılması esas amacını taşımaktadır. Bu açıdan muhasebe eğitimi ile bilişim teknolojileri gelecek yıllarda da artan bir doğrusal ilişki yakalayacak ve ayrılması zor bir bütün oluşturacaktır.

III. MUHASEBE UYGULAYICILARI ve BILCI TEKNOLOJİLERİ EGITIMI İLİŞKİSİ

Türkiye'de muhasebe mesleği, mesleğe ilişkin ruhsat alınarak gerçekleştirilmektedir. Başka bir deyişle, muhasebe mesleği, mesleğin gerektirdiği düzeyde mevzuat bilgisi ve uygulama becerisi edinerek iyi bir eğitimden geçmiş uzman kişiler tarafından yerine ge-

tirilmektedir. Dolayısıyla sadece serbest muhasebeci mali müşavirlik belgesine sahip olan kişiler değil aynı zamanda ara eleman ya da ön muhasebe elemanı olarak adlandırılan kişiler de muhasebe mesleğinin yürütülmesine önemli rol almaktadır (Gökgöz, 2016:2).

Muhasebe uygulayıcıları iş dünyasında oldukça çeşitli pozisyonlarda çalışmaktadır. Bu durum, muhasebe uygulayıcılarının yeterliliklerine dair beklentiyi artıran unsurlardandır. Söz konusu pozisyonlar, yönetim muhasebesi, finansal muhasebe, denetim veya daha belirli tanımlamalarla, muhasebeci, fınans danışmanı, denetçi, iç kontrolör, risk uzmanı, vergi uzmanı, vb. alanlarda olabilmektedir (Tam, 2011: 19). Ancak bunların hepsi bir şekilde birbiri ile bağlantılı olduğu için işverenler, muhasebeyle ilgili alanlarda çalışanların, yukarıda bahsi geçen alanların hemen hepsinde belirli bir düzeyde yeterliliğe sahip olmasını ve farklı görevler arasında geçiş yapmalarına imkân tanıyacak şekilde esnek olmalarını beklemektedir. Bu bağlamda muhasebe mesleği disiplinler arası bir yapı sergilemektedir. Bu disiplinlerden en büyük payı alan bilgi ve iletişim teknolojileri alanıdır.

Tüm bu beklentileri karşılamak için etkili analitik beceri yanında bağlantıları görmek, anlamak, analiz etmek, kaydetmek, sınıflandırmak, raporlamak, karşılaştırma yapmak, takip etmek, vb. için bilgi teknolojilerinin en iyi şekilde kullanılabiliyor olması gerekmektedir. Bununla birlikte işletmenin faaliyetlerine ve içinde bulunduğu sektöre göre farklı bilgi teknolojileri (programlar, yazılımlar) kullanıyor olması, muhasebe uygulayıcısının bilgi işlem uzmanlarını yönlendirecek nitelikte bu alanda bilgi sahibi olmasını gerekli kılmaktadır. Aksi takdirde ekonomi, finans, muhasebe ve genel şirket faaliyetleri konusunda yetkin olması beklenmeyen bilgi işlemcilerin işletme için uygun, etkili programları yapması, uyarlaması ve kontrol mekanizmalarını oluşturması mümkün değildir.

Sadece muhasebe ve vergi mevzuatındaki değişiklerin bilgi işlem sistemine güncelleme olarak yansıtılması bile başlı başına muhasebe uygulayıcısının bilişim teknolojileri alanında yetkin olmasını gerekli kılan bir unsurdur. En basit ifade ile iş dünyasının muhasebe uygulayıcılarından beklentisi ilgili mevzuata uygunluk sağlanması yanında güvenilir, zamanlı, kapsamlı bilgi sunarak karar vericilik mekanizmasını desteklemesidir.

Günümüzde internet yanında "Kurumsal Kaynak Planlaması" ve "Yönetim Bilişim Sistemleri" gibi sistemler en küçük işletmeler tarafından da tercik edilmektedir ve iş modelleri bunlara uygun şekilde değiştirilmektedir. İşletmeler, muhasebe uygulayıcılarının bu tür programları kullanabilmesini ve stratejik planlama, iş yönetimi ve bilişim sistemlerinin tasarımı konusunda yetkin olmalarını beklemektedir.

Bu bağlamda artık bilişim teknoloji alanındaki yetkinlik, muhasebe uygulayıcılarında aranan temel yetkinliklerden biridir. Dolayıyla söz konusu uygulayıcılara yönelik eğitimin, bilişim teknolojileri ile entegre edilmesi kaçınılmaz olmaktadır. Diğer yandan Amerika, İngiltere ve Hindistan üzerine yapılan çalışmalar, bu entegrasyonun henüz ihtiyaca cevap verecek düzeyde olmadığını ortaya koymuştur (Tam, 2011: 22-23; Singh, 2004: 58; Bcamon ve Richardson, 2007: 60; Stoner, 2009: 27-28; Ho vd., 2008: 199).

Bilişim teknolojileri ile muhasebe eğitim sisteminin entegre edilmesi halinde bu sistem dahilinde muhasebe uygulayıcılarının alacakları eğitimler şu şekilde özetlenmektedir: Bilgisayar bilgisi (veri iletişim yazılımı, veritabanı yönetimi yazılımı, masaüstü yayıncılık yazılımı, grafik yazılımı, bilgisayar temelli muhasebe yazılım paketi, programlama dili, elektronik çizelge ve kelime işlem yazılımı), sistem tarifnamesi (bilgisayar donanımı, programlama dili seleksiyonu), sistem tasarımı ve geliştirilmesi (fayda/maliyet analizi, veri erişim/güvenlik kontrollerinin tasarımı), muhasebe paketleri (hesap planı tasarımı, muhasebe paketlerinin seçimi/kurulumu/işletimi), bilgi işlem denetimi ve

programlaması (bilgi işlem ortamında denetim izinin sürülmesine yönelik tanımlamalar, genel denetim paketlerinin kullanımı ve denetim amacına yönelik bilgisayar programı yazılması (Tam, 2011:22-28).

Yukarıdaki entegrasyon sonucunda minimum olarak öğrencinin/uygulayıcı adayının, bilgiye neden ihtiyaç duyulduğu/kullanıcıları, bilgi süreçleri, altyapısı ve ortamı (planlaması, organizasyonu, gelişimi, kontrolü) konusunda yetkinlik kazanması beklenmektedir. Bu amaçla muhasebe eğitimi verilen ortamlarda uygun düzenlemelerin yapılması; ileri teknoloji sistemlerinin kullanılması; bilgisayar, video ve telekomünikasyon teknolojilerinin kullanılması; yerinde eğitim yanında uzaktan eğitim sistemlerinin entegre edilmesi; verilen teorik eğitim yanında mutlaka uygulama yapılması; küçük gruplar halinde eğitim verilmesi ve verimli bir geribildirim ile desteklenmesi gerekmektedir (Dahavvy vd., 2005: 25-26; Mcvay vd., 2008, 42-48; Ahadiat, 2008: 126; Wessels, 2010: 448-449). Bu konuda muhasebe eğitim sisteminde karşılaşılması olası sorunlar arasında en önemlileri ise gözden geçirilerek entegre edilmesi gerekliliğine vurgu yapmıştır. Kotb vd. tarafından 2013 yılında yayınlanan çalışmalarında, bilişim teknolojilerinin etkisiyle muhasebe alanına giren

Iv. Sonuç Ve Öneriler

İşletmenin mevcut durumunun tespiti, geçmiş durumu ile karşılaştırılması, geleceğe yönelik öngörülerde bulunulması, sorunların tespiti ve çözüm üretilmesi ile büyüyen ve küreselleşen iş ortamında yetki dağıtımına imkân tanınması için muhasebe uygulayıcısının bilişim teknolojilerinde yetkin olması beklenmektedir. Bunun temel nedeni operasyonların artık ağırlıklı olarak bilişim sistemleri üzerinden yürütülmesi, veri transferi ve saklanması işlemlerinin elektronik ortamda yapılması ve bilgi erişimi, üretimi, analizi, raporlamasının da bu sistemlere bağlı gerçekleşiyor olmasıdır. Dolayısıyla iş dünyasının muhasebe mesleğinden beklentileri oldukça fazladır ve muhasebe ile bilişim teknolojisi ayrılmaz bir bütün haline gelmiştir. Bu ihtiyacı karşılamanın tek yolu ise bilişim teknolojilerinin muhasebe eğitim sistemine kapsamlı olarak entegre edilmesi ve bununla kalmayarak teknolojik gelişmeleri yakından takip ederek müfredatın buna göre güncellenmesidir.

Muhasebe mesleği sürekli gelişmelerin ve yeniliklerin yaşandığı bir meslek olduğu için, bu alanda verilen eğitimlerde güncel teknolojiler takip edilerek meslek adaylarının sektöre hazır olmaları sağlanmalıdır.

Bunun yanında muhasebe alanında aktif olarak çalışanlara yönelik de ilgili odalar/birlikler tarafından yapılan eğitimlerde de entegrasyonun sağlanması ve teknolojik gelişmeleri takip etmelerine ve uygulama anlamında da yetkinlik kazanmalarına yönelik yerinde ve uzaktan eğitimler düzenlenmesi önemlidir.

Bilişim teknolojileri ile muhasebe eğitiminin buluşması eğitim ortamlarında başlamalıdır. Bilişim teknolojilerinin avantajlarından maksimum düzeyde faydalanılması, nitelikli muhasebe uygulayıcılarının sektörde yerini alması açısından önemlidir. Bu nedenle yeni teknolojiler muhasebe eğitimine entegre edilmelidir. Buna yönelik daha çok bilimsel çalışma yapılması gerekliliği, muhasebe eğitiminin önemi ile benzerlik göstermelidir. Yapılacak çalışmalardan elde edilecek akademik sonuçlar, günümüz muhasebe eğitiminin daha da ileriye taşınması açısından özgün ve önemli olacaktır.

Kaynakça

Ahadiat, N. (2008). "Technologies Used in Accounting Aducation: A Study of Frequency of Use Among Faculty". Journal of Education for Business, Volume 83, Number 3, s. 123-134.

Aicpa.org (t.y.). "Core Competency Framework & Educational Competency Assessment", http://www.aicpa.org/InterestAreas/AccountingEducation/Resour-

ces/Pages/CoreCompetenc y.aspx (13.08.2016).

Alves, M. C. G. (2010). "Information Technology Roles in Accounting Tasks: a Multiple-Case Study". International Journal of Trade, Economics and Finance, 1(1),p. 103-107. Beamon, I.-Richardson, B. (2007). "Information Technology, Decision Support and Management Accounting Roles". JAMAR, 5(l),p. 59-68.

Chang, C. J. - Hwang, N.-C. R. (2003). "Accounting Education, Firm Training and Information Technology: a Research Note". Accounting Education, 12(4),p. 441-450. Chen, J.-Damtew, D.-Banatte, J-M-Mapp, J. (2009). "Information technology competencies expected in undergraduate accounting graduates". Research in Higher Education Journal, 3(2009), p. 1-7.

Dahawy, K. - Tooma, E. - Kamcl, S. (2005). "The Use of IT in Egypt in the Case of BcckcrConviser". Communications of the IIMA, 5(3), p. 25-34.

Elliot, R. K. (2002). "Twenty-first Century Assurance". A Journal of Practice and Theory, 21(1), p. 139-146.

Gökgöz, Ahmet (2016), Türkiye'de Muhasebe Eğitimi, Ekin Yayıncılık, Bursa. Güney, Aysel. "Role of Technology in Accounting and E-Accounting." Proccdia-Social and Behavioral Sciences 152 (2014), p. 852-855.

Ho, S. Y. - Pan, G. - Ferguson, C. (2008). "The Information Systems-Accounting Nexus: Lessons from an Australian Institution". Communications of the Association for Information Systems, 22(11), p. 197-210.

Holtzblatt, M., - Tschakert, N. (2011). "Expanding Your Accounting Classroom with Digital Video Technology". Journal of Accounting Education, 29(2), p. 100-121. Humphrey, R. L., - Beard, D. F. (2014). "Faculty Perceptions of Online Homework Software in Accounting Education". Journal of Accounting Education,32(3), p. 238-258. IADIS (2012). "International Conference on Cognition and Explanatory Learning in Digital Age of 2012". Madrid, İspanya, 10-21 Ekim 2012, p. 1-312.

Santouridis, I. (2015). "Incorporating Information Technology into Accounting and Finance Higher Education Curricula in Greece". Procedia Economics and Finance, 33, p. 432-438. ITU (2015). The world in 2015: ICT Facts & Figures, http://www.itu.int/en/ITU-D/Statistics/Pages/stat/default.aspx (14.08.2016)

Karasioğlu, F., - Duman, H. (2011). "Meslek Yüksekokullarında Muhasebe Eğitimi Ve Kalitesi Üzerine Bir Not". Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 10(1), ss. 165 -180

Khemiri, R.-Chehida, M. B. (2010). "Introduction of Information and Communication Technologies Teaching in Accounting Education Following the LMD Reform in Tunisia: Toward a Market Orientation". Journal of African Research in Business and Technology, 2010(2010), p. 1-14.

Kotb, A. - Roberts, C. - Stoner, G. (2013). "E-Business in Accounting Education in the UK and Ireland: Influences on Inclusion in the Curriculum". The International Journal of Management Education, 1 1(3), p. 150-162. Küçükaras, H. Bilişim Sistemi Batırır Da Çıkarır Da!„ ppt sunumu, Fethiye,

http://slideplaver.biz.tr/slide/2011592/ (15.08.2016).

Mcvay, G. J. - Murphy, P. R. - Yoon, S. W. (2008). "Good Practices in Accounting

Education: Classroom Configuration and Technological tools for Enhancing the Learning

Environment". Accounting Education: An International Journal, 17(19), p. 41-63.

Senik, R.-Broad, M. (2011). "Information Technology Skills Development for Accounting

Graduates: Intervening Conditions". International Education Studies, 4(2), p. 105-110.

Singh, (2004). "Emerging Dimensions of Accounting: Education and Research in India".

http://210.34.4.6/dspace/bitstream/2288/920/1 /1 -06.pdf ve http://dspace.xmu.edu.cn:8080/dspace/handle/2288/920 (10.07.2016).

Stoner, G. (2009). "Accounting students1 IT Application Skills Over a 10-year period".

Accounting Education: An International Journal, 18(1), p. 7-31.

Tam, T. C.-W. (2011). The Relevant Information Technology Knowledge and Skills for

Accounting Graduates in New Zealand. Southern Cross University Doctorate Thesis

Wcsscls, P. L. (2010). "A Critical Learning Outcome Approach in Designing, delivering

and Assessing the IT Knowledge Syllabus". Accounting Education: An International Journal, 19(5), p. 439-456.

Hakemsiz Yazılar
Opinion Papers

ŞÜPHELİ ALACAKLARA KARŞILIK NE ZAMANAYRILIR?

Tayfun ŞENOL
Yeminli Mali Müşavir Eski Hesap Uzmanı

Bu soruya, dönemsellik ilkesi gereği alacağın şüpheli hale geldiği, yani dava veya icra takibinin başlatıldığı yıl diye ezbere bir cevap vermek mümkün.

Hemen belirtelim, Maliye idaresinin görüşü de bu doğrultudadır. İdare, verdiği birçok mukteza da bu görüşünü teyid etmiştir;

"Ayrıca, şüpheli alacak karşılığı ayırma işlemi seçimlik bir hak olup ancak alacağın şüpheli hale geldiği yıl için ayrılması gerekmektedir. Açılan davanın 2006 takvim yılında olması nedeniyle alacak bu tarihte şüpheli hale gelmiştir. Bu nedenle, yukarıda açıklandığı üzere söz konusu alacak için 2006 yılı için karşılık ayırma hakkınız bulunmaktadır. Bu tarihten sonra alacak ile ilgili daha sonradan yapılan işlemeleri esas alarak, şüpheli ticari alacak karşılığı ayırmanız da mümkün değildir…"

Konu defalarca yargıya intikal etmiş ve zaman içerisinde Danıştay, birbiriyle çelişkili ve ters kararlar vermiştir.

İhtirazi kayıtla verilen bir beyanname ile ilgili açılan bir davada 2004 yılında İstanbul 7. Vergi Mahkemesinin "*şüpheli alacak karşılığı ayırmanın yükümlülerin ihtiyarına bırakılmasının, onları en çok kâr sağladıkları yılda şüpheli alacak karşılığı ayırma yoluna iteceği, bunun ise kanun koyucunun amacına aykırı düşeceği"* gerekçesi ile verdiği hükmü, Danıştay 4. Dairesi *"alacağın şüpheli hale geldiği tarihte karşılık ayrılmasını zorunlu kılan bir hükme yer verilmediği, alacağın maddede gösterilen niteliklere sahip olup olmadığının önemli olduğu, dönemin değişmesiyle alacağın şüpheli olma niteliğini kaybettiğinin kabulünün kanunda öngörülmeyen, bu nedenle de kanunla tanınan bir hakkın bertaraf edilmesi anlamına geleceği* gerekçesi ile bozmuştur.

İstanbul 7. Vergi Mahkemesi kararında direnince Danıştay Vergi Dava Daireleri, T:08.12.2006, E:2006/291, K:2006/334 sayılı kararında Vergi Mahkemesini haklı bulmuştur.

Bu karar, birçok karara emsal gösterilmiş ve genel uygulama bu şekilde şekillenmiştir.

Ancak son yıllarda gerek yerel mahkemelerin ve gerekse Danıştay'ın bu ezberi bozan kararlar vermeye başladığını görüyoruz.

Danıştay 4. Dairesi 13.02.2014 tarih, 2010/3320 esas 2014/805 sayılı kararında;

"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesinin birinci fıkrasında, ticari ve zirai ka-

zancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili olmak şartıyla dava veya icra safhasında bulunan alacakların şüpheli alacak sayılacağı ve ikinci fıkrasında şüpheli alacaklar için değerleme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabileceği öngörülmüştür. Bu düzenlemede alacağın şüpheli hale geldiği tarihte karşılık ayrılmasını zorunlu kılan bir hükme yer verilmemiştir. Önemli olan alacağın maddede gösterilen niteliklere sahip olup olmadığı hususudur. Dönemin değişmesiyle alacağın şüpheli olma niteliğini kaybettiğinin kabulü kanunda öngörülmeyen, bu nedenle de kanunla tanınan bir hakkın bertaraf edilmesi anlamına gelecektir."

Denilmek suretiyle mükelleflerin alacağın şüpheli olduğu her dönemde karşılık ayırma hakkının bulunduğuna karar verilmiştir.

Şüpheli alacaklarla ilgili mevzuatı irdelediğimizde aslında sorunun cevabının Vergi Usul Kanununun 323. Maddesinde gizli olduğunu görebiliriz.

Vergi Usul Kanununun 323. Maddesinde şüpheli alacakların tanımı yapılarak nasıl karşılık ayrılacağı belirlenmiştir.

Kanun maddesi aynen şu şekildedir;

Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. *Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;*

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

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

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

şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir. Aslında kanunun lafzı gayet sarihtir.

Madde metninde "*karşılık ayrılabilir*" hükmünün olması; alacağını tahsil edemeyen mükellefler açısından oluşan zararlarının matrahtan indirilmesi imkanının bir "hak" olarak kendilerine verildiği anlamına gelmektedir.

Şüpheli alacakların yorumu konusunda yapılan en büyük yanılgı, "şüpheli alacaklar" ile "varlıklarda ayrılan amortismanlar"ın birbirine eşdeğer ve paralel bir yaklaşımla değerlendirilmesi ve yorumlanmasıdır.

Amortismanlar konusunda da mükelleflerin seçimlik bir hakkı bulunmaktadır. Ancak bu hakkın kullanımı dönemsellik ilkesi ile sıkı sıkıya bağlıdır. Zira varlıklardaki amortisman uygulaması, itfa süresi ile sınır-

> ***"Ayrıca, şüpheli alacak karşılığı ayırma işlemi seçimlik bir hak olup ancak alacağın şüpheli hale geldiği yıl için ayrılması gerekmektedir. Açılan davanın 2006 takvim yılında olması nedeniyle alacak bu tarihte şüpheli hale gelmiştir. Bu nedenle, yukarıda açıklandığı üzere söz konusu alacak için 2006 yılı için karşılık ayırma hakkınız bulunmaktadır. Bu tarihten sonra alacak ile ilgili daha sonradan yapılan işlemeleri esas alarak, şüpheli ticari alacak karşılığı ayırmanız da mümkün değildir…"***

lanmıştır. Varlıklarda amortisman uygulamasında itfa süresi kanunen uzatılamayacağı için herhangi bir yılda amortisman ayırma hakkını kullanmayan mükelleflerin bunu telafi edebilecekleri başka bir dönem bulunmamaktadır. Ancak şüpheli alacaklarda durum farklıdır.

Kanun metninde, mükelleflere "değerleme gününde" karşılık ayırma hakkı tanınmıştır. Ancak bu değerleme gününün hangi değerleme günü olduğu konusunda bir belirleme yapılmamıştır.

Bu hakkın, alacağın şüpheli olarak kaldığı herhangi bir değerleme gününde kullanılması kanunen mümkündür.

Örneğin 2008 yılında şüpheli hale gelen bir alacak için kurumlar vergisi açısından değerleme günü 31.12.2008 tarihidir. Mükellef, değerleme gününde alacağın kendisi için anlam ifade eden tasarruf değerine göre karşılık ayırabilecektir. Alacağını tahsil edememiş aynı mükellef için 31.12 2009 tarihi de bir değerleme günüdür.

Kanun, her değerleme gününde mükelleflere dava aşamasındaki alacakları için bir tasarruf değeri belirleme yetkisi ve hakkı vermiştir.

"Dava açıldığı tarihte karşılık ayrılması" yönündeki yorumlar ve görüşler (ki mali idare ısrarla bu görüşü savunmaktadır), dönemsellik ilkesi ile ilişkilendirilmeye çalışılsa bile madde metnine açıkça aykırıdır.

"Dava açıldığı tarihte karşılık ayrılması" yönündeki yorum, mükellefler için kanunen tanınan bir hakkın kaybolması anlamına gelmektedir.

Hiçbir yorum, kanun maddesinin ve lafının önüne geçemez.

Hakkın kaybolmadığının en büyük kanıtı yine madde içinde gizlidir.

Madde metninde geçen en kritik tabir, ***"değerleme gününün tasarruf değeri"*** ibaresidir. Maddede, mükelleflere bir hak ile beraber bir de yetki verilmiştir. Bu yetki tasarruf değeri belirleme yetkisidir.

Vergi Usul Kanununun 264. Maddesine göre tasarruf değeri **"**bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arzettiği gerçek değeridir.**"**

Buna göre; dava veya icra safhasına gelmiş örneğin 1.000,- TL lık bir alacak, mükellef için 0 (sıfır) lira anlamına gelebileceği gibi, örneğin 400 TL anlamına da gelebilir. Çünkü mükellef dava veya icra safhasına gelen alacağın 400 TL'sını tahsil edeceğini düşünüyor fakat kalan kısmını tahsil edemeyeceğini düşünüyorsa o halde mükellef için bu alacağın tasarruf değeri 400 TL'dır. Bu takdirde mükellef 600 TL için karşılık ayırabilir. Kanun metninin tam anlamı budur.

