

# PKF GLOBAL





Global Bakus  
Yerel Yaklaşım



pkfistanbul.com

# İÇİNDEKİLER / CONTENTS



07

## Kıymetli Maden Tedarik Zinciri Uyum Denetimi

Kadir Sayıcı & Ali Burak Şahin  
Kurucu Ortak Denetçi

15

## Girişim Sermayesi Şirketleri Yatırım Yaparken Nelere Dikkat Ediyor?

Erim Nehir Kargacı  
Finansal Danışmanlık Bölümü Ortak

19

## Ümit İle Korku Arasında: Müşteri Risk Yönetimi

Dr. Kutalmış Emre Ceylan  
Danışmanlık Bölümü Ortak

23

## Vergi Mahkemesinde İlk İnceleme

Av. Levent Alpağut

36

## Türk Sosyal Güvenlik Sisteminde Hizmet Borçlanması

Mehmet Erciyes  
Sosyal Güvenlik ve İnsan Kaynakları Danışmanlığı Bölüm Müdürü

43

## Her Şeyin Başı Verimlilik mi?

Mertcan Asdemir  
Danışmanlık Bölümü Ortak

46

## Yeminli Mali Müşavirlerce 3568 Sayılı Yasa Kapsamında Yapılan Tam Tasdik İşlemleri

Nevzat Şenses  
Vergi Bölümü Ortak



50

## Aile İşletmelerinin Sürdürülebilirliğinde Aile Anayasasının Rolü

Prof. Dr. Cemal Yükselen

53

## Yargıtay Kararları Işığında Fazla Çalışmanın İspatı

Servet Kaba  
Sosyal Güvenlik ve İnsan Kaynakları Danışmanlığı Ortak

55

## Torbadan Çıkan Vergi Değişiklikleri

Emrah Cebecioğlu  
Muhasebe ve Vergi Bölümü Ortak

65

## Son Bakış, İlk Pencere "Galata ve Kulesi"

Av. Sedat Safran





## TAKIM ÇALIŞMASI

Bizler sınırları olmayan danışmanlarız. Şeffaflığı odakta tutan güçlü iletişimimiz sayesinde, etkin bir takım çalışması ile dünyanın neresinde olursa olsun, çok disiplinli uzmanlık gerektiren projelerde başarılarla imzamızı atıyoruz.

# Kıymetli Maden Tedarik Zinciri Uyum Denetimi: OECD Mevzuatı ve Türkiye Uygulaması

**21** Mart 2011 tarihinde yayınlanan “Zayıf Yönetimli Bölgelerdeki Çok Uluslu Şirketler için OECD Risk Farkındalığı Aracı, OECD, Paris; İş ve İnsan Hakları Konusunda Kılavuz İlkeler: Birleşmiş Milletler “Koru, Saygı Duy ve Çözüm Bul” Çerçevesinin Uygulanması (Çok Uluslu Şirketler ve Diğer İşletmeler ile İnsan Hakları Konusunda Sorumlu Genel Sekreter Özel Temsilcisinin Raporu” uyarınca Uyum süreci, şirketlerin insan haklarına saygı göstermelerini ve çatışmalara katkıda bulunmamalarını sağlayan kesintisiz, proaktif ve reaktif bir süreçtir. Bununla birlikte uyum süreci şirketlerin uluslararası kanunlara uymalarına ve madenlerin yasa dışı ticaretinin önlenmesine yönelik kanunlar ve BM yaptırımları dahil yerel ve uluslararası kanunlara uygun faaliyet gösterebilmelerine yardımcı olmaktadır. Aynı zamanda risk odaklı uyum süreci, şirketlerin faaliyetleriyle veya kaynak kullanımı kararlarıyla ilişkili olumsuz etkileri önlemek veya azaltmak amacıyla mevcut ya da potansiyel riskleri tespit etmek ve bunlara yanıt vermek için atmaları gereken adımlara işaret etmektedir.

Kadir Sayıcı  
Kurucu Ortak

Ali Burak Şahin  
Denetçi



“

Ülkemizde bu kapsamda Borsa İstanbul A.Ş. 05.03.2021 tarihinde Kıymetli Madenler Tedarik Zinciri Uyum Yönergesini (bundan sonra yönerge diye adlandırılacaktır) yayınlamış ve Borsa İstanbul A.Ş.’ye kayıtlı kıymetli maden işletmelerinin ve aracı kurumların borsa düzenlemelerine ve uluslararası standartlara uyumunun gerçekleştirilme yöntemlerini izah etmiştir.

”

Borsa İstanbul A.Ş.’nin yayınladığı yönergenin 4. Maddesinde 5 adım yaklaşımı izah edilmiş ve sorumlu tedarik zinciri yönetiminin temelinde bu 5 adım yaklaşımın bulunduğu ifade edilmiştir. Aynı madde de Beş Adım Yaklaşımının, kıymetli madenler aracı kuruluşları ile rafinerilerin tedarik zincirinde yer alan kilit alanların her biri için uyum uygulamalarının oluşturulması ve sürekli geliştirilmesi için asgari standart olarak kabul edileceği ve Kıymetli madenler aracı kuruluşları ile rafinerilerin iç kontrol ve uyum sistemlerinin işleyişinde ve geliştirilmesinde kurumsal yönetim uygulama ve ilkeleri esas alınacağı belirtilmiştir.

Beş adım yaklaşımının temel esasları aşağıdaki gibidir.

1. Güçlü şirket yönetimi sistemlerinin kurulması
2. Tedarik zincirindeki risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi
3. Belirlenen risklere yanıt verebilecek bir stratejinin tasarlanması ve uygulanması
4. Kıymetli madenler aracı kuruluşları ve rafinerilerin uyum çalışmalarının bağımsız üçüncü taraflarca denetlenmesi (Bağımsız Güvence Raporu)
5. Tedarik zinciri uyum çalışmalarının yıllık olarak raporlanması

5 adım yaklaşımına ilişkin detaylı açıklamalar OECD'nin yayınlamış olduğu rehberde bulunmaktadır. Açıklamaları sırasıyla aşağıda gösterilmiştir.



Beş Adım Yaklaşımı

## ADIM 1: GÜÇLÜ ŞİRKET YÖNETİMİ SİSTEMLERİNİN KURULMASI

1. adımın amacı; Tedarik zincirindeki şirketlerin mevcut uyum ve yönetim sistemlerinin etkin bir uyum çalışmasına göre yapılandırılmasını sağlamaktır.

### A. Çatışmalardan etkilenmiş ve yüksek riskli bölgelerin altınlarıyla ilgili riskleri belirleyip yönetmek için bir tedarik zinciri politikası benimsenmesi ve buna bağlı kalınması gerektiği belirtilmiştir.

Tedarik zincirindeki tüm şirketler için geçerli olan bu politika:

1. Şirketin bunu temel alarak kendisini, faaliyetlerini ve tedarikçilerle ilişkilerini değerlendirebileceği, çatışmalardan etkilenmiş ve yüksek riskli bölgelerin altınlarına ilişkin sorumlu tedarik zinciri ortak ilkeleri ve standartlarını ortaya koyan bir politikaya bağlı olmalıdır. Bu politikanın OECD Rehber Ek II'de yer alan tedarik zinciri politika belgesindeki standartlarla tutarlı olmalıdır.

### B. Tedarik zinciri uyumunu destekleyecek iç yönetim sistemlerinin yapılandırılması. Tedarik zincirindeki şirketler:

1. Tedarik zinciri uyum çalışmalarının denetlenmesi amacıyla gerekli yeterliliğe, bilgiye ve deneyime sahip üst düzey yöneticilere yetki ve sorumluluk vermelidir.

2. Bu süreçlerin işletilmesini ve izlenmesini desteklemek için gerekli olan kaynakları temin etmelidir.

3. Şirket politikası dahil tüm kritik bilgilerin ilgili çalışanlara ve tedarikçilere ulaşmasını sağlayacak bir organizasyon yapısını ve iletişim süreçlerini hayata geçirmelidir. Uygun eğitim faaliyetleri düzenlenmelidir ve bu noktada şirketler Endüstri Programları ya da Kurumsallaştırılmış Mekanizmalar tarafından geliştirilmiş eğitim modüllerini dikkate almayı düşünebilir.



4. Tedarik zinciri uyum sürecinin uygulanmasıyla ilgili kurum içi hesap verilebilirliği tesis etmelidir.

### C. Altın tedarik zincirine yönelik şeffaflık, bilgi toplama ve denetleme için özel bir sistem kurulması.

1. Tedarik zinciri uyum süreçlerinin, bulgularının ve bunlara dayanılarak alınan kararların kayıtlarını ve dokümantasyonunu dahili olarak oluşturulmalıdır. Bu, Adım 1 uyumun yanı sıra çatışmalardan etkilenmiş ve yüksek riskli bölgelerin altınlarına ilişkin tedarik zincirleriyle ilgili olarak atılması gerekebilecek ilave uyum tedbirlerini içermektedir.