Dönemsellik ilkesine uymuyor diye 400 TL için bir daha karşılık ayrılamaz demek, bir hakkın gaspı anlamına gelir ki bu yorum, kanunun ruhuna ve lafzına açıkça aykırıdır.

Bu mükellef 1 yıl sonra tahsil etmeyi umduğu 400 TL'yı da tahsil edemeyeceğini anlarsa onun için de değerleme gününde karşılık ayırabilecektir.

Kanun koyucu mükellefe tasarruf değerini belirleme yetkisi vermiş ise mali idarenin bu yetkiye müdahale hakkı yoktur.

Zaman zaman mali idarenin kanun lafzını değiştiren veya genişleten yorumlarında ısrar ettiğini ve ısrarlı yargı kararları nedeniyle sonradan bu yorumlarından vazgeçtiğini görmekteyiz.

Yine şüpheli alacaklarla ilgili olarak mali idare yıllarca "*alacağın KDV'ye tekabül eden kısmına karşılık ayrılamayacağı*" yorumu ile mükelleflere cezalı tarhiyatlar yapmıştır.

Ancak sonradan bir tebliğ ile bu yorumdan vazgeçilmiş ve "*Katma değer vergisi, ekonomik faaliyetlerin do-*

ğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletmenin alışları sırasında ödediği, işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal (veya hizmet) tesliminden (veya ifasından) kaynaklanan bir alacaktır." Açıklaması ile alacağın KDV ye tekabül eden kısmı için de karşılık ayrılabileceğini kabul etmiştir.

Yine şüpheli alacaklarla ilgili yaşanan bir başka ihtilaf konusu, şüpheli alacak karşılığı ayırabilmek için daha önce fatura kesilmiş ve "*hasılat*" olarak defterlere kaydedilmiş bir alacak olması koşulunun aranıyor olmasıdır. Mali idare yine madde metnine farklı bir yorum getirerek daha önce hasılat yazılmamış (örneğin avanslardan kaynaklanan) alacaklar için yıllarca cezalı tarhiyatlar yapmıştır.

Ancak son zamanlarda bu yorumun aksi yargı kararlarının içtihat haline gelmesi sebebiyle "*Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak"* koşulunu yeterli sayarak verilen sipariş avansları için de karşılık ayrılabileceği yönünde özelgeler verilmeye başlamıştır.

Mali idare, dönemsellik ilkesi arkasına sığınarak yorum yapmaya devam ettiği sürece bu tür ihtilafların yaşanması kaçınılmaz görünmektedir.

Bir tebliğ ile mali idarenin görüşünü değiştirmesi ve hatalı yorumundan vazgeçmesini beklemekteyiz.

Ancak böyle bir düzenleme henüz olmadığı için mükelleflerin haklılıklarını yargı yolu ile ispatlamaktan başka çaresi kalmamaktadır.

AİLE İŞLETMELERİNDE FİNANSAL SORUNLAR VE FİNANSMAN SORUNLARININ ÇÖZÜMÜNDE HALKA AÇILMA

Serra AYTAÇ
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Aile işletmelerindeki önemli sorunlardan birisi de ailenin finansal kaynaklarının işletmenin büyümesi için yetersiz kalması durumunda yeni finansman kaynaklarının bulunmasıdır. Aile işletmeleri sermaye piyasalarının gelişmediği veya az geliştiği kalkınmakta olan ülkelerde, sermaye sorununu çoğunlukla kendi içlerinde çözümlemeye çalışırlar. Ancak, sermaye piyasaları, ciddi bir dış finansman sıkıntısı olan işletmeler için önemli bir kaynak alternatif olabilir. Sermaye piyasaları şirketlere sadece dış kaynak sağlamakla kalmayıp, performanslarını geliştirmede de önemli bir rol oynamaktadır. Dolayısıyla borsalara giriş işletmelerin sadece finansman ihtiyacını karşılamakta kalmayıp, bu işletmelerin performanslarını geliştirmesine de neden olabilmektedir. Bu nedenle özellikle aile işletmelerinin halka açılmaları finansman sıkıntılarının giderilmesinde büyük önem taşımaktadır.[1]

Günümüzde gerek gelişmiş, gerekse gelişmekte olan ülkelerin çoğunda ekonomik hayatta söz sahibi olan işletmeler ya aile işletmesi ya da aile işletmesi olarak ticari hayata atılmış işletmelerin devamı niteliğindeki işletmelerdir. Aile işletmeleri faaliyette bulundukları ülkelerin sosyo-ekonomik yapılarının gelişmesinde önemli bir rol üstlenmektedirler. Aile işletmelerinin ekonomideki payı düşünüldüğünde, bu işletmelerin dikkatle incelenmesi, sorunlarının ortadan kaldırılması ve faaliyetlerini etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmelerinin sağlanması büyük önem taşımaktadır.[2]

Kalkınmış ve kalkınmakta olan ülkelerin istatistiklerine bakıldığında aile şirketlerinin hakim bir yapı arz ettikleri görülmektedir. Örneğin; ABD' deki tüm işletmelerin %80 'den fazlası aile işletmesidir. Kanada' da bu oran %70, İspanya için % 80, İtalya için % 95, İsviçre için %85, Türkiye için ise % 95' tir. Türkiye' deki aile işletmelerinin büyük bölümü ise KOBİ statüsündedir. Bugüne kadar gerek Türkiye' de gerekse diğer ülkelerde KOBİ' lerle ilgili yapılan çalışmaların hemen hemen hepsinde finansman sorunu en önemli sorunlar arasında gösterilmiştir.[3]

Kuruluş aşamasında olan KOBİ'ler ağırlıklı olarak özkaynak kullanmaktadır. Yeterli özkaynağa sahip olmayan işletmeler yeni yatırımlarını gerçekleştirmede ve büyümelerinin

1 Genç-Karıcıoğlu;2004,26

2 Pazarcık;2004,35
3 Müslümov;2002,16

finansmanında kaynak sağlama sorunuyla karşılaşmaktadır. KOBİ'lerin kendi yapılarından kaynaklanan temel finansman sorunu ise özkaynak yetersizliğidir.

Özellikle kuruluş aşamasında yeterli özkaynağın bulunamaması girişimcilerin önündeki en büyük engeldir. Dünyada pek çok işletme, kurucuları ya da kurucuların ailesindeki diğer üyeler tarafından kontrol edilmektedir. Gelişmiş 27 ülke ekonomisinde özkaynakları açısından en büyük borsa üyesi işletmeler incelendiğinde, ortalama %30 oranında ailelerce kontrol edildikleri tespit edilmiştir.[4]

Özellikle kuruluş aşamasında yeterli özkaynağın bulunamaması girişimcilerin önündeki en büyük engeldir. Dünyada pek çok işletme, kurucuları ya da kurucuların ailesindeki diğer üyeler tarafından kontrol edilmektedir. Gelişmiş 27 ülke ekonomisinde özkaynakları açısından en büyük borsa üyesi işletmeler incelendiğinde, ortalama %30 oranında ailelerce kontrol edildikleri tespit edilmiştir.

Sermaye piyasalarının en önemli işlevlerinden birisi, işletmelerin birinci el piyasalarda hisse senetlerini satarak ihtiyaç duydukları ton kaynaklarını toplamalarını sağlamaktır. "Halka Açılma" adı verilen bu uygulama sayesinde, bir yandan ekonomik birimlerin maliyetsiz (faizsiz) ve uzun vadeli bir finansal desteğe kavuşması mümkün hale gelmekle; diğer taraftan da ortaklık yoluyla sermayenin tabana yayılmasına yardımcı olunmaktadır.[5]

Sermaye piyasalarının gelişmediği ülkelerde işletmelerin sermaye ihtiyaçlarını karşılaması büyük bir problem oluşturmaktadır. Sermaye temin etmede aile işletmeleri kendi ortaklarından sermaye arttırımlarına gidilmesini önererek başka türlü elde edilmesi güç olan finansal kaynaklara sahip olabilmektedir. Aile işletmelerinde finansal kaynaklar, gerek kuruluşlarında, gerekse sonraki dönemlerde oran itibariyle büyük ölçüde aile fonlarından sağlanarak temin edilme yoluna gidilmektedir.[6]

Aile şirketi olma tanımı yönetim kurulundaki aile üyelerinin varlığı ve üyelerin şirkette sahibi olması şeklinde yapılmaktadır. Literatürde aile işletmelerinin tamamını kapsayan ortak bir tanım olmamakla birlikte işletmeye ailenin sahip olması ya da yönetimin aileye ait olması temel bir ölçül olarak kabul edilir. Aile işletmelerinin tanımlanması da yaygın olarak kullanılan üç ölçütten söz etmek mümkündür. Bunlardan birincisi, işletmenin kontrolünde söz sahibi olması ya da tamamına sahip olması gibi önemli bir mülkiyet sahibi olması durumudur. İkincisi ailenin işletme yönetiminde söz sahibi olmasıdır. Üçüncü ölçüt ise, işletmenin sahipliğinin ve liderliğinin, ailenin gelecek kuşaklara bırakılmış olmasıdır.[7]

Aile işletmelerini farklı özelliklerine bakarak farklı şekillerde tanımlamak mümkündür. Ancak aile işletmesi kavramındaki temel ayrım noktası çoğunluk hisselerine sahip olmaktançok yönetim faaliyetlerinin yürütülme biçimi ile bu konudaki yetkilerin aile bireylerinde toplanıp toplanmadığıdır.[8]

Aile işletmeleri; ailenin geçimini sağlamak ve/veya mirasın dağılmasını önlemek amacıyla kurulan, ailenin geçimini sağlayan kişi tarafından yönetilen, yönetim kademelerinin önemli bir bölümü aile üyelerince doldurulan, kararların alınmasında büyük ölçüde aile üyelerinin etkili olduğu ve aileden en az iki neslin kurumda istihdam edildiği işletme olarak tanımlanabilir.

Aile İşletmelerinin Temel Finansal Sorunları

Aile işletmelerinin gelişmeleri üzerinde olumlu ve olumsuz etkileri olan bir takım hususlar bulunmaktadır. İşletmelerin finansman açısından zor bir döneme

4 Birgili&Sakarya;2001,61
5 Ateş 2005,10
6 Erdil vd;2004,65
7 İşyeri Çağlar;
8 Pazarcık;2004,34

girmesi durumunda ortakların gelirlerini diğer şirketlerdeki ortaklardan daha kolay feda edebilmeleri; kararların daha kısa zamanda alınabilmesi, ekip sinerjisinden maksimum ölçüde yararlanılabilmesi olumlu hususlara birkaç örnektir. Olumsuz unsurlar arasında ise, ailenin menkul veya gayrimenkul fazla olmaması, ya da borçlanmaya olumlu bakılmaması durumunda şirketin büyüme hızının yavaşlaması, yetenekli profesyonellerin yükselme imkanlarının sınırlı olduğunu düşünerek görev almak istememeleri veya başka bir kuruma geçmek için uygun fırsat yakalamaya çalışmaları yer alır.[9]

Aile işletmelerinin en önemli sorunlarından birisi de, ailenin finansal kaynaklarının işletmenin büyümesi ve rekabet edebilmesi açısından yetersiz kalması durumunda en etkin yeni finansman kaynaklarının bulunmasıdır. Borçla finansmanın işletmeye olumlu yönde finansal kaldıraç etkisi olmasına karşın aynı zamanda işletmenin finansal riskini de arttırdığından zamanla işletmenin uygun şartlarda borç bulamamasına da neden olabilmektedir. Ayrıca, kreditörler tarafından talep edilen faiz oranları da yüksek olacağından işletmenin genel sermaye maliyetini de yükseltecektir. Bu da işletme için rekabet dezavantajı, dağıtılmayan karlar ve yedek akçeler yoluyla sağlanabilecek içsel kaynakların azalması anlamına gelmektedir. Bu nedenle işletmenin hisse senedi ihraç ederek dışsal öz sermaye arayışına yönelmesi daha rasyonel bir davranış olacaktır.[10]

Aile işletmelerinin finansman açısından taşıyabilecekleri en önemli dezavantaj, ailenin menkul, gayrimenkul veya nakdinin fazla olmaması ya da şirketin borçlanmaya olumlu bakmaması durumunda şirketin büyüme hızının yavaşlama olasılığıdır. Ayrıca borç alınmasına olumlu yaklaşılsa bile, ailenin mal varlığının az olması nedeniyle borç verilmek istenmemesi ya da yüksek maliyetle kredi verilmeye çalışılması gibi bir durumla da karşılaşılabilir.[11]

Aile işletmeleri sermaye piyasalarının gelişmediği veya az geliştiği kalkınmakta olan ülkelerde, sermaye sorununu çoğunlukla kendi içlerinde çözümlerler. Sermaye piyasalarının gelişmediği ülkelerde fon teminine ve kalkınmaya yönelik aracı kurumlar da sınırlıdır. Böyle bir ortam içerisinde aile işletmeleri çoğunlukla fon temininde ailenin menkul, gayrimenkul ve nakdinden; mevcut fonların kullanımında ise kurucu ortak başta olmak üzere aile büyüklerinin düşüncelerinden daha çok faydalanırlar.[12]

Türkiye gibi sermayenin yetersiz olduğu ve sermaye piyasasının tam anlamıyla gelişmediği ülkeler için aile işletmelerinin finansman sorunları büyük önem taşımaktadır. Sermaye piyasasının gelişmediği ülkelerde şirketlerin sermaye ihtiyaçlarını karşılama büyük problem oluşturmaktadır. Sermaye temin etmede aile işletmeleri kendi ortaklarından sermaye artırımlarına gidilmesini önererek başka türlü elde edilmesi güç olan finansal kaynaklara sahip olabilmektedirler. Aile işletmelerinde finansal kaynaklar, gerek kuruluşlarında, gerekse sonraki dönemlerde oran itibariyle büyük ölçüde aile fonlarından sağlanarak temin edilme yoluna gidilmektedir.[13]

Halka Açılma Evresi

İşletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmesi için ek sermayeye ihtiyaç duyulduğu ve bu nedenle ailenin halka açılma kararı ile karşı karşıya olduğu bir dönemdir. Aile işletmelerinin çok küçük bir kısmı bu evreye ulaşabilmektedir. Halka açılma bir işletmenin hisse senetlerini menkul kıymetler borsasına kaydettirerek satmasıdır. Ancak, menkul kıymetler borsanın yeterince gelişmediği veya yeterli olmadığı hallerde, aracı kurumların borsa yerine kullanılması, dolayısıyla da

9 Karpuzoğlu;2002,24
10 Yılmaz.2004, 491
11 Karpuzoğlu;2002,24
12 Karpuzoğlu;2002,24
13 Ateş.2005,10

piyasanın oluşturulmasıyla halka açılma gerçekleşir. Türkiye gibi sermaye piyasasının tam olarak gelişmediği ülkelerde faaliyette bulunan şirketler, artan sermaye ihtiyaçlarını genellikle para piyasalarından karşılamaktadırlar.[14]

Halka açılma, fon sağlamak için en hızlı ve en emin yollardan birisidir. Ancak halka açılma tamamen risksiz olarak kabul edilemez. Zorunlu halka açılma aşamasında bazı sıkıntı verici durumlarla karşılaşılmaktadır. Bunlardan en önemlisi, kurucu ortakların şirket üzerindeki kontrolünün zayıflaması ya da azalmasıdır. Bu nedenle halka açılma kararı verilirken yararlar ve sakıncalar göz önünde bulundurularak, verilecek tavizlerin elde edilecek yararlarla karşılaştırılması yapılıp buna göre gerekli kararlar verilmelidir.

Menkul kıymetlerini borsaya kote ettirerek halka açılan işletmeler çeşitli avantajlar elde etmektedirler. Halka açılmanın işletmeler açısından yararları aşağıdaki gibi sıralanabilir.[15]

1- Mevcut şirket ortaklarına veya bizzat şirkete ek bir fon sağlanmakta ve böylece alternatif finansman yöntemleri arasında en ucuz kaynak niteliğinde olan fonlar ile yeni yatırımlara girebilme imkanı sağlanmaktadır.

2- Halka açılan şirketlerin kurumsallaşma süreci hızlanmakta ve modern yönetim tekniklerinden daha kısa süre içinde kavuşabilmektedirler.

3- Ayrıca işletmeler bu yolla tanınırlıklarını ve prestijlerini arttırarak faaliyetlerini genişletme imkanlarını arttırırlar.

4- Kayıtlı sermaye sisteminden yararlanılarak daha kolay ve az maliyetli sermaye artırımı imkanları elde eder.

5- Şirket hisse senetleri likidite imkanı kazandığından, hisse senetlerinin organize pazarlarda istenilen zamanda, gerçek arz ve talebe göre oluşan fiyatlardan alınıp satılabilmesi imkanı doğmaktadır.

6- Şirketin likit bir piyasada gerçek pazar değerinin belirlenmesi sağlanmış olur.

7- Piyasalara şeffaf olmaktan çekinilmediği imajı yerleşmektedir.

8- Hisse senetlerinin borsaya kote edilmesi ve borsa pazarlarında işlem görmesi durumunda firma değerinin ve hisse senedi fiyatının belirlenmesini temin eder.

9- Bir finansman kaynağı olarak, borçlanma gibi işletmenin belli bir vadede faiz ve anapara ödemesini gerektirmez.

10- İşletmelerin risklerini dağıtmalarını sağlar.

11- Halka açılma, işletmeleri şeffaf olma, kamuyu doğru ve zamanında bilgilendirme, bağımsız dış denetim yaptırma gibi iktisadi, mali ve sosyal sorumlulukları yüklediği için, söz konusu işletmeler bu özellikleriyle tüketiciler, yatırımcılar, kreditörler gözünde prestij ve güven kazanırlar.

12- Hisse senetlerinin borsada işlem görmesi ile birlikte şirketlerin hisse senetleri bankalar ve benzeri kurumlarca teminat olarak kabul edildiğinden bankacılık kesiminden daha fazla kaynak temini mümkün hale gelmektedir. Aynı zamanda borsaya kote olma sayesinde şirketin sürekli ve bedelsiz bir reklam imkanına kavuşması sağlanmış olmaktadır.

13- Kullanılan yöntemin sermaye artırımı olması durumunda işletmelere en az emisyon primi kadar ek fon sağlar.

14- Hisse senedi ile finansmanında hisse sahiplerine ödeme yapma zorunluluğu yoktur. Firma ancak kar elde ettiği zaman kar payı ödemesi yapabilir. Borçla

14 Ateş.2005,49

15 Weston & Brigham;1993,712-713-Akbulak&Akbulak;2005,826

finansmanında ise faaliyet durumuna ve nakit akımlarına bakılmaksızın faiz ödeme yükümlülüğü vardır.[16]

Bu yararların yanı sıra hisse senedi ile finansmanın şirketler açısından sakıncaları ise aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1- Halka açılmanın kamuyu aydınlatma, kar dağıtım zorunluluğu, mali tablo ve raporların bağımsız denetimi ve periyodik olarak ilanı, izahname ve sirküler düzenleme zorunluluğu, vb. yasal yükümlülükleri artırması,

2- Yeni bir otoritenin denetimi ve gözetimi altına girmek,

3- İşletmenin hisse senetlerinin başka gruplarca ele geçirilmesi sonucu yönetimde kontrolü kaybetme konusundaki endişeler,

4- Hisse senetlerine yeterli talep olmamasının, bağlı olunan çevrede oluşturacağı kötü imaj korkusu,

5- Yüksek halka açılma maliyetleri,

6- İlk halka arzlarda istenilen düzeyde talep olmaması ve düşük fiyat sorununun ortaya çıkabilmesi,

7- Şirketle ilgili bilgilerin rekabet vb. nedenlerle kamuya açıklanmak zorunda olmasının oluşturabileceği endişeler,

8- Ortakların yönetim haklarının kısıtlanması,

9- İşletme karının yeni ortaklarca paylaşılmasına neden olacaktır. Hisse senedi yerine borçla finansman tercih edildiğinde, borç verenler firma ne kadar karlı olursa olsun yalnızca belirli oranda sabit bir getiri elde edeceklerdir.

10- Şirket yöneticilerinin görev ve sorumluluklarının artmasına neden olmaktadır.

Şirketler, sermaye ihtiyaçlarını karşılamak için veya yasal nedenlere bağlı olarak esas sermaye artırımı yapmaktadırlar. Esas sermaye artırımı, genellikle mevcut veya yeni hissedarlar tarafından taahhüt edilerek işletme varlıklarına yeni değerlerin eklenmesi suretiyle gerçekleştirilmektedirler. Bu tür esas sermaye artırımında hissedarlar tarafından taahhüt edilen değerler işletme dışından sağlanmaktadır.

> ***"Halka açılma, işletmeleri şeffaf olma, kamuyu doğru ve zamanında bilgilendirme, bağımsız dış denetim yaptırma gibi iktisadi, mali ve sosyal sorumlulukları yüklediği için, söz konusu işletmeler bu özellikleriyle tüketiciler, yatırımcılar, kreditörler gözünde prestij ve güven kazanırlar."***

İşletmeler, varlıklarına dışarıdan yeni bir ekleme yapmaksızın da sahip oldukları iç kaynakların bir kısmını ya da tamamını esas sermayelerine eklemek suretiyle de esas sermaye artırımı yapabilmektedirler. Bu tür sermaye artırımında ortaklar taahhütte bulunmamaktadırlar. İç kaynaklardan esas sermaye artırımı borsada hareketlilik sağlamaktadır.

Bilindiği gibi aile işletmelerinde, ekonomik, teknolojik gelişmelere, yasal vb. nedenlere bağlı olarak sermaye ihtiyaçlarının artması sonucu, esas sermaye artırımını gerçekleştirmektedirler. İşletmelerin esas sermayelerinin arttırılması ise işletmelerin hukuki yapılarına göre farklılık göstermektedir. İşletmeler sermaye artırımlarını dış kaynaklardan ve iç kaynaklardan olmak üzere iki şekilde yapabilmektedirler.

16 Weston&Brigham, 1993, 712-713- Akbulak& Akbulak;2005, 826-827

Dış Kaynaklardan Esas Sermaye Artırımı: Bu türdeki esas sermaye artırımı; yeni hisse senetleri ihraç edilerek bedellerinin nakdi veya ayni varlık olarak tahsil edilmesiyle gerçekleştirilmektedir. Dış kaynaklardan (işletmeye dışarıdan getirilen ayni değer veya nakit karşılığında) esas sermaye artırımında işletmelerin aktif değerlerinde, artırılan sermaye tutarı kadar bir artış meydana gelmektedir.

İç Kaynaklardan Esas Sermaye Artırımı: Bu türdeki esas sermaye artırımı ise işletmenin öz kaynaklarına dahil bulunan iç kaynakların esas sermayeye eklenmesi ve hissedarlara bedelsiz hisse senedi verilmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir. İç kaynaklardan esas sermaye artırımında işletmenin aktif değerinde bir artış söz konusu değildir. Çünkü iç kaynaklardan esas sermaye artırımında, sadece işletmenin bilançosunun pasif tarafında yer alan öz kaynak hesapları arasında değişiklik yapılmaktadır.

Aile işletmeleri, sermaye ihtiyaçlarını büyük oranda iç kaynaklardan temin yoluna gitmişlerdir. Buna göre aile işletmelerinin büyük oranda iç kaynaklardan fon sağlarken az bir oranda dış kaynaklardan fon sağlaması, bize aile işletmelerinin halka açılma noktasında yaşadıkları tereddütlerin güçlülüğünü göstermektedir. İfade edildiği gibi, işletmelerin halka açılmalarını engelleyen en önemli faktörlerden birisi de işletmeye gelecek olan yeni ortaklar nedeniyle yönetimin paylaşılması endişesidir. Genellikle, aile işletme sahibi ile yöneticinin aynı olduğu aile işletmelerinde, yönetimi kaybetme, başkalarına hesap verme ve kar paylaşma endişesi bu şirketlerin halka açılmasında en önemli bir engel oluşturmaktadır. Bugün ülkemiz borsasında faaliyet gösteren işletmelerin hisselerinin yaklaşık % 25-30'u halka açıktır ve asıl sermayederler hala aile üyeleridir. Bu şekilde kaynaklarını ve yönetim gücünü paylaşmayan aile işletmelerinin, büyüme potansiyellerini yeterince kullanamadıkları ve kurumsallaşma sürecinde geri kaldıkları gözlenmektedir.

Finansal sorunlar işletmelerin kuruluş aşamasında öz sermaye yetersizliği olarak başlamakta ve uygun dış kaynak bulmada karşılaşılan sorunlar, yetersiz ve maliyeti yüksek krediler, enflasyon, döviz kuru ve diğer faktörlerle devam ederek işletmeleri olumsuz yönde etkilemektedir. Sermaye piyasaları, özellikle IMKB ciddi bir dış finansman sıkıntısı olan işletmeler için önemli bir kaynak alternatifi olabilir. Sermaye piyasaları işletmelere sadece dış kaynak sağlamakla kalmayıp, performanslarını da geliştirmede önemli rol oynamaktadır. Borsalar işletmelere her an ulaşabilecekleri fonlar sağlamakla, riskli projeleri finanse etmekle, işletmeler üzerinde denetim aracı olmakla ve işletmeleri piyasalara tanıtmakla işletmelerin büyüme, nakit akışları, faaliyet etkinliği, likidite ve borç-öz sermaye yapısı gibi çeşitli finansal değişkenlerini etkiyebilmektedir. Dolayısıyla borsalara giriş işletmelerin sadece finansman ihtiyacını karşılamakla kalmayıp, bu işletmelerin performanslarını geliştirmesine de neden olabilmektedir. Ülkemizdeki işletmelerin büyük bir çoğunluğunu oluşturan aile işletmelerinin temel sorunlarından olan finansman sıkıntılarını IMKB ' de halka açılmak suretiyle çözebilecekleri, bununla beraber halka açılmanın getireceği diğer olumlu faktörlerden de yararlanma yoluna gitmeleri önerilebilir.

NAKDİ SERMAYE ARTIŞLARINDA FAİZ İNDİRİMİ UYGULAMASI

Recep ÖZDEMİR
YMM, Eski Hesap Uzmanı

I. Giriş:

6637 sayılı Kanunun 8'inci maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 10'uncu maddesinin 1'inci fıkrasına eklenen (ı) bendi ile 1 Temmuz 2015 tarihinden itibaren nakit sermaye artırımlarında teşvik uygulaması getirilmiştir.

Düzenleme ile, sermaye şirketlerinin (*finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç)* nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan *"Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı"* dikkate alınarak hesaplanan tutarın % 50'sini kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapma imkanı getirilmiştir.

Söz konusu düzenlemeye ilişkin olarak madde metninde Bakanlar Kuruluna, tanınmış olan yetki çevçevesin de 2015/7910 sayılı BKK çıkarılmış ve nakdi sermaye artırımlarına teşvik getiren söz konusu düzenlemeye ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nca 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:9) yayımlanmıştır. Yazımızda, bu düzenlemelere göre konu örneklerle açıklanacaktır.

II. İndirimden Yararlanacak Mükellefler Ve Tanımlar:

İndirimden sermaye şirketleri (anonim şirketler, limited şirketler ve eshamlı komandit şirketler) yararlanabilecektir. Diğer kurumlar vergisi mükellefleri için bu indirim geçerli değildir. Diğer taraftan, finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri ***indirimden yararlanamayacak*** mükellefler arasında sayılmıştır.

İndirim uygulamasında;

• **Nakdi sermaye artışı**, *sermaye şirketlerince ilgili hesap döneminde ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi artışlar ile yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakdi olarak karşılanan kısmını,*

• **Ticari krediler faiz oranı**, *bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı olarak dikkate alınacak olan ve TCMB tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalar-*

ca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Ortalama Faiz Oranları"ndan "Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç)" faiz oranını,

• **Süre**, *ticaret siciline tescil edilen sermaye artırımının nakit olarak karşılanan kısmının şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) aydan hesap döneminin sonuna kadar olan ay sayısının 12 aya olan oranını ifade etmektedir.*

I. İndirim Hesaplanmayacak Sermaye Artışları:

Tebliğ'de indirimden yararlanamayacak sermaye artışları sayılmıştır. Ayrıca Bakanlar Kurulunca yayımlanan 2015/7910 sayılı Kararname ile faiz indirimi uygulamasına ilişkin olarak bazı sınırlamalar getirilmiştir.

a) Nakit Dışındaki Varlık Devirleri:

Sermaye şirketlerine **nakit dışındaki varlık devirlerinden** kaynaklanan sermaye artışları faiz indirimi uygulamasının kapsamında değildir. Örneğin, ülkemizde en çok karşılaşılan ayni sermaye olan bir gayrimenkulün ayni sermaye karşılığı şirkete devri nedeniyle yapılacak sermaye artışı için indirimden faydalanılamaz.

b) Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemlerinde Yapılan Artışlar:

Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artırımları, indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır. Dolayısıyla, birleşme, devir ve bölünme işlemleri **nedeniyle devralan kurumda yapılacak sermaye artışları**, indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

c) Bilançoda YerAlan Öz Sermaye Kalemlerinin Sermayeye Eklenmesi:

Öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları indirim uygulamasından yararlanamayacaktır. öz sermaye kalemlerini hisse senedi ihraç primleri, hisse senedi iptal karları, yasal yedekler, statü yedekleri, olağanüstü yedekler, geçmiş yıllar karları, iştirak ve gayrimenkul satış kazancı istisnası kaynaklı fonlar, enflasyon düzeltmesi olumlu farkları, özel fonlar vb. şeklinde sayabiliriz. Anılan öz sermaye kalemlerinin sermayeye ilave edilmesi halinde, indirim uygulanmayacaktır.

Ancak bu kalemler arasında sayılmış olan geçmiş yıl karlarının doğrudan sermaye eklenmesi yerine önce gerekli stopajlar yapılıp kar dağıtımı yapıldıktan sonra ortakların elde ettikleri kar paylarını nakit sermaye artışı yapmaları durumunda indirimden yararlanılacağı tabidir.

d) Bilanço İçi Kalemlerin Birbiri İçinde Mahsubu Şeklinde Gerçekleştirilen Sermaye Artışları:

Tebliğ'de bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışlarının, indirim uygulamasına konu edilmeyeceği belirtilmiştir. Konuyla ilgili olarak Tebliğ'de başka bir açıklama bulunmamakla birlikte genel kabul ortaklardan borçlar hesabının sermayeye dönüştürülmesi halinde indirimden yararlanılamayacağı yönündedir. Ülkemizde özellikle bu hesap genelde kabarıktır ve kaynağı tam olarak ortaya konulamamaktadır. Bu nedenle bu hesap kullanılarak yapılan sermaye artışlarında risk alınmayıp indirimden yararlanılmaması yerinde olacaktır.

Şirketin ortağına olan borcunu nakden ödeyerek, izleyen süreçte yapılacak nakit sermaye artırımı ile bunun tekrar şirkete ödemesi haline indirim uygulamasının geçerli olup olamayacağı da şirketin durumuna bağlıdır. Ortaklara borçlar hesabının kaynağı ortağın kendi malvarlığından banka aracılığıyla aktardığı paralar ise indirimden yararlanılabilir. İdarece yapılacak vergi incelemelerde söz konusu indirim kullanıldığı takdirde ortaklara borçlar hesabının kaynaklarının inceleneceğini unutmamak gerekir.

e) Kredi Kullanılmak veya Borç Alınmak Suretiyle Gerçekleştirilen Sermaye Artışları:

Ortaklarca veya Kurumlar Vergisi Kanununun 12'nci maddesi kapsamında **ortaklarla ilişkili olan kişilerce** kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

Tebliğ'de konuyla ilgili olarak verilen örnek şu şekildedir:

"Örnek: (A) Ltd. Şti. 4/5/2015 tarihinde, %50 oranında ortağı olan Bayan (D)'ye 1.1.0 *TL borç vermiş olup bu tutarı "Ortaklardan Alacaklar" hesabında izlemektedir. 15/7/2015 tarihinde (A) Ltd. Şti.'nin sermayesinin nakdi olarak 2.000.000 TL artırılması kararı alınmış ve bu tutarın %25'i olan 500.000 TL aynı tarihte ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Nakdi sermaye artışına ilişkin karar 22/7/2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir. Bayan (D) sermaye taahhüdünün geri kalan 750.000 TL'sini 31/7/2015 tarihinde ortağı olduğu (A) Ltd. Şti.'nin banka hesabına yatırmak suretiyle yerine getirmiş olup şirketten 4/5/2015 tarihinde almış olduğu 1.000.000 TLtutarındaki borcunu henüz ödememiştir.*

Ortaklar tarafından, kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacağından, Bayan (D) tarafından sermaye taahhüdüne ilişkin olarak ödenen 1.000.000 TL için, Bayan (D)'nin 4/5/2015 tarihinde almış olduğu 1.000.000 TL borç ödeninceye kadar (bu borcun kısım kısım ödenmesi halinde ödenmeyen tutar ile sınırlı olmak üzere) indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır."

Aslında birebir olarak bu şekilde bağlantı kurmak zor olsa da ortağın yakın dönemde kredi kullanması ve borç alma işlemleri indirimden yararlandırılmayacaktır. Örnekte borç geri ödendikten sonra yararlanma başlayacaktır. Borç ve krediyi şirket açısından tespit etmek zor olsa da özellikle çok ortaklı şirketlerde ortaklardan taahhüt yazısı alınması gerekecektir.

I. İNDİRİMİN UYGULAMASI:

Nakdi sermaye artışı üzerinden, indirimden yararlanılan yıl için TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın Bakanlar Kurulunca belirlenen orana isabet eden kısmı kurum kazancından indirilebilecektir.

İndirim tutarı, nakdi sermayenin ödendiği ay kesri tam ay sayılmak suretiyle hesap döneminin kalan ay süresi kadar hesaplanır. Uygulamadan yararlanacak sermaye artışı tutarı, artırılan sermayenin ortaklarca şirketin **banka hesabına nakit olarak fiilen yatırılan kısmı ile sınırlıdır**. Nakit olarak şirketin **banka hesabına fiilen yatırılmayan** kısım, indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

Ayrıca, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline **tescil edildiği tarihten önce** şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için **tescil tarihi** esas alınarak indirimden yararlanılacaktır. **Tescil tarihinden sonra** şirketin banka hesabına yatırılan tutarlar için ise şirketin **banka hesabına yatırılma tarihi** esas alınarak indirim uygulanmalıdır.

Örnek: A A.Ş.'nin sermayecesinin nakden arttırılmasına ilişkin olarak şirketin genel kurulu 20.04.2016 tarihinde karar almıştır. Sermaye artırım kararı 13.05.2016 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir. Şirketin ortakları olan (A) ve (B)'nin toplam taahhüt ettiği tutar 5.000.000 TL olup, 2.500.000 TL'si 23.04.2016 tarihinde, kalan bakiye olan 2.500.000 TL ise 29.08.2016 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır.

Buna göre, 23.04.2016 tarihinde yatırılan 2.500.000 TL için 23.05.2016 tarihi (2016 Mayıs ayı), 29.08.2016 tarihinde yatırılan 2.500.000 TL için ise 29.08.2016 tarihi (2016 Ağustos ayı) esas alınarak indirimden yararlanılmalıdır.

Ticari kredi faiz oranının % 15, indirim oranının ise % 50 olduğu varsayımında; A A.Ş.'nin 2016 yılı kurum kazancından indirebileceği tutar şu şekilde hesaplanmıştır:

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oram x Süre

2.500.000 TL tutan için:
= 2.500.000 x % 15 x % 50 x (8/12)
= 125.000,00 TL
2.500.000İL tutarı için:
= 2.500.000 x % 15 x % 50 x (5/12)
= 78.125,00TL

Buna göre, toplam 5.000.000 TL'lik nakit sermaye artırımı üzerinden hesaplanan ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınacak toplam faiz indirim tutarı (125.000 + 78.125 =) 203.125,00 TL'dir.

I. İNDİRİMDEN YARARLANILACAK HESAP DÖNEMİ:

Sermaye şirketleri gerçekleştirdikleri nakdi sermaye artışları üzerinden, nakdi sermaye artışının yapıldığı hesap döneminden itibaren başlamak üzere izleyen her bir hesap dönemi için ayrı ayrı indirim uygulamasından yararlanabileceklerdir. Dolayısıyla nakit karşılığı konulan sermaye işletmede kaldığı, bir diğer ifadeyle sermaye azaltımı yapılmadığı sürece, **sürekli nitelikte** bir indirim hakkı kazanılmaktadır.

Ayrıca, kazanç yetersizliği nedeniyle ilgili olduğu hesap dönemine ait matrahın tespitinde indirim konusu yapılamaması halinde, ilgili tutar herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın izleyen hesap dönemlerine ilişkin matrahların tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

II. Sermaye Azaltımı:

İndirimden yararlanan sermaye şirketlerinin daha sonra sermaye azaltımı yapmaları halinde, nakdi sermaye artışının azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmı için sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği ayı **izleyen aydan itibaren** bu indirimden yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

Örnek: (A) A.Ş. 22 Ocak 2016 tarihinde sermayesinin 5.000.000 TL artırılmasına ilişkin olarak genel kurul kararı almış olup, aynı gün artırılan sermaye ortaklar tarafından şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Söz konusu Karar 02 Şubat 2016 tarihinde tescil edilmiştir. 15 Eylül 2016 tarihinde ise sermayesinin 2.000.000 TL azaltılmasına karar verilmiş olunup, söz konusu Karar 21 Eylül 2016 tarihinde tescil edilmiştir.

Ticari kredi faiz oranının % 15, indirim oranının ise % 50 olduğu varsayımında; (A) A.Ş.'nin 2016 yılı kurum kazancından indirebileceği tutar şu şekilde hesaplanmıştır: *(azalma tarihine kadar tamamı üzerinden azaltma tarihinden sonra tutar üzerinden hesaplama yapılmıştır.)*

5.000.000 TL için (Şubat 2016 – Eylül 2016 Dönemleri İçin)
İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre
= 5.000.000 x % 15 x % 50 x (8 / 12)
= 250.000 TL
3.000.000 TL için (Ekim 2016 – Aralık 2016 Dönemleri İçin)
İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre
= 3.000.000 x % 15 x % 50 x (3 / 12)
= 56.250 TL

Buna göre (A) A.Ş. 2016 hesap döneminde yararlanabileceği toplam indirim (250.000 + 56.250 =) **306.250 TL** tutarındadır.

İzleyen yıllarda, (A) A.Ş.'nin sermaye artırımına yahut azaltımına gitmediği durumda, indirim tutarı 3.000.000 TL'lik sermaye tutarı üzerinden hesaplanmaya devam edecektir.

Tebliğ'de, ayrıca nakdi sermaye artışı yapılmadan önce sermaye şirketlerinin sermaye azaltımına gitmiş

olmaları halinde, bu indirimin hesaplanmasında azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmın dikkate alınmayacağı belirtilmektedir. Maliye Bakanlığı KVK'nın 10/1-ı maddesi uyarınca nakit sermaye artışlarında indirim uygulamasına ilişkin usulleri belirlemeye yetkilidir. Ancak, Maliye Bakanlığı tebliğle indirim hakkını kısıtlayan bir düzenleme yapmıştır. Herhangi bir sürede belirlenmediği için sermaye azaltımı yapan şirketler nakdi sermaye artışı yaptıklarında sermaye azaltımını aşan tutarlar için indirimden yararlanacaklardır. 09.03.2015 tarihinden önce yapılan sermaye azaltımları ise dikkate alınmayacak olup bunlar indirimden yararlanacaklardır.

I. UYGULANACAK İNDİRİM ORANLARI:

Kurumlar Vergisi Kanununun 10. Maddesiyle Bakanlar Kuruluna verilen yetki; 26/6/2015 tarihli ve 2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmıştır. Bu kararla indirimli oranlarında şartlara göre artırım veya azaltımlar yapılmıştır.

1- Genel İndirim Oranı:

Bakanlar Kurulu Kararında genel indirim oranı **% 50** olarak belirlenmiş olup, durumlarına göre sermaye şirketleri bu orana aşağıdaki oranları eklemek süretiyle indirim uygulamasından yararlanabileceklerdir.

a) Payları Borsada İşlem Gören Halka Açık Sermaye Şirketleri:

Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinden, indirimden yararlanılan **yılın son günü itibariyle**, Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen payların nominal tutarının ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermayeye oranı;

• % 50 ve daha az olanlar için 25 puan (**% 75**),
• % 50'nin üzerinde olanlar için 50 puan (**% 100**), İlave edilmek suretiyle uygulanacaktır.

Örnek: (D) A.Ş.'nin genel kurulu 06.10.2016 tarihinde 20.000.000 TL nakdi sermaye artırımı kararı almış; nakden taahhüt edilen sermayenin %25'i olan 5.000.000 TL ortaklarca 28.10.2016 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Sermaye artırım kararı 30.10.2016 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiş olunup, sermaye taahhüdünün geri kalan kısmı olan

15.000.000 TL 2017 yılının Ocak ayında şirketin banka hesabına yatırılmıştır.

(D) A.Ş.'nin 31/12/2016 tarihi itibarıyla Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen paylarının nominal tutarının çıkarılmış sermayesine oranı % 55 olup, 2016 yılı sonu itibarıyla TCMB tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı %15'dir.

Buna göre, (D) A.Ş.'nin gerçekleştirdiği nakdi sermaye artışı nedeniyle indirim uygulamasında dikkate alacağı indirim oranı, diğer şartların da sağlanması kaydıyla, (%50 + %50=) **% 100** olacaktır.

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre = 5.000.000 TLx 15 x 100 x (3/12) = 187.500 TL

Diğer taraftan, izleyen yıldan itibaren ödemenin tamamı yapılmış olduğundan 20.000.000 TL üzerinden hesaplama yapılacaktır. Borsada işlem gören pay oranı %50 nin altına inerse indirim oranı %75 olarak uygulanacak tüm paylar borsadan çıkarılırsa indirim oranı %50 olarak uygulanacaktır.

b) Nakit Karşılığı Artırılan Sermayenin, Yatırım Teşvik Belgeli Yatırımlarda Kullanılması:

Nakdi olarak artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında ve/veya bu tesislerin inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda, **yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı ile sınırlı olmak üzere 25 puan ilave edilmek** suretiyle söz konusu indirim uygulanacaktır.

Örnek: (E) A.Ş.'nin borsada işlem gören paylarının nominal tutarının çıkarılmış sermayesine oranı %

45'tir. (E) A.Ş.'nin yetkili organı tarafından 15.05.2016 tarihinde 20.000.000 TL nakdi sermaye artırımı kararı alınmış olup nakden taahhüt edilen sermayenin % 25'i olan 5.000.000 TL, 01.06.2016 tarihinde ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Sermaye artırım kararı 15.07.2016 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiş ve sermaye taahhüdünün geri kalan kısmı 2016 yılı Temmuz ayının sonuna kadar ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Diğer taraftan, (E) A.Ş. nakdi sermaye artırımından sağladığı bu kaynağın 10.000.000 TL'lik kısmını, aynı yılın Kasım ayında 5.000.000 TL sabit yatırım tutarı içeren yatırım teşvik belgeli sanayi tesisi yatırımında kullanmıştır. 2016 yılı sonu itibarıyla TCMB tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı %15'dur.

Buna göre, (E) A.Ş.'nin borsada işlem gören paylarının nominal tutarının çıkarılmış sermayesine oranı % 45 olduğundan, indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alacağı indirim oranı (%50 + **%25**=) **% 75** olacaktır. Ayrıca, (E) A.Ş.'nin nakdi sermaye artırımının, yatırım teşvik belgeli sanayi tesisi yatırımında kullanılmış olan 10.000.000 TL'sının 5.000.000 TL'lik kısmı sabit yatırım tutarına ilişkin olduğundan, bu tutarla sınırlı olmak üzere indirim oranı 25 puan ilave edilmek suretiyle (%50 + %25 + **%25**=) **% 100** olarak uygulanmalıdır.

(B) A.Ş.'nin 2016 yılında yararlanabileceği indirim tutarı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre= 20.000.000 TLx % 15 x % 75 x (6/12) = 1.125.000 TL

Yatırım Teşvik Belgeli Yatırım İçin İlave İndirim Tutarı:

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışının yatırımda kullanılan kısmı x Ticari krediler faiz oranı x ilave indirim oranı x Süre = 5.000.000 TLx % 15 x % 25 x (2/12) = 32.500 TL

Buna göre, (B) A.Ş.'nin 2016 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapabileceği toplam tutar **(**1.125.000 **+** 32.500**=) 1.157.500 TL**'dir.

2-İndirim Uygulamasına İlişkin Sınırlamalar:

2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla indirim uygulamasına ilişkin olarak bazı sınırlamalar getirilmiştir.

a) Gelirlerinin % 25'i Pasif Nitelikli Gelirlerden Oluşan Mükellefler İçin İndirim Oranı % 0 Olarak Uygulanacaktır:

Gelirlerinin **% 25 veya fazlası** şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri için indirim oranı **% 0** olarak uygulanacaktır.

Tebliğde yer alan ifade ve verilen örneklerden izleyen yıllarda pasif nitelikli gelir oranı %25 in altına düşerse indirimden yararlanılabileceği kanaati oluşmaktadır.

b) Aktif Toplamının % 50 veya Daha Fazlası Bağlı Menkul Kıymetler, Bağlı Ortaklıklar ve İştirak Paylarından Oluşması Halinde İndirim Oranı % 0 Olarak Uygulanacaktır:

Aktif toplamının % 50 veya daha fazlası bağlı menkul kıymetler, bağlı ortaklıklar ve iştirak paylarından oluşan sermaye şirketleri için indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı % 0 olarak uygulanacaktır.

Tebliğ'deki örnekte, % 50 oranının tespitinde **hesap döneminin son gününün** dikkate alınacağı belirtilmektedir. Yani dönem sonunda çıkarılan bilanço üzerinden hesaplama yapılacaktır. İzleyen yıllarda oranın %50'nin altına düşmesi ve üstüne çıkması durumlarına göre o yıl indirimden yararlanılacak veya yararlanılamayacaktır.

c) Nakdi Sermayenin Başka Şirketlere Sermaye Olarak Konulması yahut Borç Olarak Kullandırılması Durumunda İndirim Oranı % 0 Olarak Uygulanacaktır:

Artırılan nakdi sermayenin başka şirketlere sermaye olarak konulan veya kredi olarak kullandırılan kısmına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirim oranı **% 0** olarak uygulanacaktır.

d) Arsa ve Arazi Yatırımlarında İndirim Uygulaması % 0 Olarak Uygulanacaktır:

İlgili Bakanlar Kurulu Kararında belirtildiği üzere; arsa ve arazi yatırımı yapan sermaye şirketlerinde, arsa ve arazi yatırımına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirim oranı %0 olarak uygulanmalıdır. Ancak, yukarıda da açıklandığı üzere, yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan arsa ve arazi yatırımlarında indirim oranı % 25 puan ilave edilmek suretiyle uygulanır.

Konuyla ilgili olarak Tebliğ'de verilen örnek aşağıdaki gibidir:

"Örnek: 11/1/2016 tarihinde 1.000.000 TL nakdi sermaye artırımında bulunan (M) A.Ş. 23/10/2017 tarihinde 800.000 TLbedelle bir arsa satın almıştır.

Buna göre, (M) A.Ş. şartların sağlanması kaydıyla 2016 hesap döneminde 12 ay olarak ve genel indirim oranı dikkate alınmak suretiyle indirim uygulamasından yararlanabilecektir. 2017 hesap döneminde 1.000.000 TL'lik nakdi sermaye artırımı dolayısıyla 10 ay genel indirim oranı dikkate alınacak, kalan 2 aylık süre-de ise23/10/2017 tarihinde arsa alımında kullanılan 800.000 TL tutarla sınırlı olmak üzere indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır."

Tebliğ'de arsa alımı 9 ay sonra yapılmasına rağmen bağlantı kurularak indirim hakkı düşürülmüştür. Arsa alımı yapılan paranın sermaye artışındaki para olup olmadığı belli değildir. Bu konuda Bakanlık katı bir tutum sergileyerek alımların tamamının burdan karşılandığını ve indirimin %0 olarak uygulanması gerektiğini kabul etmektedir.

e) 09.03.2015 – 01.07.2015 Tarihleri Arasında Sermaye Azaltımına Gidilmesi Halinde Azaltılan Sermaye Tutarına Tekabül Eden Tutarla Sınırlı Olmak Üzere İndirim Oranı % 0 Olarak Uygulanacaktır:

Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, 9.3.2015 tarihinden Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinin yürürlüğe girdiği 1.7.2015 tarihine kadar olan dönemde, sermaye azaltımına gidilmiş olması halinde, azaltılan sermaye tutarına tekabül eden miktarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı % 0 olarak uygulanacaktır.

Teşvik uygulamasına ilişkin Kanun teklifi 9.3.2015 tarihinde verilmiştir. Dolayısıyla, anılan tarih ile düzenlemenin yürürlüğe girdiği 1.7.2015 tarihe kadar olan dönemde, önce sermaye azaltıp, maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra sermaye artırımı yapmış olan mükelleflere karşı, indirim uygulamasını kaldırmak suretiyle önlem aldığı anlaşılmaktadır.

I. İNDİRİMDEN YARARLANILACAK GEÇİCİ VERGİ DÖNEMİ:

Tebliğ'de indirim tutarının hesaplanmasında TCMB tarafından yararlanılan yıl için en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınacağından, geçici vergi dönemlerinden **sadece dördüncü geçici vergilendirme dönemi** itibarıyla indirimden yararlanılması gerektiği belirtilmiştir.

Diğer yandan, kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutarlar, izleyen hesap dönemine ilişkin geçici vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapılabileceği tabidir.

II. İNDİRİME İLİŞKİN BELGELENDİRME VE BİLDİRİM:

İndirimden faydalanmak isteyen sermaye şirketlerinin, taahhüt edilen sermaye artırımı tutarının nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırıldığına ilişkin olarak bu işlemleri içeren ve ilgili banka şubesi tarafından onaylanmış **banka hesap özetini kağıt ortamında veya elektronik ortamda** ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesi verme süresi içerisinde kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir.

Ayrıca, indirimden faydalanmak isteyen sermaye şirketlerinin, nakdi olarak artırdıkları sermaye ile indiri-

me konu edecekleri tutara ilişkin bilgileri, **kurumlar vergisi beyannamesi ekinde** bildirmeleri gerekmektedir.

III. Sonuç:

1 Temmuz 2015 tarihinden itibaren yürürlüğe giren düzenleme ile birlikte sermaye şirketlerinin veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısımları için teşvik uygulaması getirilmiştir.

Bakanlar Kuruluna, şirketlerin halka açıklık oranı, gelirlerinin niteliği, aktif yapısı vb. unsurlar dikkate alınarak, indirim oranını farklılaştırma konusunda yetki verilmiş olup, Bakanlar Kurulu bu yetkisini 2015/7910 sayılı Kararname ile kullanmıştır. Nakdi sermaye artırımlarına teşvik getiren söz konusu düzenlemeye ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nca 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:9) yayımlanmıştır. İndirimden yararlanmak için söz konusu düzenlemelerin dikkatle incelenmesi ve gerekli tüm şartlar özenle yerine getirilerek indirim hakkının korunmaya çalışılması gerekmektedir.

2015 yılında TCMB tarafından en son açıklanan *"Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı"* **%** 14,65'tir. 2015 yılında hesaplanan indirim tutarının tespitinde bu oran kullanılmış olup 2016 yılı sonunda da buna yakın bir oran çıkacağı tahmin edilmektedir.

Kaynakça

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

- 26.06.2015 tarih ve 2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:9)

FİİLEN ÖDENMEYEN KİRALARIN STOPAJ YÜKÜMLÜLÜĞÜ VE KİRAYI TEVSİK EDİCİ BELGE SORUNU

Merve YALVAK
Mali Müşavir - Bağımsız Denetçi
mervanyalvak@hotmail.com

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94. maddesinde; "*Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar*" denilmek suretiyle, tevkifat yapacaklar sayılmış olup, maddenin alt bendinde de hangi hallerde ve hangi oranda tevkifat yapılacağı bentler halinde sıralanmıştır. Kira ile ilgi bent ise şu şekildedir;

94./5. a) 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan Ödemelerden, %20

Aynı Kanun'un 96.maddesinde, "*Vergi tevkifatı, 94.madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder*" hükmü yer almıştır.

Öte yandan, söz konusu Kanunun 73.maddesinde kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı, bedelsiz olarak başkalarının intifaına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir edilmiş kirası, bu suretle takdir edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin % 5'i olacağı belirtilmiştir ki; Madde metni aynen şu şekildedir.

193 sy.GVK md.73 (Emsal Kira Bedeli Esası) Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifaına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir.

Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur.

Aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz:

1. Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadiyle bedelsiz olarak başkalarının ikame- tine bırakılması;

2. (3239 sayılı Kanunun 56'ncı maddesiyle değişen bent) Binaların mal sahiplerinin usul, füru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, füru ve kardeşlerden herbirinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.);

3. Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi.

4. (3239 sayılı Kanunun 56'ncı maddesiyle eklenen bent) Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda. Biz burada özellikle vergi mükelleflerinin ödemedikleri halde ödenmiş gibi gösterip haksız yere ödenen vergi tevkifatını(stopaj) ele alacağız.

Yukarıdaki pragraflarda anlaşıldığı üzere işyeri kiraları stopaja tabidir. Ödenen kira bedeli üzerinden % 20 stopaj hesaplanıp muhtasar beyanname ile Sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenir.

Ancak gözden kaçırılan bir husus var ki bir çok vergi mükellefi " bugüne kadar boş yere stopaj ödemişiz" diyecekler. G.V.K'nun 96.maddesinde geçen nakden veya hesaben yapılan ödeme , kiranın fiili olarak ödenmesi veya ödenecek olması anlamına gelir. Hesaben Ödeme ise, Maddede geçtiği şekli ile *" vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder."* Yani İşyeri Kira ile ilgili Muhasebe kaydı oluşturur ve mal sahibini alacaklandırır ise 96.madde hükmü yerine gelmiş ve stopaj doğmuş demektir. Bu aslında kanunda ihtiyari bırakılmış bir hükümdür. Zira Kirasını Ödemeyen/ Ödeyemeyen mükellef isterse bu kaydı oluşturmayabilecektir. Oluşturur ise Stopajın doğacağı tabiidir.

Eğer mükellefin fiilen ödediği bir kira yok ise mükellef bu kiranın stopajını ödemeyebilir. Çünkü Kanunda " Nakden" terimi geçmektedir. Yani fiilen Ödenmesi gerekmektedir.

Konuya bir örnek verecek olursak ;

ABC Ltd.Şti. nin işyeri mülkiyeti Şirket ortaklarından Ahmet Bey'e aittir. İşyerinin Emsal Kira Bedeline esas tutarı (Emlak Vergi Değerinin % 5 i –GVK md.73) 500.000,00 TL olsun. Yıllık emsal kira bedeli ise (500.000,00x5%) 25.000,00 TL , Aylık emsal kira bedeli ise (25.000,00/12) 2.083,33 TL olacak.

ABC Ltd.Şti. bu bedel üzerinden her ay muhtasar beyannamede (2.083,33x20%) 416,66 TL stopaj ödeyecek. Buda yıllık (416,66x12) 4.999,92 TL Vergi yükü demek oluyor.

Şirket bu stopajları bu şekilde ödemeyip Ahmet bey'in Yıllık Gelir Vergisi beyannamesinde Emsal Kira bedeli olarak Beyan ederse toplam vergi yükü ne kadar olacaktı.

Yıllık Emsal Kira Bedeli (Gayr-i Safi tutar) 500.000,00x %5	25.000,00 TL
% 25 götürü gider indirimi	6.250,00 TL
Safi İrat	18.750,00 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi (2016 yılı GV Tarifesine Göre)	3.360,00 TL

Örnekten de Anlaşıldığı gibi Ödenmeyen kira muhtasar beyanname ile beyan edildiğinde 5.000,00 TL, Yıllık Gelir Vergisi beyannamesinde Emsal Kira Olarak Gösterildiğinde ise 3.360,00 TL vergi ödeniyor.

Ayrıca Ahmet bey kendisine ait ödediği Bağ-kur Primlerinin tamamını eşine ait bireysel sigorta prim-

lerinden bir kısmını çocuklarına ait eğitim harcamalarından bir kısmını da Gayr-i safi Tutardan düşebilecektir. Bu indirimlerden sonra Ödenecek Gelir vergisi daha da düşecektir.

Bu örneği Vergi Değeri 500.000,00 TL ve kira Tutarını Emsal Kira Bedeli Üzerinden yaptık. Bir de Fiilen ödenen bir kira olmadığı halde kira tutarını yüksek beyan eden işyerleri olduğunu unutmamamız lazım. Bizzat yaşadığım bir olayda, fabrika mülkiyeti Şirket ortağında olmasına ve fiilen hiçbir kira ödenmemesine rağmen her ay 37.500,00 TL Brüt kira bildirimi yapılmış. Dolayısıyla her ay 7.500,00 TL boş yere stopaj ödenmiştir. Bu da Yıllık 90.000,00 TL ye tekabül etmektedir. 1.000.000,00 TL Emlak Vergi Değeri olan fabrikanın Emsal Kira Bedeli olarak Mülk sahibi tarafından beyan edilmesinde hesaplanan Gelir Vergisi Tutarı şu şekildedir;

Yıllık Emsal Kira Bedeli (Gayr-i Safi tutar) 1.000.000,00x%5	50.000,00 TL
% 25 götürü gider indirimi	12.500,00 TL
Safi İrat	37.500,00 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi (2016 yılı GV Tarifesine Göre)	7.395,00 TL

Görüldüğü gibi işletme çok ciddi bir vergi yükünden kurtulacaktır. Konu ile ilgili bir çok Özelge mevcuttur.

KİRAYI TEVSİK EDİCİ BELGE SORUNU

01.11.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 268 Nolu G.V.K genel tebliğine göre işyeri kiralarının tutarı ne olursa olsun kiraya verenler ile kiracıların kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Muhtasar Beyannamesinde de gerekli değişikliler yapılarak Ödenen kiranın Belge Türünün yazılması istenmiştir. İşte burada ciddi bir muamma ortaya çıkmaktadır.

Maliye Bakanlığının Özelgelerini incelediğimizde İşyeri kiralarını fiilen ödeyen mükellef banka dekontu için ayrıca Gider Pusulası Düzenlenmesi gerektiğini göreceğiz Örneğin Kocaeli Vergi Dairesinden Verilen bir müktezada (Tarih:16.05.2013 Sayı : 70280967-105[234-2012/14]-89) " Buna göre, 268 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile getirilen zorunluluk kapsamında tahsilat ve ödemelerin banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracılığıyla yapılması suretiyle tevsik edilmesi, bu zorunluluğu ortaya çıkaran işlemin mükellefler bakımından Vergi Usul Kanununda sayılan belgelerle tevsik zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgeler işlemi (hizmeti) değil buna ilişkin tahsilat ve ödemeyi tevsik etmekte, bu işleme ilişkin olarak borçlanılan tutarın ise kiraya verenin mükellef olması halinde düzenleyeceği fatura, mükellef olmaması halinde ise tarafınızca düzenlenecek gider pusulası ile tevsiki zorunlu bulunmaktadır." deniliyor.

Bu ve buna benzer durumlarda Gider Pusulası düzenlenmesi gerektiği ile ilgili müktezalar mevcut. Mükellef hem Kirayı ödeyecek ve 268 nolu Tebliğe göre bunu Banka Dekontu ile Tevsik edecek hemde V.U.K na göre Tevsik edici Belge olarak sayılan bir gider pusulası düzenleyecek. Tabii Gider pusulasının karşı tarafa imzalanması şartı da atlanmamalıdır. Mal sahibi Yurtdışında ise veya buna benzer durumlar mevcut ise ne yapılacak peki ? Hemen Hemen Herşeyin Elektronik Ortama aktarıldığı (E-Beyanname, E-Bildirge, E-Fatura,E-Defter, E-genel Kurul vb) bu çağda Gelir İdaresini anlamak gerçekten zor. Gelir İdaresinin SMYB mücadelesi nerede kaldı ? Vergi Dairelerinin Muhtasar Beyanameden yola çıkarak Kiralar için Gider Pusulası düzenlemeyen Mükelleflere Ceza yağdıracağı dedikodusu başta meslek mensuplarımınız ve mükelleflerin yüreğini hoplatmaktadır.

V.U.K 'da Gider Pusulasının düzenlenme amaçları sayılmıştır. Bu amaçlar maalesef Kira Ödemesi ile örtüşmemektedir. Kaldı ki buna benzer durumlarda yargıya giden mükelleflerin hemen hemen hepsi bu davaları kazanmışlardır. Danıştayın bu yönde kararları mevcuttur. (Danıştay 9. D. 2000 / 705 esas, 2001 / 4931 karar sayılı 21.12.2001 tarihlikararı, Danıştay VDDGK 1998 / 163esas, 1999 / 173 karar sayılı 26.03.1999 tarihli içtihadı)

Bu durum fiilen ödenen kira için geçerli Peki Ödenmeyen veya hesaben ödenen kira nasıl tevsik edilecek, Ödenmediği halde Gider Pusulası nasıl düzenlenecek Mal sahibi Ödenmeyen kira için düzenlenmiş Gider Pusulasını imzalayacak mı ? İmzalanmayan ve Vergi Kanunlarına göre Sahte Belge sayılan imzasız Gider Pusulası Muhtasar Beyannamede beyan edilecek mi ? gibi bir sürü cevapsız soru yumağı oluşmaktadır.

Sonuç

İşyeri Mükellef fiili olarak nakden veya hesaben kira ödemiyorsa her ay bu vergiyi Muhtasar Beyannamede beyan edip ödemesine gerek yoktur.

Kiranın Tevsiki meselesinde ise Mükelleflerin Gider Pusulası Düzenlememesi Vergi Dairesi tarafından sorun olarak kabul edilecek ve cezai yaptırımla karşı karşıya kalacaklardır. Ancak Meslektaşlarımızın ve Vergi Mükelleflerinin mezkur uyuşmazlıklarda çözüm yolu olarak yargı yolunu unutmamalarını tavsiye ederiz.

VERGİ HUKUKUNDA ÖDEME EMRİNE İTİRAZ (?) İLE İLGİLİ NORMLAR, BİREY AÇISINDAN ÖNGÖRÜLEMEZ BİR DURUM YARATMAKTADIR

Akın Gencer ŞENTÜRK
Avukat

I. Giriş

Vergi hukukunun temel (usul) kanunları olan

¾ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun 21.07.1953 (RG: 28.07.1953 – 8469),

¾ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 04.01.1961 (RG: 10.01.1961 – 10703) kabul tarihlidir.

Her iki Kanun'un da kabul tarihlerinde vergi uyuşmazlıklarının çözüm mercii olarak Vergi Mahkemeleri henüz ihdas edilmiş değildir. Vergi yargısına ilişkin özel düzenlemeler yapılıncaya kadar geçen dönemde Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları ve Danıştay görev almışlardır.

Daha sonra 06.01.1982 tarihinde 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un kabulüyle (RG: 20.01.1982

– 17580) vergi yargısı şekillenmiş ve vergi yargısı olarak adlandırılan ilk derecede Vergi Mahkemeleri ve bunların kararlarına yönelik itirazların çözümünde Bölge İdare Mahkemeleri, temyizde ise Danıştay görevli kılınmıştır. Eş zamanlı olarak aynı tarihte 2575 sayılı Danıştay Kanunu ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu kabul edilerek aynı Resmi Gazete'de yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir.

2577 sayılı Kanun'un 63. maddesi ile "Vergi Usul Kanununun vergi uyuşmazlıklarına ilişkin

379 ila 412'nci madde hükümleri, bu kanunla kurulan vergi mahkemelerinin göreve başladıkları tarihte yürürlükten kalkar." hükmü getirilmiş ve Vergi Usul Kanunu hükümlerinin muhafaza edilmesi halinde yaşanacak karmaşa önlenmiştir.

Yine paralel olarak 2576 sayılı Kanun'un 15. maddesi ile artık Vergi Mahkemelerinin görev ve yetki alanlarına giren konularda kanunlar ile çeşitli kurul ve komisyonlara verilmiş yetki ve görevlerin sona ereceği; Vergi İtiraz Komisyonlarının ve Vergiler Temyiz Komisyonunun kuruluşuna ilişkin hükümler de yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu şekilde birbirine uyumlu düzenlemeler yanında 2577 sayılı Kanun'un 31. maddesi hükmü ile vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanacağı da öngörülmüştür.

Vergi (uyuşmazlığı) hukukunun Vergi Usul Kanunu ile ilgili kısımları görece bir şekilde yeni sisteme uyumlaştırılmış ise de 6183 sayılı Kanun açısından bu uyumlaştırmanın aynı derecede olduğundan söz etmek zor görünmektedir. Esasen 6183 sayılı Kanun kapsamında sadece vergi değil çok çeşitli amme alacaklarının düzenleniyor olması bunda bir gerekçe kabul edilebilir ise de özellikle VUK, 6183 ve 2577 sayılı Kanunların kesiştiği alanların bireyin hak arayışında yarattığı sakıncalar bu çalışmamızda ele alınacaktır.

II. Olayın Hukuk Devleti Ve Hukuk Güvenliği İlkesi Yönünden İrdelenmesi

A. Hukuk Devleti ve Hukuk Güvenliği İlkesi

Anayasamızın 1. maddesi Devletin şeklini, *"Türkiye Devleti bir Cumhuriyettir."* şeklinde tespit ettikten sonra 2. maddesinde Cumhuriyetin nitelikleri belirtilirken diğer nitelikler yanında *"…hukuk Devleti…"* vurgusu da yapılmıştır.

Anayasa Mahkemesi'nin 28.04.2011 tarih ve E:2009/ 39 K: 2011/68 sayılı kararında (RG: 15.10.2011 – 28065) hukuk Devleti, *"Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuk güvenliğini gerçekleştiren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, yargı denetimine açık olan devlettir."* şeklinde tanımlanmaktadır.

Yine aynı Anayasa Mahkemesi kararında *"hukuk güvenliği ilkesi"*; *"Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılan ve temel hak güvencelerinde korunan ortak değerdir."* şeklinde tanımlanmaktadır.

B. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK veya 6183 sayılı Kanun) 58. Maddesi, Bireyler Açısından "Öngörülebilir" Bir Hukuk Normu Değildir ve Devlete Güveni Zedelemektedir

6183 sayılı Kanunun 55. maddesinde *"Ödeme Emri"* başlığı altında; *"Amme alacağını vadesinde ödemiyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir "ödeme emri" ile tebliğ olunur."* hükmü yer almakta ve 58. maddesi ise *"Ödeme Emrine İtiraz"* başlığı taşımaktadır.

Kanunlaştığı **21.07.1953** tarihinden bu yana madde başlığı *"Ödeme Emrine İtiraz"* şeklinde olup, başlıktaki ***"İTİRAZ"*** ibaresi bireyler açısından **açılacak bir davayı değil, idari bir başvuruyu çağrıştırdığı için tam anlamıyla kafa karıştırıcıdır.**

Söz konusu 58. madde hükmünün bir kısmı. **28.01.2010** tarih ve 5951 sayılı Kanunun 1. maddesi ile kaldırılmışken Kanunkoyucu nedense söz konusu maddedeki; *"Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde **alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu** nezdinde **itirazda** bulunabilir. **İtirazın** şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur."* hükmünü muhafaza etme yoluna gitmiştir.

Yine maddenin devam eden kısımlarında;

*"**İtiraz komisyonu** bu **itirazları** en geç 7 gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir."*

*"**İtirazında** tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki **itirazın** reddolunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamla tahsil edilir."*

*"**İtiraz komisyonlarının** bu konudaki kararları kesindir."*

*"Borcun tamamına bu madde gereğince vaki **itirazların** tamamen veya kısmen reddi halinde, borçlu ret kararının kendisine tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde mal bildiriminde bulunmak mecburiyetindedir."*

*"Borcun bir kısmına karşı bu madde gereğince vakı **itirazlar** mal bildiriminde bulunma müddetini uzatamaz."*

hükümleri yer almaktadır.

Oysa **06.01.1982** tarih ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun'un (2576 sayılı Kanun) 15. maddesi ile **Vergi İtiraz Komisyonları** ve **Vergiler Temyiz Komisyonu** kaldırılmış yerlerine **Vergi Mahkemeleri** kurulmuştur.

Aynı Kanunun *"Değiştirilen Deyimler"* başlıklı 13. maddesi ile de, Vergi Mahkemelerinin göreve başlamasıyla bu Mahkemelerin görev alanına giren konularla ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan:

*"a) **İtiraz komisyonu**, **Vergiler Temyiz Komisyonu**, Gümrük Hakem Kurulu deyimleri, **Vergi Mahkemesi**"*

*"b) **Vergi ihtilafı** deyimi, **vergi davası**",*

*"c) **İtiraz deyimi**, **vergi mahkemesinde dava açılması**",*

şeklinde değiştirilmiştir.

Ancak 2576 sayılı Kanun bu deyimleri değiştirirken, *"**İtiraz komisyonu** bu itirazları en geç 7 gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir."* ve *"**İtiraz komisyonlarının** bu konudaki kararları kesindir."* şeklindeki hükümleri değiştirmemiştir.

Buna göre 6183 sayılı Kanunda yer alan; *"**İtiraz komisyonu** bu **itirazları** en geç 7 gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir."* hükmünü 2576 sayılı Kanun ile değiştirilen deyimlere göre okursak, *"**Vergi Mahkemesi** bu **davaları** en geç 7 gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir."* anlamı çıkmaktadır.

O halde **lafza bağlı kalındığında** Vergi Mahkemeleri davalı idarelerden savunma dahi almadan 7 gün içinde karar vermek durumundadır ki bu 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK veya 2577 sayılı Kanun) ile örtüşmeyecektir, zaten böyle bir kabul bugüne kadar Ödeme Emri ile ilgili açılan tüm davalarda Vergi Mahkemesi kararlarını hukuka aykırı kılacaktır.

Aynı şekilde 6183 sayılı Kanunda yer alan; *"**İtiraz komisyonlarının** bu konudaki kararları kesindir."* şeklindeki hükmü, 2576 sayılı Kanun ile değiştirilen deyimlere göre okursak, *"**Vergi Mahkemelerinin** bu konudaki kararları kesindir."* anlamı çıkmaktadır. Yani yine **lafza bağlı kalındığında** Ödeme Emirleri ile ilgili hiçbir Vergi Mahkemesi kararının itiraz ya da temyize konu edilmemesi gerekecektir ki bu konuda İYUK ile ilgili açıklama yapmaya gerek dahi görmüyoruz.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalar, 2576 sayılı Kanun (ve dahi 2575 ve 2577 sayılı Kanunlar) sonrası 6183 sayılı Kanunun 58. maddesinin normal bir birey açısından içinde çıkılamaz / öngörülemez / anlaşılamaz bir hale geldiğini ortaya koymaktadır. Yargı ve idare dahi 6183 sayılı Kanunun 58. maddesini ancak 2575, 2576 ve 2577 sayılı Kanunlar ile birlikte ele alarak uygulayabilmekte ve bunu yaparken de yoruma gitmektedirler. Aynı hususlar dava açma süreleri açısından da geçerlidir. Şöyle ki:

C. Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi ve Şekli İle İlgili Normlar, Tam Bir Karmaşa / Uyumsuzluk İçindedir

Yukarıdaki açıklamalar ışığında devam edelim:

6183 sayılı Kanun'un 58. maddesinde yer alan, *"Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde **alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu** nezdinde **itirazda** bulunabilir."* hükmü, 2576 sayılı Kanun ışığında ele alınırsa, **"...7 gün içinde Vergi Mahkemesi nezdinde dava açılabilir..."** şeklinde anlaşılacaktır. **Anlaşılacaktır, ancak birey bütün bu olan bitenleri fark edebilmişse ve**

tüm bu değerlendirmeleri 7 gün gibi kısa bir süre içinde tamamlayabilmişse…

Özetlersek, Ödeme Emrine karşı dava açma yolunda;

¾ **Konu vergi olduğu için, 213 sayılı vergi Usul Kanununa bakıldığında bu Kanunda bir hüküm yoktur.**

¾ **Konu bir amme alacağı olduğu için 6183 sayılı Kanuna bakıldığında, Kanun halen daha 'İTİRAZ KOMİSYONU' ve 'İTİRAZ' gibi kavramlar içeren hükümler bulundurmaktadır.**

¾ **Konu idari yargı alanına girdiği için 2577 sayılı Kanuna bakıldığında, Ödeme Emri için özel bir dava yolu ve süresi öngörülmemiş olup 30 günlük süreden söz edilmektedir.**

Peki, 7 günlük süre ve Vergi Mahkemesinde dava açma nerede düzenlenmiştir? Bir USUL KANUNUNDA DEĞİL, MAHKEMELERİN KURULUŞ KANUNUNDA ! Ve tüm bu karmaşa içinden çıkmak bireyden beklenmektedir.

D. Normal Bir Bireyin, Üç Ayrı Usul Kanununda (213, 2577, 6183 s. Kanunlar) Yer Almayan Bir Hükmü, Bir Usul Kanunu Olmayan Başka Bir Kanunda (2576 s. Kanun) 7 Gün İçinde Bulması Mümkün Değildir

Anayasa Mahkemesi'nin çok sayıda kararında vurgulandığı üzere Anayasa md. 36 hükmü çerçevesinde bireyler hak arayışında Avukat kullanmak zorunda değillerdir. Kaldı ki yukarıda açıklanan karmaşık normlar içinde vergi hukuku ile yakın ilişkisi olmayan bir Avukatın dahi çıkış yolu bulması zor görünmektedir.

Ancak aynı Anayasa Mahkemesi, 06.01.2011 tarih ve E:2008/6 K:2011/3 sayılı kararında (RG: 14.05.2011 – 27934); *"Anayasa'nın "Hak arama hürriyeti" başlıklı 36. maddesinde, herkesin gerekli araç ve yollardan yararlanarak yargı organları önünde davacı ya da davalı olarak sav ve savunma hakkı bulunduğu belirtilmektedir.* ***Maddeyle güvence altına alınan dava yoluyla hak arama özgürlüğü, kendisi bir temel hak niteliği taşımasının ötesinde, diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden birisini oluşturmaktadır."*** da demektedir.

Yine aynı kararda, 7 günlük dava açma süresinin kısa olması nedeniyle yapılan Anayasaya aykırılık başvurusu,

"Ödeme emri ile borçludan, tahakkuku itibariyle kesinleşmiş, ödeme vadesi dolmuş bir kamu alacağının ödenmesi istenmektedir. Ödeme emrinin bir idari işlem olması nedeniyle, bu işlemlerin iptali istemiyle açılacak davalarda da, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümleri uygulanmaktadır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Dava Açma Süresi" başlıklı 7. maddesinde "Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştayda ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür." hükmü yer almış, burada yapılan gönderme nedeniyle ödeme emrine karşı açılacak davalarda uygulanması zorunluluğu ortaya çıkan, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58. maddesinin birinci fıkrasında 7 günlük süre öngörülmüş; aynı maddede, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, böyle bir borcunun olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı iddialarıyla dava açabileceği öngörülmek suretiyle ödeme emrine karşı açılacak davalarda ileri sürülebilecek savlar sınırlandırılmış, kamu alacağının oluşum safhasına ilişkin iddialara burada yer verilmemiştir."

denilirken nedense dava açma ile ilgili düzenlemelerin 2577 sayılı Kanunda değil, 2576 sayılı Kanun da yer aldığı göz ardı edilmiş, süreden önce İTİRAZ / DAVA AÇMA karmaşasının irdelenmesi gerekliliği dikkate

alınmamıştır. **Oysa dava açma süresini algılamak için önce dava açma gerekliliğini algılamak bir şarttır.**

E. Ödeme Emrine Karşı Açılacak Davalarda, Sürenin 7 Gün Olması, Ödeme Emri Tebliği Öncesinde Başka İdari İşlemler Yapıldığı ve Bunların da Dava Konusu Edilebileceği Varsayımına Dayalı Olmakla Birlikte Her Olayda Bu Varsayım geçerli Değildir

Yukarıda da alıntı yaptığımız Anayasa Mahkemesi, 06.01.2011 tarih ve E:2008/6 K:2011/3 sayılı kararında (RG: 14.05.2011 – 27934);

"…6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58. maddesinin birinci fıkrasında 7 günlük süre öngörülmüş; aynı maddede, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, böyle bir borcunun olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı iddialarıyla dava açabileceği öngörülmek suretiyle ***ödeme emrine karşı açılacak davalarda ileri sürülebilecek savlar sınırlandırılmış,*** kamu alacağının oluşum safhasına ilişkin iddialara burada yer verilmemiştir."

şeklinde yer alan gerekçede yer alan ***"…kamu alacağının oluşum safhasına ilişkin iddialara burada yer verilmemiştir…"*** ifadesi ile

"Öte yandan, yükümlünün ödeme emri tebliğ edilmeden önceki aşamalarda idari işlemlere karşı dava açma hakkı da bulunmaktadır."

ifadesinde vücut bulduğu üzere, 6183 sayılı Kanunun 58. maddesinde Ödeme Emrine karşı açılacak davalar hem 7 gün gibi kısa bir süreye ve hem de borcun,

¾ Böyle bir borcunun olmadığı,
¾ Kısmen ödediği,
¾ Zamanaşımına uğradığı

gibi nedenlerle dava edilebilirliğine dair sınırlamaya tabidir. **Bu sınırlama, Ödeme Emri öncesi safhalarda yapılan idari işlemlere karşı dava açma hakkı bulunan bireyin ya dava açmadığı ya da davanın olumsuz sonuçlandığı gibi nedenlerle kesinleştiği varsayımına dayanmaktadır.**

Ödeme Emri tebliği öncesi dava açılabilmesi için,

¾ Ya ikmalen veya re'sen yapılmış bir tarhiyat,

¾ Ya ihtirazı kayıtla verilen beyannameye dayalı tahakkuk söz konusu olmak durumundadır.

Oysa örneğin, zaten beyannamesini TECİL yolunda vererek ihtirazı kayıt koymamış / koyması da mümkün olmamış mükellefler açısından bu iki olasılık da söz konusu değildir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Serbest Bölgeler Kanunu veya Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında yapılan tecil-terkin uygulamaları bu olasılığa örnek olarak gösterilebilir. Bu uygulamalarda idare, tecil yapılmadığı yolunda bir bildirim yapmamış ya da tecil için teminat istememiş, beyan aşamasında bir yargı denetimi mümkün olmamıştır. Ortada ikmalen veya re'sen yapılan bir tarhiyat da olmadığına göre Ödeme Emri öncesi aşamada yapılan / yapılabilecek bir yargı denetimi de söz konusu olmamıştır. Tek yol Ödeme Emrinin dava edilmesidir ki öncelikle bunun için dava açma gerekliliğinin yukarıda da açıkladığımız üzere karmaşık Kanunlar içinden çıkarılması / anlaşılması gerekli olmaktadır.

Yine bu kapsamda, kanuni temsilci, limited şirket ortağı, tasfiye memuru, SMMM ve YMM müteselsil sorumluluğu gibi örneklenebilecek hallerde de kendisine Ödeme Emri tebliğ edilen kişinin, Ödeme Emri tebliği öncesi bir aşamada yargıya başvurma hak ve imkanı söz konusu değildir. Evet bu kişilerin yargıya başvurma hak ve imkanı söz konusu olmamıştır, ama asıl borçluların bu hak ve imkanı vardır görüşü öne sürülebilir. Ancak her bireyin kendi hakkını arama konusunda şahsına bağlı bir imkanı olması gerektiği de açıktır. Bir başkasının hiç veya yeterince kullanmadığı haklarından söz ederek başkalarının hak arayışı önüne bir engel çekmek hukuki bir yaklaşım olmayacaktır.

O halde başlıkta yer verdiğimiz varsayım en azından örneklenen bu olaylarda / durumlarda geçerli değildir.

III. (Vergi Hatalarında) Düzeltme Ve Şikayet Müessesesinin, Ödeme Emri Yönünden Uygulanma Alanı Vardır

Vergi Mahkemesi kararında olay bu yönden de ele alınmış ve düzeltme – şikayet müessesesinin 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılan işlemleri kapsamadığı sonucuna varılmıştır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 23.10.2009 tarih ve E:2009/1 K:2009/452 sayılı kararında;

*"Vergi Usul Kanununun 123'üncü maddesinde, mükelleflerin vergi muamelelerindeki hataları düzeltme istemine konu yapabilecekleri düzenlenmiştir. Vergi hatalarının düzeltilmesi ve reddiyat, Vergi Usul Kanununun Birinci Kitabı olan "Vergilendirme" adı altında ve bu Kitabın "Vergi Alacağının Kalkması" başlıklı Altıncı Kısmında yer almaktadır. Ödeme, zamanaşımı ve terkine ilişkin düzenlemelerin de yer aldığı Altıncı Kısmın Üçüncü Bölüm hükümleri gibi "Vergilendirme" kitabında yer alan ve vergi muamelelerindeki hataların giderilmesini amaçlayan düzeltme yolu ile **Vergi Usul Kanununun 124'üncü maddesinde öngörülen şikayet yolu ile müracaat**, kamu alacaklarının güvenceye bağlanması yahut tahsili amacıyla tahsil dairelerince **6183 sayılı Yasa uyarınca yapılan işlemleri kapsamamaktadır.** Ödeme emri, kamu alacağı niteliğini kazanmış vergi ve cezaların tahsili amacıyla vergi idarelerinin tahsilat aşamasında düzenlediği işlemlerdendir. …Bu nedenle kamu alacağının cebren tahsili için düzenlenen ödeme emrine karşı düzeltme ve şikayet yolu izlenmesine olanak bulunmamaktadır."*

şeklinde yer alan gerekçede Vergi Mahkemesi karar gerekçesiyle aynı yöndedir.

Ancak aynı karar, *"Ödeme emri, kamu alacağı niteliğini kazanmış vergi ve cezaların tahsili amacıyla vergi idarelerinin tahsilat aşamasında düzenlediği işlemlerdendir."*derken adeta (Verginin) tahsilat aşamasında Vergi Usul Kanunu'nun uygulanma alanından çıktığı gibi hatalı bir yoruma dayanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 1. maddesinde; *"Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır."* denilmektedir ve burada tarh / tebliğ / tahakkuk / tahsil gibi bir sınırlama yoktur. Vergi Usul Kanunu, vergi yönünden, her aşamada ÖZEL KANUN olarak, 6183 sayılı Kanun da dahil olmak üzere diğer tüm Kanunlara göre öncelikle uygulanacaktır.

O halde (vergi yönünden) 6183 sayılı Kanun GENEL KANUN, Vergi Usul Kanunu ise ÖZEL KANUN olarak bir çatışma halinde ise **bu konudaki temel ilkelere bakılacak olmakla birlikte 6183 sayılı Kanun bu yönden (düzeltme / vergi hatası) bir hüküm içermediğinden var olmayan bir çatışmayı tartışmak anlamlı olmayacak ve VERGİLENDİRMENİN BİR AŞAMASI OLAN TAHSİLAT AŞAMASINDA DA özel kanun olarak Vergi Usul Kanunu uygulanacaktır. Yıllarca 6183 sayılı Kanun mük. md. 35 ile VUK md. 10 yönünden Danıştay da bu yönde içtihat tesis ede gelmiştir. Aynı değerlendirmelerin bu olayda da yapılması gerekli olmaktadır.**

Evet, Danıştay'ın yukarıda yer verilen kararında da vurgulandığı üzere vergi hatalarının düzeltilmesi ve reddiyat, Vergi Usul Kanununun Birinci Kitabı olan ***"Vergilendirme"*** adı altında ve bu Kitabın ***"Vergi Alacağının Kalkması"*** başlıklı Altıncı Kısmında yer almaktadır. Ancak buradan hareketle ***"…kamu alacaklarının güvenceye bağlanması yahut tahsili amacıyla tahsil dairelerince 6183 sayılı Yasa uyarınca yapılan işlemleri kapsamamaktadır."*** sonucuna varılması mümkün değildir. Zaten karar, aynı bölümde, ***"…***Ödeme***, zama-***

naşımı ve terkine ilişkin düzenlemelerin de yer aldığı Altıncı Kısmın Üçüncü Bölüm hükümleri gibi "Vergilendirme" kitabında yer alan ve vergi muamelelerindeki hataların giderilmesini amaçlayan düzeltme yolu ile…" diyerek kendi çelişkisini gözler önüne sermektedir.

Yani, düzeltme – şikayet hükümleri madem ÖDEME gibi VERGİLENDİRME Kitabında yer alan muamelelerdeki hataları düzeltmeye yöneliktir neden ÖDEME EMRİ için uygulanmasın? Danıştay kararı bu haliyle *"önce Ödeme Emri içeriğini öde sonra ödeme için düzeltme iste"* gibi garip bir sonucu da çağrıştırmaktadır.

Dolayısıyla, Vergi Usul Kanunu, sadece vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk gibi konuları değil vergi ile ilgili olduğu sürece TAHSİL (md. 23), VERGİNİN ÖDENECEĞİ DAİRE (md. 110), ÖDEME ZAMANI (md. 111), ÖZEL ÖDEME ZAMANLARI (md. 112) gibi maddeler başta olmak üzere HER TÜRLÜ TAHSİL aşamasını da kapsadığından düzeltme

– şikayet müessesesi TAHSİL– ÖDEME aşamalarında da uygulanabilecektir.

Kaldı ki VUK md. 114 hükmü ***"VERGİ HATASI"***nı *"…vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır."* şeklinde tanımlarken, TARH ve TAHAKKUK ibaresini kullanmak yerine *"…vergiye müteallik hesaplarda…"* demeyi ve *"…vergilendirmede yapılan…"* ibaresini kullanmayı tercih etmiştir.

Üstelik madde metninde; *"vergi istenmesi veya alınmasıdır"* denildiğine göre **İSTENMESİ**, tarh / tebliğ / tahakkuk / takip aşamalarını, **ALINMASI** ise tahsilat aşamasını göstermektedir. Alınan / ödenen / tahsil edilen dahi VERGİ HATASI varsa DÜZELTME işlemine konu edilebilirken henüz Ödeme Emri aşamasında olan bir işlemde DÜZELTME yapılamayacağını kabul etmek çelişkili bir durumdur. **TAHSİLAT DAVERGİLENDİRMEYE DAHİLDİR.**

Kaldı ki Danıştay Vergi dava Daireleri'nin 13.06.2003 tarih ve K:2003/319 sayılı kararı, Danıştay 9. Daire'nin 10.11.1986 tarih ve E:1985/239 K:1986/2943 sayılı kararı ile yine Danıştay 9. Daire'nin 12.04.1996 tarih ve E:1995/3087 K:1996/1404 sayılı kararı yapılan idari başvurunun düzeltme başvurusu olarak sayılıp sayılmayacağı yönünde gerekçeler içermekteyken yukarıda alıntı yaptığımız Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 23.10.2009 tarih ve E:2009/1 K:2009/452 sayılı kararı aksi yöndedir. O halde içtihat farklılığının İÇTİHATLARIN BİRLEŞTİRİLMESİ suretiyle giderilmesi gerekli olmaktadır.

IV. Kaldırma / Geri Alma: Vergilendirmede Ve Dolayısıyla Ödeme Emri Tebliği Konusunda İyuk Md. 10 – Md. 11 Uygulama Alanı Vardır

Son dönemlerde farklı kararlara rastlanmakta ise de Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 24.10.2008 tarih ve E:2007/547 K:2008/715 sayılı kararında ve Danıştay 4. Daire'nin 21.12.1995 tarih ve E:1995/1902 K:1995/5748 sayılı kararında yer alan gerekçelerde olduğu gibi İYUK md. 10 – md. 11 hükümlerinin uygulanma imkanı vardır. **Aksi kabul, idareye geri alma ve kaldırma sorumluluk ve yetkisini de tanımamak anlamına gelir.**

İdari işlem ve kararın idare tarafından ileriye yönelik olarak sona erdirilmesine **kaldırma** denilmektedir. Hukuka uygun olan idari kararların kaldırılması olanaksız olmakla birlikte, *'karşı işlem'* denilen yeni bir işlemle idare bunları sona erdirebilir. Burada *'karşı işlem'* denilen işlem, tüm öğeleri ile yeni bir işlemdir. Hukuka aykırı birel idari işlemin, idarece her zaman kaldırılması mümkündür ve hatta gereklidir.

İdari işlemin, yargısal yolla iptalinde olduğu gibi, yapıldığı tarihten itibaren bütün sonuçlarıyla ortadan kaldırılması işlemine ise **geri alma** denilmektedir. İdari işlemin, idarece geri alınması, yargısal yoldan iptali ile aynı sonuçları yarattığı için iptal davasını da konusuz bırakmaktadır.

Hatta Danıştay 1. Daire'nin, 30.05.2003 tarih ve E:2003/71 K:2003/69 sayılı kararında da gerekçe olarak yer aldığı üzere, hukuka aykırılığı ortaya çıkmış bir idari işlemin idarece geri alınması hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak da kabul edilmektedir. Yine aynı karar gerekçesinde yer verildiği üzere, ayrıca, idare hukuku ilkelerine göre idarece geri alınan işlemler hiç tesis edilmemiş olarak kabul edilmektedir.

Bir idari işlemi geri alan işlem de *"geri alma işlemi"* olarak, bağımsız bir idari işlem kimliğinde değerlendirilmelidir. Ancak uygulamada çoğu kez, bir idari işlemin, *"geri alma işlemi"* niteliği taşıyıp taşımadığı konusunda tereddütler oluşmaktadır. Bu biraz da idarenin yeni yaptığı işlemi tam olarak ortaya koymaması ve gerekçelendirmemesi ile ilgilidir. Bu nedenle geri almanın koşullarının idari işlemde bulunup bulunmadığı araştırılmak durumundadır.

Öncelikle geri alma, hukuka uygun bir işlem ile yapılmak durumundadır. Bu açıdan bakıldığında, geri alma işlemi, geri almaya yetkili idari makam tarafından yapılmalıdır. Öte yandan hiyerarşik üst makam da, alt makamın işlemini geri alabilir. Bir diğer koşul da, geri alma işleminin, kanunda aksine hüküm olmadıkça, bir işlemin yapılmasında izlenen şekil ve usul kurallarına uygun tesis edilmesi gereğidir. İşleme konu olmuş kişi lehine hukuki bir statü doğurmamış bir işlemin, süre ile sınırlı olmaksızın geri alınması mümkünse de, kişi lehine sonuç doğuran işlemlerde durum bu kadar net değildir. İşlemin yok hükmünde olması, işlemin kanunsuz olduğunun çok açık olduğu durumlarda, işlemin geri alınmasının idari istikrar ilkesini zedelemeyeceği kabul edilmektedir.

Bu çerçevede bakıldığında, vergilendirmede hataların meydana çıkarılması (VUK md. 119), mükellefin müracaatı yanında

1. İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi,

2. Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi,

3. Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması,

4. Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılmasıp ile de mümkünken, mükellef müracaatını yok saymak anlama gelen bu düşünce sistematiği, ilgili memur / üst memur / teftiş v.s. gibi yollarla da ortaya çıkan hataların idarece re'sen geri alınma ya da kaldırma suretiyle düzeltilmeyeceği anlamına gelir. İdare kendiliğinden yapamadığı gibi birey de başvuru yapamayacak ise ya da yapsa da yargı denetimi söz konusu olmayacak ise Hukuk Devleti ilkesi üzerinde bir kez daha düşünmek gerekli olmaktadır.

Hem düzeltme – şikayet yolunu kapatan hem İYUK md. 10 ve md. 11 hükmünün uygulanamayacağı sonucuna varan ve hem de ihtirazı kayda dayalı beyan veya ikmalen / re'sen tarhiyat olmadığı, doğrudan Ödeme Emri düzenlenen olaylarda sadece Ödeme Emrine karışık mevzuat nedeniyle 7 gün içinde dava açılmaması gerekçesiyle işlemleri bir sistem dahilinde yargı denetim dışında bırakan bir anlayış hem Anayasa'nın 73 ve hem de 125. maddelerine aykırı olacaktır.

V. Karmaşa Sadece Normlarda Değil, Yargı İçtihatlarında Ve İdare Uygulamalarında Da Söz Konusudur

Gerek (vergi hatalarında) düzeltme – şikayet ve gerekse İYUK md. 10 – md. 11 uygulamaları yönünden aşağıdaki çelişkileri ortaya koymakta yarar görmekteyiz.

1. Danıştay 9. Daire'nin 12.04.1996 tarih ve E:1995/3087 K:1996/1404 sayılı kararında, Ödeme Emrine karşı 7 günlük dava açma süresi içinde dahi olsa İYUK md. 11 uyarınca başvuru yapılmasının mümkün olmadığı gerekçelendirilmiştir. Oysa bizzat Gelir İdaresi Başkanlığı, kendi yayınlarında vatandaşlara aksi yönde bilgiler vermektedir.

2. Danıştay Vergi Dava Daireleri, 13.06.2003 tarih ve E:2003/319 K:2002/610 sayılı kararında, Ödeme Emrine karşı dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme ve şikayet yoluna gidilebileceğini karara bağlamış-

tır. Aynı Danıştay Vergi Dava Daireleri, Kanunlar aynı Kanun iken üstelik içtihadını neden değiştirildiğini ortaya koymadan (hatta içtihat değiştirdiğini dahi belirtmeden) bu kez 23.10.2009 tarih ve E:2009/1 K:2009/452 sayılı karar ile tam aksi yönde karar ihdas etmiştir. İçtihatları birleştirme konusunun bu kararlar yönünden de ele alınması gerekli görülmektedir.

O halde, gerek Kanunların açık olmadığı ve gerekse idari görüşler ile yargı kararlarının ve dahi YARGI KARARLARININ BİLE BİRBİRLERİ İLE ÇELİŞTİĞİ

bir ortamda, bireyin hak arayışının önüne engel konulmaması yeni bir yorumu gerekli kılmaktadır.

Ayrıntısına burada girilmeyecek olmakla birlikte, *"Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz."* yolundaki VUK Ek md. 6 hükmüne rağmen burada dahi vergi hatası / düzeltme / şikayet yolunu açan Hukuk Devleti anlayışı bunu zorunlu hale getirmektedir.

VI. Sonuç

Yukarıda yer verdiğimiz açıklamalar çerçevesinde, VUK, 6183 ve 2577 sayılı Kanunlarda kullanılan dilin ve kavramların aynı hale getirilmesi, VUK ve 6183 sayılı Kanunlarda yer alan dava çama usul ve sürelerinin 2577 sayılı Kanun bünyesine alınması yararlı görülmektedir.

Özellikle kanuni temsilci, SMMM ve YMM gibi kişilerin ikincil sorumluluğu gibi örnekler üzerinden yaşanan sıkıntılar dikkate alınarak VUK bünyesinde yer alan şikayet yolu ile düzeltme başvurusu yolunun 6183 sayılı Kanun bağlamında en azından Ödeme Emri için açılması önünde Kanuni bir engel olmayıp, yargısal içtihatlarda da istikrar olmadığı dikkate alındığında olayın yeni bir anlayış ile ele alınması mümkün görünmektedir.

Vergi ile ilgili uyuşmazlıkların sadece tarhiyat ve Ödeme Emri aşamasına münhasır olmadığı dikkate alınarak 2577 sayılı Kanun'un 10 ve 11. maddelerinin diğer uyuşmazlık konularında uygulanması önündeki engel kaldırılmalıdır.

Verginin mülkiyet hakkına meşru bir müdahale olması Kanuna dayalı olmasındandır. Ancak belirlilik ve öngörülebilirlik gibi ilkeleri tam karşılamayan Kanun düzenlemelerinin bu müdahalenin meşruiyet sınırını zorladığı da açıktır.

Yakın zamanda yapılan Kanun değişiklikleri sırasında dahi bu çalışmamıza konu edilmiş kavramlar ve sorunlar üzerinde durulmamış olsa da kısa bir vadede bu karmaşanın giderileceği umudumuzu korumaktayız.

6736 SAYILI BAZI ALACAKLARIN YENİDEN YAPILANDIRILMASINA İLİŞKİN KANUNDA PRİM BORÇLARI İLE İLGİLİ İŞVEREN VE SİGORTALILAR AÇISINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER

Alper ÇELİKKOL[1]

1. Giriş

Primli sosyal güvenlik sistemi çalışma hayatının vazgeçilmez ve zorunlu bir unsurudur. Hizmetin yerine getirilmesinde konusuna göre ortaya çıkan prim alacaklarında ödeme aczine düşen işverenler ve sigortalılar için hem borcun ödenebilirliğini sağlayıp hem de aktüeryal dengenin sağlanabilmesi için yapılandırma kanunları hazırlanmakladır. 19.08.2016 tarihinde yürürlüğe giren 6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun bu yapılandırma kanunlarından[2] en son yayımlanmış olanıdır.

Bu makalemizde 6736 sayılı Yasa ile Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) alacaklarının ödenmesinde ne gibi kolaylıklar sağlandığını, yapılandırma kapsamına giren Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK-Kurum) alacaklarının işverenler açısından bilinmesi gereken yapılandırma konularını ve için Genel Sağlık Sigortası (GSS) priminin yapılandırma durumunu açıklayacağız.

2. 6736 Sayılı kanun kapsamına giren sosyal güvenlik kurumu alacakları

6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunun birinci maddesinin (e) bendi gereği Sosyal Güvenlik Kurumuna bağlı tahsil daireleri tarafından 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen ve 30 Haziran 2016 tarihinden (bu tarih dâhil) önceki dönemlere ait Kanunun yayımlandığı tarihe veya bu Kanunun ilgili hükümlerinde belirtilen sürelerin sonuna kadar tahakkuk ettiği halde ödenmemiş olan;" hükmü alt bentlerinde açıklanmıştır. Buna göre yapılandırma kapsamına alınan Kurum alacakları aşağıda yer almaktadır.

2.1. Sigorta Prim Alacakları

a- 2016 yılı Haziran ayı ve önceki aylara ilişkin 5510 sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunun[3] 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) , (b) ve (c) bentlerine tabi sigortalılık sta-

1 Sosyal Güvenlik Denetmeni-Dokuz Eylül Üniversitesi, Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Bölümü, Yüksek Lisans Öğrencisi
2 19/08/2016 tarih 29806 sayılı Resmi Gazete , 6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
3 16/06/2006 tarih 26200 sayılı Resmi Gazete, 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu

tüsünden kaynaklanan sigorta primi ile bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı alacakları,

b- İsteğe bağlı sigorta primleri ve topluluk sigortası primi ile bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı alacakları için yapılandırma imkanı tanınmıştır.

2.2. Sosyal Güvenlik Destek Primi Alacakları

Bilindiği üzere Kurumdan yaşlılık aylığı alırken 5510 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında tekrar çalışmaya başlayanlar için 5510 sayılı Yasa gereği %15 oranında Sosyal Güvenlik Destek Primi yaşlılık aylıklarından kesilmekteydi. 23/04/2015 tarihli resmi gazete yayımlanarak yürürlüğe giren 6645 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun[4] ile yapılan değişiklikte bu oran önce %10'a düşürülmüş, 10.02.2016 tarihli resmi gazete yayımlanarak yürürlüğe giren 6663 sayılı Yasa ile tamamen kaldırılmıştır.

Yaşlılık aylığı, emekli aylığı veya malullük aylığı bağlandıktan sonra 5510 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen sigortalılık statüsü kapsamında sigortalı sayılmasını gerektirir nitelikte çalışması nedeniyle ilgili mevzuatına göre ödenmesi gereken 2016 yılı Şubat ayı ve önceki aylara ilişkin Sosyal Güvenlik Destek Primi ile bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı alacaklarına yapılandırma imkanı tanınmıştır.

2.3. Özel bina inşaatları ve ihale konusu işlere ait Kurum alacakları

30/06/2016 tarihine kadar bitirilmiş olan özel nitelikteki inşaatlar için ve ihale konusu işler için Kurumca re'sen eksik işçilik tutarı üzerinden hesaplanan sigorta primi ile bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı alacaklarına işverenler tarafından 31/10/2016 tarihine kadar yapılandırma başvurusunda bulunulması kaydı ile 6736 sayılı kanun kapsamında yapılandırma imkanı tanınmıştır.

Eksik işçilikten kaynaklanan prim borçları için 31/10/2016 tarihine kadar başvurulmuş olmasına rağmen, eksik işçilikten kaynaklanan prim borçlarının re'sen tahakkuk ettirilerek 31/10/2016 tarihine kadar işverene tebliğ edilememiş olması halinde, eksik işçilikten kaynaklanan prim alacağının aslı ile bu alacağa ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammının hesaplanan sürenin başlangıç tarihinden, Kanunun yayımı tarihine kadar geçen süre için Yİ- ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanan tutarın ilk taksiti ilgililere tebliğ edildiği tarihi izleyen ikinci ayından başlamak üzere 6736 sayılı Kanunda belirtilen süre ve şekilde ödenmesi halinde gecikme cezası ve gecikme zammı fer'ilerinin tamamının tahsilinden vazgeçilir.

Örnek-1: 01/07/2016 tarihi itibari tamamlanmış olan özel nitelikteki bir inşaat işyerinin 6736 sayılı Kanun kapsamında yapılandırmaya dahil edilmesi mümkün değildir.

Örnek-2: 30/06/2016 tarihi öncesinde bitirilmiş bir özel nitelikli inşaat işyeri için ve ihale konusu işler için Kurum ünitelerince veya kurum denetim ve kontrolle görevli memurlarınca yapılan soruşturmalar sonucunda Kurumca re'sen tahakkuk ettirilerek işverene tebliğ edildiği halde ödenmeyen fark işçilik tutarları için 31/10/2016 tarihine kadar 6736 sayılı Kanun kapsamında yapılandırma başvurusunda bulunulması halinde yapılandırmaya dahil edilecektir.

Örnek-3: 30/06/2016 tarihi öncesinde bitirilmiş özel nitelikli inşaat işyeri için veya ihale konusu iş için Kurum ünitelerince veya kurum denetim ve kontrolle görevli memurlarınca yapılan soruşturmalar sonucunda, Kurumca re'sen belirlenmiş olup 31/10/2016 tarihine kadar henüz işverene tebliğ edilmemiş eksik işçilik tutarlarından kaynaklanan prim borçları işverenlerin 31/10/2016 tarihine kadar yapılandırma

4 23/04/2015 tarih 29335 Resmi Gazete, 6645 İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

başvurusunda bulunmaları halinde başvuruları kabul edilecek, 31/10/2016 tarihi sonrasında yapılan yapılandırma başvuruları kabul edilemeyecektir.

Sosyal Güvenlik Kurumu Müfettişleri, Sosyal Güvenlik Denetmenleri, SMMM veya YMM'lerce Kuruma bildirilmesi gereken asgari işçilik tutarına istinaden düzenlenen raporlarda yer alan fark işçilik tespitlere göre, raporlarda tespit edilen fark işçilik miktarlarının 30/06/2016 tarihi ve öncesi döneme ait olması ve raporların 31/10/2016 tarihine kadar düzenlenmiş olması koşulu ile ayrıca işverenin 31/10/2016 tarihine kadar Kuruma yapılandırma başvurusunda bulunması durumunda yapılandırma kapsamına alınabilecektir.

2.4. Genel Sağlık Sigortasına İlişkin Kurum Alacakları

01/01/2012 tarihinden itibaren 5510 sayılı Kanunun 60'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamına giren sigortalılar zorunlu olarak Genel Sağlık Sigortası kapsamına alınmışlardır. Bu zorunluluk kişilere Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları (SYDV) eliyle gelir testi yaptırmalarını zorunlu hale getirmiştir. Gelir testi sonucunda gelir durumlarına göre GSS tescilleri yapılarak prim ödeme yükümlüsü olmuşlardır.

Gelir testi yaptırma yükümlüğünün yerine getirilme zaman aralığı çeşitli zamanlarda çıkarılan Kanunlar ile uzatılmıştır. Yapılan bu düzenlemelere rağmen GSS kapsamına alınan ve gelir testi yaptırmamış, Kurumca re'sen GSS tescili yapılıp, GSS prim ödeme seviyesi tanımlanmış olan sigortalı sayısı azımsanamayacak kadar çoktur. 6736 sayılı Kanun GSS kapsamında olup hiç gelir testi yaptırmamış, Kurumca re'sen GSS tescili yapılmış sigortalılar için düzenleme yapılarak, yıl sonuna kadar SYDV'lere başvurarak gelir testi yaptırıp, sigortalının çıkan gelir seviyesinin re'sen tanımlanan gelir seviyesinin altında olması halinde ilk tescil tarihinden itibaren tahakkuk etmiş gecikme zammının ve gecikme cezasının takibinden vazgeçilerek, yeni hesaplanan prim oranının ödenmesi imkanı tanınmıştır.

Örnek-4: GSS kapsamında SYDV aracılığı ile gelir testi yaptırması gereken bir sigortalının gelir testinin yaptırmaması sonucunda Sosyal Güvenlik Kurumunca re'sen GSS tescilinin yapıldığını ve tescil kaydının en üst dilim olan asgari ücretin iki katından daha fazla (g-3) gelire sahip olduğu şeklinde yapıldığını varsayarsak, 6736 sayılı Kanun kapsamında bu sigortalı gelir testini 02/01/2017 tarihine kadar yaptırır ve yapılan gelir testi sonucunda geliri asgari ücretin üçte birinin altında (g-0) çıkarsa, ilk yapılan re'sen tescile istinaden ortaya çıkan borç ve fer'ileri silinecek, GSS primi Hazine tarafından karşılanacaktır.

2.5. Kurum İdari Para Cezası Alacakları

5510 sayılı Kanunun kapsamında 30/6/2016 tarihine kadar (bu tarih dâhil) işlenen fiillere ilişkin olup ilgili kanunları uyarınca uygulanan idari para cezaları (İPC) ile bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı alacakları en geç 18/08/2016 (bu tarih dahil) tarihine kadar kesinleşmiş olan 6736 sayılı Kanun çerçevesinde yapılandırma kapsamındadır. İdari para cezalarında Kurum alacağının %50 si ve işlemiş olan gecikme zammı ve cezalarının takibinden vazgeçilerek fiilin işlendiği tarih ile 18/08/2016 tarihine kadar işlemiş olan gecikme cezası ve gecikme zammı yerine, Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak güncellenerek peşin veya taksitli olarak ödeme imkanı olacaktır..

İdari para cezalarından dikkat edilmesi gereken husus 30/06/2016 (bu tarih dahil) tarihine kadar işlenmiş fiiler için en geç 18.08.2016 (bu tarih dahil) tarihi itibari ile kesinleşmiş olması şartı ile 6736 sayılı Kanun kapsamında yapılandırma imkanı bulunmaktadır.

2.6. İş Kazası ve Meslek Hastalığı Bildirim Yükümlüğüne Uymamaktan Dolayı Uygulanan İdari Para Cezaları

Gerek 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu gerekse 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu[5] iş kazası ve meslek hastalıklarını Kuruma 3 iş günü içerisinde bildirim yükümlüğü getir-

5 20/06/2012 tarih 28339 sayılı Resmi Gazete, 6331 Sayılı İşş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu

miştir. Bu yükümlülüğü yerine getirmeyen işverenlere Kurumca idari para cezası uygulanmaktadır. 6736 sayılı Kanun kapsamında iş kazası ve meslek hastalıklarına uygulanan ipc'ler için de yapılandırma getirilmiştir.

23/04/2015 tarihinde yürürlüğe giren 6645 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla Iş Kazası Ve Meslek Hastalığı bildirim yükümlüğüne istinaden oluşan idari para cezalarının uygulama ve takibi Sosyal Güvenlik Kurumuna devredilmiştir. Bu neden ile 23/04/2015 tarihi öncesi Iş Kazası Ve Meslek Hastalığı bildirim yükümlüğünü yerine getirmeyen veya kanunda öngörülen süre içerisinde yerine getirmeyenlere uygulanan idari para cezaları için yapılandırma başvuruları Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlüklerine, 23/04/2016 tarihi sonrasında doğran idari para cezaları için yapılandırma başvurusu Sosyal Güvenlik Kurumu ünitelerine yapılacaktır.

6736 sayılı Kanun İş Kazası Ve Meslek Hastalığı rücu tutarlarına ve yersiz ödemelere yapılandırma olanağı tanımamaktadır.

3. Yapılandırma Başvurusu Ve Ödenmesi

3.1. Başvuru

6736 sayılı Kanunun ilgili maddelerindeki başvuru ve ödeme süresine ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla bu Kanun hükümlerinden yararlanmak isteyen borçluların 31/10/2016 tarihine kadar yapılandırma şartlarından yararlanmak istediklerini örneği 2016/18 sayılı Genelge ekinde yer alan dilekçelerini Kuruma posta yoluyla göndermeleri veya elden vermeleri gerekmektedir.

Alacaklarının Ödenmesi

3.1.1. Sigorta Prim Alacakları

a) Peşin Ödeme

6736 sayılı Kanun kapsamında peşin ödeme başvurusunda bulunacak işverenlerin/sigortalıların yapılandırmaya esas borçlarının borç asılları üzerine işlemiş olan gecikme zammı ve gecikme faizi silinerek Yİ-ÜFE üzerinden hesaplama yapılarak ödeme planı çıkarılacaktır.

b) Taksitli Ödeme

6736 sayılı Kanun kapsamına alınan Kurum alacakları açısından taksitle ödeme imkanı getirilmiştir. Taksit tutarları borcun aslı sabit tutularak işlemiş olan gecikme zammı ve gecikme faizi silinerek seçilen taksit miktarı göz önünde bulundurularak, aşağıda yer alan Kanunda belirtilmiş güncelleme kat sayılarına göre güncellenip azami 18 taksit halinde 2 şer ayda bir ödeme yapılarak ödeme planı çıkarılacaktır.

Taksitle yapılacak ödemelerde ilgili maddelere göre belirlenen tutar;

- **6 eşit taksit için (1,045)**
- **9 eşit taksit için (1,083)**
- **12eşit taksit için (1,105)**
- **18 eşit taksit için (1,15)**

Katsayısı ile çarpılır ve bulunan tutar taksit sayısına bölünmek suretiyle ikişer aylık dönemler hâlinde ödenecek taksit tutarı hesaplanır. Tercih edilen süreden daha kısa sürede ödeme yapılması hâlinde ödenecek tutar ilgili katsayıya göre düzeltilecektir.

3.1.2. Eksik İşçilikten Kaynaklı Prim Borçlarının ödenmesi

a) 31/10/2016 tarihine kadar Kurumca Re'sen tahakkuk edilip tebliği edilmiş olması halinde peşin ödeme;

Eksik işçilikten kaynaklanan prim borçlarının 31/10/2016 tarihine kadar işverence peşin ödeme talebi ile yapılandırma başvurusunda bulunulmuş olması halinde, söz konusu borcun tamamının varsa diğer borçlarla birlikte en geç 02/01/2016 tarihine kadar ödenmesi gerekmektedir.

b) 31/10/2016 tarihinden önce Kurumca Re'sen tahakkuk ettirilmiş, yalnız 31/10/2016 tarihine kadar tebliğ edilememiş olması halinde peşin ödeme;

Eksik işçilikten kaynaklanan prim borçları için 31/10/2016 tarihine kadar başvurulmuş olmasına rağmen, prim borçlarının Kurumca re'sen tahakkuk

ettirilerek 31/10/2016 tarihine kadar işverene tebliğ edilememiş olması halinde, eksik işçilikten kaynaklanan prim alacağının asılları ile bu alacaklara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammının hesaplanan sürenin başlangıç tarihinden, 19/08/2016 tarihine kadar geçen süre için Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanan tutarın ilk taksiti işverene tebliğ edildiği tarihi izleyen ikinci ayından başlamak üzere 6736 sayılı Kanunda belirtilen sürede ödenmesi halinde gecikme cezası ve gecikme zammı feri'leri silinecektir.

c) Aynı işverenin sigorta prim borçlarının bulunması ve aynı zamanda eksik işçilikten kaynaklanan prim borçlarının bulunması halinde;

-Ödeme yazısının 31/10/2016 tarihinden önce tebliğ edilmiş olması halinde eksik işçilikten kaynaklanan prim borçları diğer sigorta prim borçları ile birlikte yapılandırılacaktır.

- Ödeme yazısının 31/10/2016 tarihinden sonra tebliğ edilmiş olması halinde, eksik işçilikten kaynaklanan prim borçları sigorta prim borçlarından ayrı olarak, yapılandırılacaktır.

Borcun tamamının tercih edilen taksit sayısından daha kısa süre içinde ödenmek istenmesi halinde; öncelikle taksitlendirme farkının ilgili taksit sayısına ait katsayıya göre yeniden hesap edilmesi, ardından kalan taksit tutarları, ilgili katsayıya göre hesaplanan tutar taksitlendirme farkı üzerinden ödenecektir.

d) 31/10/2016 tarihine kadar Kurumca Re'sen tahakkuk edilmiş ve 31/10/2016 tarihine kadar tebliği edilmiş olması halinde taksitli ödeme;

Eksik işçilikten kaynaklanan prim borçlarının 31/10/2016 tarihine kadar tebliğ edilmiş olması ve 6736 sayılı Kanuna göre taksitle ödeme başvurusunda bulunulmuş olması halinde, söz konusu borçlar varsa diğer borçlarla birlikte yapılandırılacaktır. Ödeme planı eksik işçilikten kaynaklanan prim borçlarının ve varsa diğer prim borçları ile birlikte ödeme planında yer alacağından ilk taksitin en geç 02/01/2017 tarihine kadar ödenmesi gerekmektedir.

e) 31/10/2016 tarihinden önce Kurumca Re'sen tahakkuk ettirilmiş, yalnız 31/10/2016 tarihine kadar tebliğ edilememiş olması halinde taksitli ödeme;

30/06/2016 öncesinde bitirilmiş özel bina inşaatına ve ihale konusu işler için eksik işçilikten kaynaklanan prim borçlarının 31/10/2016 tarihine kadar tebliğ edilememiş olması ve işverence 6736 sayılı Kanun kapsamında işverence 31/10/2016 tarihine kadar taksitle ödeme başvurusunda bulunulmuş olması halinde, ilk taksit ödeme yükümlülüğü, 6736 sayılı Kanuna göre ödenecek tutarın ilgililere tebliğ edildiği tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar olacaktır.

3.1.3. Genel Sağlık Sigortası Prim Alacakları

Genel Sağlık Sigortası prim borcundan yararlanmak isteyen sigortalılar için peşin ve 12 ayda eşit taksiler halinde 6736 sayılı Kanuna göre yapılandırma imkanı getirilmiştir.

4. Ortak Değerlendirme

6736 sayılı Kanun kapsamında yapılandırma başvuruları sosyal güvenlik kurumu alacakları için 6736 sayılı Kanuna göre, Kurumca hazırlanmış 2016/18 sayılı Genelge[6] çerçevesinde yapılacak olup, yapılandırma başvuruları 2016/18 sayılı Genelge ekinde Kurum alacağının konusuna göre belirlenmiş genelge ekinde yer alan formalar kullanılarak yapılacaktır. Formlar hazırlanırken dikkat edilmesi gereken ödemenin ne şekilde yapılacağıdır. Ödeme türü belirtilmemiş ise 6736 sayılı Kanunda belirtilen azami taksit süresi Kurumca dikkate alınarak yapılandırma ödeme planı çıkartılacaktır.

Sosyal Güvenlik Kurumu alacakları için hesaplanan borcun taksitle ödeme seçeneği seçilmiş olmasına

6 22/08/2016 tarihli Kurum alacaklarının 6736 sayılı Kanun uyarınca yapılandırılması konulu 2016/18 sayılı Genelge

rağmen ilk taksit ödeme döneminde borcun tamamı peşin ödenmek istendiğinde, başvuruda peşin ödeme talebinde bulunulmuş gibi işlem yapılacaktır. Kanun yürürlük tarihi ile ödeme dönemi arasında gecikme zammı ve gecikme faizi işletilmeyecektir.

5. Sonuç

6736 sayılı Kanun sigorta primlerine, idari para cezalarına ve sigortalılar için GSS primlerine kapsamlı ödeme kolaylığı getirmiştir. Yapılan bu Kanuni düzenleme ile Kurum işveren ve sigortalıların arasındaki bağı kuvvetlendirerek, borcunda acze düşmüş olanların sisteme tekrar dahil edilmesi amaçlanmıştır. Bilindiği üzere Sosyal Güvenlik Kurumu aktüeryal dengesi sigorta primleri ve diğer Kurum alacakları ile sağlanmaktadır. Kurumun aktüeryal dengesinin sürdürülebilir olması verilen hizmetin niteliğini arttıracak ve yeni sosyal güvenlik reformlarının önünü açacaktır.

6736 sayılı Kanuna yönelik eleştirimiz ise, yapılandırma kapsamına alınan 5510 sayılı Kanun gereği uygulanan idari para cezalarının yapılandırma başvuru süresinin mevcut hali ile bir çok işverenin mağduriyetine neden olabileceğidir. Bunun başlıca nedeni Sosyal Güvenlik Kurumunun çatısı altında yürütülen hizmetlerin çok çeşitli olması, hizmet sunulan kitlenin tüm ülkeyi kapsaması ve bunların iş yoğunluğuna sebep olarak işveren ve sigortalılara zaman zaman geç ulaşılmasına neden olmasıdır. Bu yoğunluk yapılandırma kapsamında bulunan 30/06/2016 tarihine kadar işlenmiş fiilerden dolayı uygulanan idari para cezalarının 18/08/2016 tarihine kadar kesinleşmemiş olmasından dolayı bir çok işverene idari para cezalarının tebliğ edilememesidir. Yeni bir düzenleme ile yapılandırma başvurusuna istinaden ilk ödeme döneminde önceki ilk iş gününe kadar kesinleşmiş olması şeklinde Kanuni değişiklik yapılarak mağduriyet giderilebilecektir.

Kaynakça

19/08/2016 tarih ve 29806 sayılı Resmi Gazete ''6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun".

16/06/2006 tarih ve 26200 sayılı Resmi Gazete '' 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ''.

20/06/2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete ''6331 Sayılı İşş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu".

23/04/2015 tarih ve 29335 Resmi Gazete ''6645 İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun".

22/08/2016 tarihli Kurum alacaklarının 6736 sayılı Kanun uyarınca yapılandırılması konulu 2016/18 sayılı genelge.

BELEDİYELERDE STRATEJİK PLANA DAYALI PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME SİSTEMİ

Gökhan ÖZTÜRK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ekonomi Hukuku Bilim Uzmanı

İnsanların bir arada yaşayarak toplumu oluşturması, kişisel ihtiyaçlarının yanında toplumsal ihtiyaçları da ortaya çıkarmıştır.[1] Bütçenin ilk olarak batı ülkelerinde ortaya çıktığı düşünülmektedir. 'Bütçe' kelimesinin İngilizce karşılığı "budget" veya "balance"tır. "Budget" kelimesi dünyada yaygın olarak kullanılmaktadır.[2] Bütçe, '*Devletin, bir kuruluşun, bir aile veya bir kimsenin gelecekteki belirli bir süre için tasarladığı gelir ve giderlerinin tümü*[3]' anlamına gelmektedir.

Bütçenin yasal çerçevesi; Anayasanın 161. ,162. ve 163. maddeleri; 5018 sayılı Kanunun Kamu İdare Bütçeleri başlıklı ikinci kısmının 1. ve 2. bölümleri ve son olarak da Bütçe Kanunu'nu kapsar.[4]

Ülkemizde 'bütçe' ilk olarak 19. yüzyılda Tazminat Dönemi'nde 'Muvazene-i Defteri', 'Muvazene-i Maliye' veya 'Muvazene-i Umumiye' isimleriyle kullanılmış olup ; Bütçe kelimesi ilk defa 1874 tarihli Bütçe Nizamnamesi ile 1876 tarihli Anayasa'sında mevzuatımıza ve dilimize girmiştir.[5] 1961 ve 1982 anayasaları ile birlikte 'bütçe' kelimesi kullanılmaya başlanmıştır.[6]

Türkiye'de bütçe hakkı ilk defa 1876 tarihli Anayasa ile kabul edilmiş olmasına rağmen dönemin padişahı tarafından uygulanmadığı için hiçbir zaman hayata geçirilememiştir.

Bütçe, devlet hayatına 1908 yılında II. Meşrutiyetle girmiş olup, 1876 Anayasasında vergilerin yıllık olması, gelir ve giderlerin bölümler itibariyle onanması ve bütçenin yıllık olması ilkelerine yer verilmiştir.[7]

Türkiye'de bütçenin bugünkü manada hazırlanıp uygulanması Cumhuriyet Dönemi'nde olmuştur. 1927 yılında kabul edilen 1050 sayılı Muhasebe-*i Umumiye Kanunu* bu kanunun 2003 yılın-

1 YÜKSEL Cihan, Kamu Bütçesi, Özel Ders Notları, Mersin Üniversitesi, İktisadi ve idari Bilimler Fakültesi, s.l.
2 KAVAS Türkan, Devlet Muhasebesinde Bütçenin Önemi ve Bütçe Hesaplarının işleyişi, Kocaeli Üniversitesi S.B.E, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli 2014, s.48
3 Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli 2014, s.48
4 "SEĞMEN Zafer, Performans Esaslı Bütçeleme Bütçe Hazırlık ve Uygulama, içişleri Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, 14 Mayıs 2014, s.7
5 ÖNER Erdoğan, Osmanlı Devleti 1912 Yılı Hazine Genel Hesabı ve Kesin Hesap Kanunu Tasarısı, Ankara, 2009
6 BİBER ilke, Belediyelerde Muhasebe Personeli Eğitiminin Analitik Bütçe Uygulamaları Üzerindeki Etkisi: Bir Uygulama, Malatya ili Örneği inönü Üniversitesi S.B.E., Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Malatya 2013, s.19.
7 KAVAS Türkan, a.g.e. s.50

da 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunuyla kaldırılmasına kadar bu konuda temel düzenleyicidir. 1921 ve 1924 Anayasalarında da, 1908 İkinci Meşrutiyetle getirilen esaslar korunmuş ciddi değişiklikler olmamıştır. Ancak 1961 Anayasası ile getirilen Milli Bütçe kavramının kullanılmaya başlaması ve dildeki sadeleşme sonucu olarak " Bütçe Tasarısı" ve "Bütçe Kanunu" kelimeleri kullanılmaya başlanmış ve 1982 Anayasası ile de bu kavramlar tamamen yerleşmiştir.

Globalleşen dünyada bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler sonucunda insanların yaşam kalitesi, toplumsal tercihleri, demokratik hak arama anlayışlarının değişimine neden olmuştur. Buna bağlı olarak kamu hizmetlerinin kalitesinin yükseltilmesi, kaynak kullanım kapasitesinin arttırılması, kaynak kullanımında etkililik, verimlilik ve tutumluluğun sağlanması, siyasi ve yönetsel hesap verme mekanizmaları ile mali saydamlığın geliştirilmesine yönelik uygulamalar hız kazanmıştır. Bu kapsamda son 20 yılda birçok OECD ülkesinde; kaynakların hesap verme sorumluluğu çerçevesinde etkili, etkin ve verimli kullanılmasını sağlamak üzere performans bilgisinin bütçe sürecine dahil edildiği bütçe sistemi olan 'sonuç-çıktı odaklı bütçe sistemi' olarak da bilinen Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine geçilmiştir.

Bu süreçte Türkiye'de de benzer bir reform süreci yaşanmış, mali disiplin, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik gibi Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin temel kavramları ön plana çıkmıştır. 2003 yılı sonunda kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile 2006 yılından itibaren sonuççıktı odaklı bir bütçe anlayışını ifade eden Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine geçilmiş, alt model olarak ise stratejik planlamaya dayalı Performans Esası Bütçeleme Sistemi modeli benimsenmiştir.

1. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi

Klasik bütçe sistemine karşı ortaya çıkan ilk bütçe sistemidir. Performans esaslı bütçeleme, kaynakların kamu idarelerinin amaçları ve hedefleri doğrultusunda tahsisini ve kullanılması sağlayan, performans ölçümü ve değerlendirmesi yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığını tespit eden ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemidir.[8]

Performans esaslı bütçe sistemine geçiş nedenlerini sıralayacak olursak;[9]

• Kaynakların stratejik önceliklerine göre kullanımı sağlamak,

• Faaliyet döneminin sonunda sağlanan performansları ölçmek ve değerlendirmek,

• Bütçe uygulamalarına ilişkin saydamlık ilkesi ile hesap verilebilirlik ilkesini gerçekleştirebilmektir.

1.2. Performans Esaslı Bütçenin Özellikleri

PEB sistemi performans yönetiminin bir unsuru olup performans yönetimi bir kurumun önceden belirlediği amaç ve hedeflere ulaşırken izlediği yolla birlikte bu yol sonunda elde edilen sonuçların birlikte değerlendirildiği bir süreçtir[10]

Kelime olarak, iş yapma, yerine getirme gibi anlamları olan 'performans' sözcüğünün kamu sektöründe kullanılmasının nedeni, hükümetlerin sunduğu hizmetlerin etkin olması ve gerekliliği ile bunların ölçülebilmesi yer almaktadır.[11]

Performans esaslı bütçeleme sistemi birçok unsuru içinde bulundurur. Bu unsuların yansıması her ülkede farklı şekillerde bulmaktadır. Her ülke kendi yapısına ve kültürlerine göre farklı yöntemler ve unsurlar seçmiştir[12]

8 http://www.sedp.ankara.edu.tr/files/2012/12/PERFORMAN5- PROGRAMI HAZIRLAMA REHBERI.pdf, s.5 (28.11.2015)
9 PEHLİVAN Osman, Devlet Bütçesi, Celepler Matbaacılık, Trabzon, Eylül 2014, s.89
10 "PEHLİVAN Osman, a.g.e s.89
11 "KAVAS Türkan, a.g.e. s.63
12 YARDIMCIOĞLU Fatih, Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, Sakarya Üniversitesi S.B.E., Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Haziran 2006, s.53

Performans esaslı bütçeleme sisteminin özelliklerini maddeler halinde sıralamamız gerekirse;[13]

Ÿ Performans bütçenin amacı, kamu yönetiminde verimliliği yükseltmek; hükümetin ne satın aldığı yerine ne yaptığı ve başardığı üzerinde önemle durur.

Ÿ Amaçlara ulaşmak için araçlardan çok bizzat amaçların kendisi ile ilgilenir.

Ÿ Kamu yönetimi bir sistem olarak düşünülürse, amaç minimum girdilerle maksimum çıktıyı elde etmektir.

Ÿ Performans bütçede, işler ve faaliyetler, belirli programlar içinde toplanır ve her programın maliyet ve faydası ölçülerek programların uygulanması geliştirilir.

Ÿ Performans bütçe, farklı harcama programlarını ölçülebilir birimlere indirgemeye yönelir. Uygulamalar, iş kıstaslarına göre planlanır; bu kıstaslar yapılan işin niteliğine göre ve kantitatif şekilde saptanır. Kıstaslar yardımıyla hem girişilecek işler hem de daha önce girişilen işlerin sonuçları değerlendirilir.

Ÿ Bütçe geçmişte elde edilmiş mevcut kayıtlara dayanmak zorunda olup fonksiyonel esasa dayalı kayıt tutma ve düzenli rapor verme yoluyla yapılan işlere ilişkin bilginin yasama organına verilmesi sağlanır. Faaliyetlerin maliyeti, harcamaların türü ve ilgili olduğu idari birimler belirtilir.

Ÿ Performans bütçe, sisteme uygun bir maliyet muhasebesi sistemi ile anlam kazanır. Ÿ Performans bütçenin değeri bir yönetim aracı olmasındandır. Yöneticilerin etkinlik ve verimliliği sağlamak için kullanabilecekleri bir araçtır. Geliştirilecek teknikler, uygulamada izlenecek yöntemler, örgütlenmenin yapısı, hep başarıyı sağlama ve etkinliği koruyabilme amacını başta tutar.

Ÿ Performans bütçeler, aldıkları olumlu sonuçları halka ulaştırırlar. Bu suretle toplumsal karar alma sürecinin sorunsuz işlemesini sağlarlar. Kamuoyunun desteğiyle bütçeleri yapan, uygulayan başarılı yöneticiler yeniden iş başına gelme olanağını bulurlar. Demokrasinin etkin bir idareyle bağdaştırılmasında öncülük yaparlar.

Ÿ Performans bütçe, yasama meclisine ve mükelleflere, vergilerin sarf edildiği maksat ve projelerle bunlardan elde olunan sonuçlar hakkında klasik bütçeden daha kolay bilgi sağlar.

Ÿ Performans bütçe, uzun dönemli planlama ile bütçe arasındaki gerekli koordinasyonu da sağlama olanağı vermesidir.

OECD ülkelerini performans esaslı bütçeleme sistemini incelediğimiz de, performans esaslı bütçeleme sisteminin OECD ülkelerinde de üç unsuru olduğunu görmekteyiz. OECD performans esaslı bütçeleme sisteminin unsurlarını aşağıdaki gibi belirlemiştir;[14]

• Her program veya kurum için çıktı ve sonuçların belirlenmesi ve ölçülmesi,

• Yumuşatılmış girdi kontrolleri ve diğer esneklikler,

• Sonuçlar/çıktılar ve ödenekler arasında dolaylı veya doğrudan bağlantı olmasıdır.

1.3. Türkiye'de Performans Esaslı Bütçe Uygulaması

Performans esaslı bütçeleme, yeni performans bütçe, çıktı odaklı bütçeleme şeklinde ifade edilebilen yeni bütçe anlayışında temel odak noktası çıktılardır. Bu sisteme yönelik çalışmalar yapan tüm ülkelerde

13 HIŞIRLI Serhat, Belediyelerde Stratejik Plana Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi: Şanlıurfa Belediyesi Örneği, Harran Üniversitesi S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, Şanlıurfa,2014, s.24

14 ORAL Esin, Bazı OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları Gelişimi ve Türk Mali Sistemi Açısından Bir Değerlendirme, Ankara, Nisan 2005, s.20

bu huşu aynı olmakla birlikte, ülke uygulamalarında farklılık gösterebilmektedir. Buna göre dünyada üç tür performans esaslı bütçeleme sisteminin uygulandığı belirtilebilir. Bunlar;[15]

• Performans Sözleşmesine Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Modeli,

• Bütçe Formatına Dönüştürülmüş Performans Esaslı Bütçeleme Modeli,

• Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Modeli

Ülkeler bu modellerden birini tercih ederlerken kendi yapısal koşullarını göz önünde bulundurmaktadır. Örneğin, Türkiye 24.12.2003 tarihli '5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu' ile *stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme* modelini benimsemiş ve ilgili kanunda yeni bütçe sistemi; 'Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi' olarak belirtilmiştir. Ülkemizde geçilen bu bütçeleme sisteminde üç unsur yer almaktadır ve bunlar; stratejik planlama, performans programı ve faaliyet raporudur.[16] Performans denetimi ise bütçe döneminin sonrasında gerçekleşir.

Stratejik plan; kamu idarelerinin stratejik amaç ve hedeflerinin ortaya koyan ve bunları ulaşmasını mümkün kılacak yöntemleri belirleyen bir süreçtir. Stratejik planların işlevsel olabilmesi bu planlarda yer alan amaç ve hedeflere ilişkin belirli bir maliyetin tespit edilmesi ve bunların bütçelerde kendini bulması gerekmektedir.[17] İdarelerin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütülecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirlemeye yetkili olan birim Maliye Bakanlığı'dır.[18]

Performans programı; stratejik planda belirlenen stratejik amaç ve hedefler doğrultusunda kurumun bir mali yıldaki performans hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için yürütülmesi gereken faaliyet ve projeler ile kurumun bütçesine dayanarak oluşturulan belgelerdir.[19]

Bütçeleme sürecinde yıllık uygulama sonuçlarının değerlendirilebilmesi için yıllık **faaliyet raporu** hazırlanmakta ayrıca raporda performans hedeflerinin gerçekleşme düzeyleri kurum tarafından ortaya konulmaktadır.[20]

Ülkemizde 'faaliyet raporları' olarak adlandırılan yıllık raporlar performans esaslı bütçeleme sisteminde yer alan temel dokümanlardan biridir ve hesap verme sorumluluğu kapsamında idarelerin bir yıl içerisinde gerçekleştiği faaliyetler ve projelerin, gerek idare ve yetkili makamlar gerekse kamuoyu tarafından değerlendirilmesini sağlamak üzere performans programının uygulandığı mali yılı izleyen yılda, gerekli mercilere sunulmakta ve kamuoyuna duyurulmaktadır.[21]

Faaliyet raporları birim ve idare düzeyinde hazırlanmakta olup; Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan 'Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik' 17 Mart 2016 tarihli ve 26111 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

Performans ölçme ve değerlendirme aşamasında yapılan izleme ve değerlendirme sonucu elde edilen bilgiler çerçevesinde faaliyet raporları vasıtasıyla du-

15 AKSARAYLI Mehmet, EGELİ Haluk, TÜĞEN Kamil, AKDENİZ Ahmet, ÖZEN Ahmet, Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Etkinliğinin Belirleyicileri: Türkiye'deki Kamu Kurumlarının Analizi, Süleyman Demirel Üniversitesi,2007, C.12, s.314

16 AKSARAYLI Mehmet, EGELİ Haluk, TÜĞEN Kamil, AKDENİZ Ahmet , ÖZEN Ahmet, a.g.e., s.315

17 KURNAZ Ahmet Cemil, Kamuda Performans Esaslı Bütçe Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve Bu Çerçevede Part Sisteminin İncelenmesi, Mesleki Yeterlilik Tezi, s.11, Ankara, 2010 s.45

18 YÜKSELCihan, Kamu Bütçesi, Özel Ders Notları, Mersin Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,s.21

19 YÜKSELCihan, a.g.e., s.20

20 AKSARAYLI Mehmet, EGELİ Haluk, TÜĞEN Kamil, AKDENİZAhmet, ÖZENAhmet, a.g.e., s.315

21 YILMAZ Sibel, Performans Esaslı Bütçeleme ve Türkiye'deki Pilot Uygulamalar, Nisan 2007, s.28

rum tespiti yapılmakta ve söz konusu belgelerde öngörülen hedeflere ilişkin gerçekleşmeler kamuoyuna açıklanmakta ve böylece şeffaflık ve hesap verilebilirlik temelinde mali disiplin sağlanmaktadır.[22]

2. Mahalli İdareler Bütçesi

Mahalli İdareler Bütçesi'ni kısaca tanımlayacak olursak; 'mahalli idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir' diye biliriz.[23] Mahalli İdarelerle ilgili geniş bir tanım yapacak olursak; mahalli idare yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri ifade eder.[24]

Mahalli idareleri beş başlık altında sayacak olursak bunlar; İl özel idareleri, ilçe özel idareleri, belediyeler, bağlı idareler ve mahalli idare birlikleridir. Mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme, performans programlama, kamu kaynağının kullanılmasının genel esasları, mahalli idareleri de mali yönetimde bağlayan genel esaslardır. Yasa gereği belediyelerde mali yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluşur. Dış denetim Sayıştay tarafından yerine getirilir. 5018 sayılı kanunla İçişleri Bakanlığına; mahalli idarelerce hazırlanan idare faaliyet raporlarını esas alarak kendi değerlendirmelerini de içeren mahalli idareler genel faaliyet raporunu hazırlama ve kamuoyuna açıklama görevi verilmiştir.

Mali yönetim sürecinin önemli bir unsurunu oluşturan bütçe ile ilgili düzenlemeler; gelir ve gider uygulama ve düzenlemeleri olmak üzere iki bölümden oluşur.[25]

Günümüzde borçlanmada mali yönetimin önemli bir ayağı olarak görülmektedir. Mahalli idarelerin borçlanması düzenleyen ana kanun '4749 Sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve Yerel Yönetimlere İlişkin Mali Düzenlemeler"dir. Borçlanma gelirleri yetersiz olan idareler için önemli bir nokta oluşturmakta olmaktadır. Fakat bu borçlanma durumu mahalli idarelerin merkezi idarelere bağımlılığına neden olmaktadır.

Mahalli idareler de PEB uygulamasına tabidir. Anayasamızda mahalli idareler; İl Özel İdaresi, Köy ve Belediye şeklinde düzenlenmiştir fakat 6360 sayılı kanunla büyükşehir belediyeleri bulunan illerdeki köyler belediye hizmet alanına dahil edilmiş ve tüm il büyükşehir belediyesi hizmet alanına girmiştir.[26]

Türkiye'de yerel yönetimlerde mali yönetim ilkelerini barındıran temel düzenlemeler; 5393 sayılı Belediye Kanunu, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu, 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun düzenlemeleri olup bunların dışında; belediye ve il özel idareleri için gelir kaynağını oluşturan emlak vergisini düzenleyen 1319 sayılı Kanun, belediyelerin öz kaynaklarını düzenleyen 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ve yerel yönetim birimlerine kredi, fon ve teknik yardım sağlayan 4759 sayılı İller Bankası Kanunu da Türkiye'de yerel yönetimlerde mali yapıyı düzenleyen temel ilkelere yer veren düzenlemeler arasında yer alır. Ayrıca, 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu ve 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu'nun da mali hükümlere yer veren ilgili bölümleri bulunmaktadır.[27]

2.1. Belediye Bütçeleri

Belediye kelimesi Arapça kelime olup, 'beled' sözcüğünden türetilmiştir. Beled, memleket, kasaba, şehir

22 BAL Tolga, Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi Çerçevesinde Alternatif Modellerin Türkiye'de Uygulanabilirliği, Sayıştay " Dergisi, Sayı:96, Ocak-Mart 2015, s.33
23 http://peb.bumko.gov.tr/TR.2517/butce-turleri.ritml, (14.03.2016)
24 HIŞIRLI Serhat, a.g.e., s.87
25 HIŞIRLI Serhat, a.g.e., s.87
26 HIŞIRLI Serhat, a.g.e., s.88
27 HIŞIRLI Serhat, a.g.e., s.89

anlamına gelmektedir.[28] Belediye faaliyetleri Tanzimat Dönemi ile başlamıştır.

Türkiye'de belediyeler anayasal kuruluşlardır. 1982 Anayasası'nda 'İdarenin kuruluş ve görevlerinin, merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanacağı' 123. maddesinde ve ' Mahalli idareler; il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere, kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları gene kanunda gösterilen seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileridir' şeklinde 127. maddesinde tanımlanmıştır. Belediye idaresinin kurulabilmesi için ilk şart 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda belirtildiği gibi nüfusunun 5.000 ve üzeri olmasıdır.

Belediyelerde aşağıdaki şekilde gösterildiği gibi; belediye başkanı, belediye meclisi ve belediye encümeninden oluşmaktadır.

Belediyelerin bütçe hazırlık süreci sorumluluğu belediye başkanına ait olan stratejik planın hazırlanmasıyla başlar. Bütçeyi hazırlamakla belediye başkanı görevledir. Belediye başkanı her yıl Haziran ayının sonuna kadar birimlere gider bütçelerini hazırlamaları için 'Bütçe Çağrısı' yapar ve Temmuz sonuna kadar birimler düzenledikleri gider bütçelerini mali hizmetler birimine teslim ederler. Mali hizmetler birimi gelen gider bütçeleri ile belediyenin bütçesini oluşturur ve belediye başkanı 1 Eylül'e kadar bütçeyi encümene sunar ve aynı zamanda encümene sunulan bütçe İçişleri Bakanlığına da gönderilir. Belediye başkanı tarafından son kez incelenen bütçe tasarısı ilçe belediyeler de 1 Ekim'den önce belediye meclisine sunulur. Belediye meclisi bünyesinde oluşturulmuş olan Plan ve Bütçe Komisyonu bütçeyi inceler ve belediye meclisi komisyondan gelen bütçeyi komisyon toplantı süresi de dahil olmak üzere en çok 20 gün içinde görüşüp karara bağlar. Bu süreçler sonucunda ilçe belediyelerin bütçesi oluşmuş olur.

28 YILDIZ Recep, Belediyelerde Stratejik Planlamanın Uygulanabilirliği: Fatih Belediyesi Örneği, İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi (İAÜD), SAYI:18, s.44

2.2. Büyükşehir Belediye Bütçeleri

Büyükşehir belediyeleri Türkiye'de 1930 yılında çıkarılan 1580 sayılı Belediye Kanunu'nda düzenlenmiş olup 4 Aralık 1981 günü çıkarılan 2561 sayılı 'Büyükşehirlerin Yakın Çevresindeki Yerleşim Yerlerinin Ana Belediyelere Bağlanmaları Hakkında Kanun' nüfusu 300.000'i geçen belediyelerin çevresindeki belediye ve köylerin, yakınında bulunan ana belediyeye bağlanmasını sağlamıştır.[29]

Büyükşehir belediyelerinin hukuki alt yapısı ilk kez 1982 Anayasasının 127. maddesinde oluşturulmuş olup bu maddeye göre; 'Mahalli idarelerin kuruluş ve görevleri ile yetkileri, yerinden yönetim ilkesine uygun olarak kanunla düzenlenir. Kanun, büyük yerleşim merkezleri için özel yönetim biçimleri getirebilir' hükmü bulunmaktadır.

Günümüzde büyükşehir belediyesinin kurulabilmesi için ilk şart nüfusun 750.000'den fazla olması gerekir.[30]

Büyükşehir belediyelerinin bütçe süreci, ilçe belediyelerinin bütçe süreciyle aynı olup sadece farklı olarak büyükşehir belediyeleri ilçe belediyeleriyle uyum sağlayabilmek adına ilçe belediyeleri bütçelerini büyükşehir belediyelerine gönderirler. Diğer bir fark ise büyükşehir belediyelerinde 1 Kasım'dan önce belediye meclisine sunulur.[31]

2.3. Belediyelerde Performans Göstergeleri

Gösterge, bir gelişimi gösteren nicelikler ya da değerler arasındaki ilişkiyi gösteren bir endeks olarak tanımlanmaktadır.[32] Performans göstergesi ise, kamu idarelerince performans hedeflerine ulaşılıp ulaşılmadığını veya ne kadar ulaşıldığını izlemek, ölçmek ve değerlendirmek için kullanılan ve sayısal olarak ifade edilen araçlardır.[33]

29 HIŞIRLI Serhat, a.g.e., s.90
30 http5://tr.wikipedia.org/wıkı/B%C3%BCy%C3%BCkïiC5%9Fehir_belediye5İ (15.03.2016) YÜKSEL Cihan, a.g.e., s.15
31 İPEK ŞAHİN Elif Ayşe, Kamu Kesiminde Performans Yönetim Aracı Olarak Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi, Büyükşehir
32 Belediye Örneği, Türkiye Belediyeler Birliği, Ankara, Ocak, 2013, s.38
33 Performans Programı Hazırlama Rehberi 2009, www.bumko.Eov.tr/PEB, s.6 (29.03.2016)

IISD (International Institute for Sustainable Development)'nin raporuna göre yerel yönetimlerin performans ölçümü ve değerlendirilmesinde kullanılacak göstergelerin bazı özelliklerinin olması gerektiğinden bahsedilmiş olup bu özellikler şunlardır; [34]

Yakınlık; bilgi hedef kitlenin kolayca anlayabileceği bir şekilde ortaya konulabilir mi?

Karmaşık konular ve hesaplamalar bile toplumun anlaması için basit bir şekilde ortaya konulabilir.

Gerçeklik; gösterge gerçeğin doğru yansıması mıdır? Veri, bilimsel olarak savunulabilir bir ölçüm tekniği ile mi elde edilmektedir? Yöntemsel sağlamlık veriyi uzmanlar ve halkın gözünde inanılabilir hale getirir.

Duyarlılık; gösterge sistemdeki küçük değişiklikleri saptayabilmekte midir? İzlemenin bir parçası olduğundan, küçük veya büyük değişikliklerin önceden saptanabilmesi gerekir.

Güvenilirlik; göstergenin farklı yöntemlerle ölçülmesinden aynı sonuçlar mı alınmaktadır? İki farklı araştırmacı aynı sonuca ulaşabilmekte midir?

Zaman Bağlı Veri; süreç içindeki eğilimi yansıtacak şekilde zaman dayalı veri sağlanabiliyor mu? Sınırlı sayıdaki zaman dilimlerinde elde edilen veriyle, toplumun gittiği noktayı belirlemek çoğu durumda mümkün olmayacaktır.

Elde Edilebilir Verilerin Uygunluğu; kaliteli veriyi gelecekte kullanmak üzere bir izleme süreci içinde elde etmek mümkün mü? Veri mevcut ise, kabul edilebilir bir maliyetle sağlanabiliyor mu? Bilgi para, zaman ve çabayla ortaya çıkmaktadır.

Sayıştay'a göre performans göstergeleri hedeflerle ilgili ve anlamlı, sorumluluklarla bağlantılı, kurumsal olarak kabul görmüş, dengeli, açık, iyi tanımlanmış ve basit, güvenilir, güncel ve zamanlı, karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, maliyet etki ve ters etki yaratmama özelliklerinde olması gerekir.[35]

Performans göstergeleri 3 temel konu ile sınırlandırılmıştır ve bunlar;[36]

Hizmet göstergeleri; bilgisayarlaşma, su şebekesine bağlı nüfus, kişi başına günlük su tüketimi, idari personel/1000 kişi, imar, itfaiye, zabıta hizmetleri gibi göstergelerdir.

Altyapı göstergeleri; kamuya açık yeşil alan/kişi, yol/kişi, katı atık bertaraf faktörü, atık su toplama oranı gibi göstergelerdir.

Mali göstergeler; bütçe gerçekleşmesi, gerçekleşen kesin hesap harcamaları/kişi, bütçe/kişi, iç gelir yaratma kapasitesi gibi göstergelerdir.

Bu göstergelerin dışında 5 adet '*Anahtar Başarı Göstergesi*' ve 3 adet '*Temel Konulara Göre Performans Göstergeleri*' olmak üzere 8 adet gösterge daha geliştirilmiştir.

Son olarak burada eklenmesi gereken performans göstergelerinin devamlı ve gelişen bir süreç olduğudur. Performans göstergelerinin gözden geçirmek ve güncelleştirmek için şu sorular sorulabilir;[37]

• Geçen yıl içinde meydana gelen hangi gelişmeler mevcut performans ölçülerini etkileyecektir?

• Performansın ölçülmesi konusunda geçen yıl bir sorun yaşandı mı?

• Veri toplama ve analizi safhasında ne tür değişiklikler yapmak gerekmektedir?

• Raporlar doğru yerlere sunuluyor mu?

• İlave göstergelere ihtiyaç var mıdır?

34 ALİOGLU Emre, Belediyelerde Performans Ölçümü için Çok Ölçütü Bulanık Bir Model Önerisi, istanbul Teknik Üniversitesi S.B.E., Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Haziran 2006, s.26

35 HIŞIRU Serhat, a.g.e., s.103

36 'BİLGE Semih, Belediyelerde Performans Ölçümü (BEPER) Projesi, E-Akademi Hukuk-Ekonomi-Siyasi Bilgiler Aylık Ekonomi Dergisi, 2007, s.59, http://www.e-akademi.org/makaleler/sbilge-3.htm,(29.03.2016)

37 HIŞIRLI Serhat, a.g.e., s.114

2.4. Belediyelerde Performans Esaslı Bütçeleme Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar

Dünya'da yaşanan büyük krizler genel olarak kamu harcamalarının artmasına sebep olduğu için etkin bir kamu harcamasının yapılması gerektiği gündeme gelmiştir. Bunun sonucunda harcamalar konusunda büyük önem taşıyan bütçe sistemleri revize edilmeye başlanmıştır. Bu kapsamda çoğu ülkede olduğu gibi ülkemizde de PEB sistemi uygulanmaya başlamış ve çeşitli sorunlar yaşanmış ve bunun daha iyi uygulanabilmesi için neler yapılması gerektiği tartışılmaya başlamıştır.[38]

Bu tür sorunların varlığını bilmek ve sistemin tasarımını ve sürecini bu sorunlara duyarlı bir şekilde uygulamak, PEB sisteminin ulaşmasını istediği başarısını olumlu yönden etkiler.[39]

Birçok avantajına rağmen PEB teoride ve pratikte bir takım zorluk ve sorunları da yapısında barındırdığı gözlenmekte ve bu sorunların bir kısmı teorik diğer kısmı uygulama ile ilgilidir.[40]

PEB sisteminde yaşanan sorunları şu şekilde sıralaya biliriz; [41]

- Her şeyin rakamla ölçülememesi ve kamuya özgü yapının olması
- Yeni sistemin tam kabul edilmesi ve alışkanlıkları değiştirmenin kolay olması
- Yetişmiş personel eksikliği
- Ödül ve ceza sisteminin kamu da tam uygulanamaması
- Veri yönetiminin tam işlememesi
- Mecliste bütçenin görüşülmesinin ve denetimlerin etkin yapılmaması ya da yapılamaması
- Stratejik planlama ile PEB sistemi arasında koordinasyonun tam sağlanamaması ve plan- bütçe ilişkisinde eksikliklerin olması
- Stratejik planlamanın tam işletilememesi
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun tüm kamuyu kapsamaması.

Sonuç olarak, bu sorunlar sorgulanmadığı, dikkate alınmadığı veya çözümlenmediği sürece performans esaslı bütçe sisteminin kendinden beklenen fayda ve avantajları karşılamasının zor olabileceği söylenebilir.[42]

Kaynaklar

AKSARAYLI Mehmet, EGELİ Haluk, TÜGEN Kamil, AKDENİZ Ahmet, ÖZEN Ahmet, ***Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Biitçeleme Sisteminin Etkinliğinin Belirleyicileri: Türkiye'deki Kamu Kurumlarının Analizi,*** Süleyman Demirel Üniversitesi,2007,C.12

ALİOGLU Emre, ***Belediyelerde Performans Ölçümü İçin Çok Ölçütü Bulanık Bir Model*** *Önerisi,* İstanbul Teknik Üniversitesi S.B.E., Yayımlanmamış, Yüksek Lisans Tezi, Haziran 2006

BAL Tolga, *Performans Esaslı Biitçeleme Sistemi Çerçevesinde Alternatif Modellerin Türkiye 'de Uygulanabilirliği,* **Sayıştay Dergisi,** Sayı :96, Ocak-Mart, 2015, s. 25 - 54

BİBER İlke, ***Belediyelerde Muhasebe Personeli Eğitiminin Analitik Bütçe Uygulamaları Üzerindeki Etkisi: Bir Uygulama, Malatya İli Örneği,*** **İnönü** Üniversitesi S.B.E., Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Malatya 2013

BİLGE Semih, *Belediyelerde Performans Ölçümü (BEPER) Projesi,* **E-Akademi Hukuk-Ekonomi-Siyasi Bilgiler Aylık Ekonomi Dergisi,** Ocak 2007, Sayı 59, s. http://www.e-akademi.org (03.03.2016)

38 YAZICI Kuddusi, Türkiye'de Performans Esaslı Bütçe Sisteminde Yaşanan veya Yaşanabilecek Sorunlara Çözüm Önerileri, Selçuk Üniversitesi, İİBF, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Ekim, 2015, Sayı: 30, s.165

39 ERBAŞI Ali-GÜZEL Ali, Belediyelerde Performans Esaslı Bütçeleme Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar, Çağdaş Yerel Yönetimler, Cilt:18, Sayı:2, Nisan 2009, s.39

40 ÇELEBİ Kemal – KOVANCILAR Birol, Performans Esaslı Bütçe Sisteminin Teorik ve Pratik Sorunları, Yönetim ve Ekonomi, Cilt:19, Sayı:1, 2012, Celal Bayer Üniversitesi, İİBF, Manisa, s.1

41 YAZICI Kuddisi, a.g.e., s.165

42 ÇELEBİ Kemal – KOVANCILAR Birol, a.g.e., s.18

ÇELEBİ A. Kemal, KOVANCILAR Birol, *Performans Esaslı Biitçeleme Sisteminin Teorik ve Pratik Sorunları,* **Yönetim ve Ekonomi Dergisi,** Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., Manisa, 2012,19.Cilt, Sayıl, s. 1-18

ERBAŞI Ali-GÜZEL Ali, *Belediyelerde Performans Esaslı Biitçeleme Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar,* **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi,** Cilt: 18, Sayı:2, Nisan 2009, s. 35- 44

HIŞIRLI Serhat, *Belediyelerde Stratejik Plana Dayalı Performans Esaslı Biitçeleme Sistemi:* *Şanlıurfa Belediyesi Örneği,* Harran Üniversitesi S.B.E., Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Şanlıurfa, 2014

KAVAS Türkan, *Devlet Muhasebesinde Bütçenin Önemi ve Bütçe Hesaplarının İşleyişi,* Kocaeli Üniversitesi S.B.E., Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli 2014

KURNAZ Ahmet Cemil, ***Kamuda Performans Esaslı Bütçe Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve Bu Çerçevede Part Sisteminin İncelenmesi,*** **Mesleki Yeterlilik Tezi,** Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2010

ORAL Esin, ***Bazı OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Biitçeleme Uygulamaları Gelişimi***

ve Türk Mali Sistemi Açısından Bir Değerlendirme, Maliye Bakanlığı, Ankara, Nisan 2005

ÖNER Erdoğan, ***Osmanlı Devleti 1912 Yılı Hazine Genel Hesabı ve Kesin Hesap Kanunu*** *Tasarısı,* Ankara, 2009

PEHLİVAN Osman, *Devlet Bütçesi,* Celepler Matbaacılık, Trabzon, Eylül, 2014

Performans Programı Hazırlama Rehberi 2009, www.bumko.gov.tr/PEB, (30.11.2015)

SEĞMEN Zafer, *Performans Esaslı Biitçeleme Bütçe Hazırlık ve Uygulama*, İçişleri Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, http://www.strateji.gov.tr/ortak_icerik/strateji/4.hutce zafer segmen.pdf, (05.11.2015)

ŞAHİN İPEK Elif Ayşe, *Kamu Kesiminde Performans Yönetim Aracı Olarak Performans*

Esaslı Biitçeleme Sistemi, **Büyükşehir Belediye Örneği,** Türkiye Belediyeler Birliği, Ankara, Ocak, 2013

YARDIMCIOĞLU Fatih, *Performans Esaslı Biitçeleme Sistemi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği,* Sakarya Üniversitesi S.B.E., Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Haziran 2006

YAZICI Kıddıisi, *Türkiye'de Performans Esaslı Bütçe Sisteminde Yaşanan veya Yaşanabilecek Sorunlara Çözüm Önerileri,* Selçuk Üniversitesi, İİBF, Sosyal **ve Ekonomik**

Araştırmalar Dergisi, Ekim, 2015, Sayı: 30, s. 163 - 200

YILDIZ Recep, *Belediyelerde Stratejik Planlamanın Uygulanabilirliği: Fatih Belediyesi* Örneği. **İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi** (İAÜD), Yıl 5, Sayı: 18, s.39 - 62

YILMAZ Sibel, *Performans Esaslı Biitçeleme ve Türkiye'deki Pilot Uygulamalar,* Nisan 2007

YÜKSEL Cihan, *Kamu Bütçesi, Özel Ders Notları,* Mersin Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

5018 Sayılı *Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu*

http://peb.bumko.gov.tr https://tr.wikipedia.org http://www.sgdp.ankara.edu.tr **http://www.tdk.gov.tr**

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI DAYANIŞMA DERGİSİ YAYIN KOŞULLARI VE YAZMA KURALLARI

Dayanışma dergisi hakemli bir dergidir.

Dergi iki ayda bir yayımlanır.

YAYIN 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 Yayın 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 Kurul'unca ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra hakeme / hakemlere gönderilecek, hakemden / hakemlerden gelecek rapor doğrultusunda yazının basılmasına, yazardan rapor çerçevesinde düzeltme istenmesine ya da geri çevrilmesine karar verilecek ve durum yazara en kısa sürede bildirilecektir.

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.

YAZMA KURALLARI

1-"Yazılar, Microsoft Windows Word programla yazılmalı ve çözümünde herhangi bir sorun yaşanmaması için daha önce kullanılmamış CD'ye kaydedilerek veya 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 unvanı" gösterilmelidir.

c. Yazarın bağlı bulunduğu kuruluş, varsa yazarın e-posta adresi sayfanın dipnotunda gösterilmelidir.

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 bölümleri 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, Costing, 4* Edition, DP Publications Ltd. London, 1993.

Gavens, John J. ve Robert W. Gibson, "An Australian Attempt to Internationalize Accounting Professional Organizations", The Accounting Historians Journal, December 1992, Volume19, Number 2, s. 79-103.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun 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 biçimiyle yazı için "basıla" verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzeltmeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir. Forma ulaşmak için www.dayanismadergisi.com

Yazışma Adresi

Dayanışma Dergisi

1456 Sokak No. 15 Alsancak-İZMİR

Tel: (0.232) 441 96 33

Faks: (0.232) 441 95 67

e-posta: izsmmmo@izsmmmo.org.tr

www.dayanismadergisi.com

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI DAYANIŞMA DERGİSİ

Makale Sunum Formu

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 PUBLIC ACCOUNTANS ACCOUNTING EDUCATION AND RESEARCH INSTITUTE)

SMMM STAJA GİRİŞ SINAVLARINA HAZIRLIK PROGRAMI
Stajdan 5 Ay Kısaltma İmkanı

SMMM YETERLİLİK SINAVLARINA HAZIRLIK PROGRAMI
Stajdan 4 Ay Kısaltma İmkanı

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK SINAVLARINA HAZIRLIK PROGRAMI

HAYALLERİNİZİ ERTELEMEYİN

27 - 28 Ağustos 2016 tarihinde yapılan SMMM Sınavında 11 Kursiyerimiz 7'de 7 yaparak ruhsat almaya hak kazanmıştır.

- İngilizce Eğitimi
- Bilgisayarlı Muhasebe Eğitimi
- Uygulamalı Mali Bilirkişilik Eğitimi
- Excel (İlk, Orta, İleri Düzey) Eğitimi
- İnşaat Muhasebesi ve Uygulamaları Eğitimi

@izsmmmoegitim

Adres: 1456 Sk. No:15 K.1 Alsancak/İzmir Telefon: 0(232) 446 45 98
izmirsmmmoegitim@gmail.com - www.izmirsmmmoegitim.org.tr

Geleceğiniz için harika başka fikirlerimiz de var!

LUCA

Mali Müşavir Paketi

LUCA KOZA

Ticari Paket ve Kurumsal Çözümler

LUCA net

KOBİ'ler için Ticari Yazılım

LUCA

Denetim

TÜRMOB TESMER

www.luca.com.tr

LUCA

Türkiye'nin ilk web tabanlı merkezi muhasebe sistemi

ANKARA - MERKEZ
TESMER - Temel Eğitim ve Staj Merkezi
LUCA Proje Departmanı (Merkez)
Dikmen Caddesi No: 562
Dikmen/ Ankara
Telefon: 444 58 22 - Faks: +90 312 475 60 05

İSTANBUL ŞUBE
Meclis-i Mebusan Cad.
Can Feda Çıkmazı No:5
Fındıklı-Beyoğlu / İstanbul
Telefon: +90 212 291 36 99 (5 hat pbx) /
+90 212 247 62 87 (2 hat pbx)

İZMİR ŞUBE
Şehit Fethi Bey Caddesi Hürriyet İş
Merkezi No:53 Kat:3
Pasaport - İZMİR
Telefon: +90 232 446 83 55 / 446 83 95