2. Altın giriş ve çıkışlarını geriye dönük olarak tespit etmek ve/veya bir muhafaza zinciri sistemini desteklemek amacıyla elde edilip kullanılacak dahili envanter ve işlem dokümantasyonu sisteminin sürekliliğini sağlanmalıdır. Bu, şunları içermelidir:

a) Altın ve altın içeren malzemelerin biçimi, türü ve fiziksel açıklaması hakkında bilgi, örneğin; altın cevheri, altın derişimi, altın doresi, alüvyon altın, geri dönüştürülebilir altın, külçe altın, mücevher üretimi girişleri ve/veya ürünleri, elektronik bileşenler ve altın kaplama çözümleri vs.

b) Tedarikçinin altın ve altın içeren malzemelerin ağırlığı ve ayarı hakkında verdiği bilgiler ile altın giriş ve çıkışlarının ağırlık ve ayarlarıyla ilgili yapılan belirlemeler.

c) Finansal Eylem Görev Gücünün (FATF) 40 Tavsiye ile uyumlu “iş yaptığınız tarafı tanıyın” (“Know Your Counterparty”-“KYC”) uyum bilgileri dahil tedarikçi ayrıntıları.

d) Her giriş ve çıkış için benzersiz referans numaraları.

e) Giriş, çıkış, satın alma ve satış tarihleri.

3. Mevcut oldukları takdirde ödemeleri resmi bankacılık kanalları aracılığıyla alıp gönderilmelidir. Mümkün olan her durumda nakit satın alımlardan kaçınılmalı ve kaçınılmaz olan her tür nakit satın alma işleminin doğrulanabilir belgelerle desteklenmesi sağlanmalıdır.

4. Altın işlemleriyle ilgili olarak tüm kanun uygulayıcı makamlarla eksiksiz ve şeffaf bir şekilde iş birliği yapılmalıdır. Gümrük yetkililerinin tüm sınır ötesi sevkiyatlarla veya yetki sahibi oldukları diğer tüm konularla ilgili tüm bilgilere erişmelerine izin verilmelidir.

5. Yukarıda bahsedilen bilgileri, tercihen bilgisayar veri tabanı ortamında en az beş yıl boyunca saklanmalıdır.

### D. Tedarikçilerle olan şirket ilişkilerinin güçlendirilmesi.

### E. Şirket ve/veya maden seviyesinde bir şikayet mekanizması oluşturulması.

Doğrudan kendi başına veya diğer şirket ve kuruluşlarla (endüstri programları veya kurumsallaştırılmış mekanizmalar gibi) iş birliği yaparak ya da harici bir uzmana veya kuruluşa (ombudsman gibi) başvuru yapılabilmesi imkanı tanıyarak bu tür bir mekanizma oluşturmalıdır.

## ADIM 2: TEDARİK ZİNCİRİNDEKİ RİSKLERİN BELİRLENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Adım ikinin amacı; çatışmalardan etkilenmiş ve yüksek riskli bölgelerdeki altın çıkarma, konsolidasyon, ticaret, nakliye ve ihracat faaliyetleriyle ilgili riskleri belirlemek ve değerlendirmektir.

Altın tedarik zincirindeki şirketler, tedarik zincirlerinde ürettikleri veya satın aldıkları altının çatışmalara veya önemli insan hakkı ihlallerine katkıda bulunmasına yönelik riskleri tespit edip değerlendirmek amacıyla, Adım 1 kapsamında uygulamaya konmuş güçlü yönetim sistemini kullanmalıdır.

Tüm şirketler, bu bölümdeki tavsiyeleri yerine getirmek amacıyla ortak girişimlerden faydalanabilir. Bununla birlikte, kendi uyum sorumlulukları bizzat şirketlerde kalmaya devam eder ve şirketler bu tür ortak girişimlerin şirkete ait şartları dikkate almasını sağlamalıdır.

A

Altın üreticisinin, çatışmalardan etkilenmiş veya yüksek riskli bölgelerde maden çıkarıp çıkarmadığını veya taşıyıp taşımadığının ("Tehlike işareti konulmuş faaliyetler") belirlenmesi.

B

Ayrıca, altın üreticisinin çatışmalardan etkilenmiş ve yüksek riskli bölgelerin altınlarını satın alıp almadığının da (örneğin emek-yoğun ve küçük ölçekli işletmelerin altınları) belirlenmesi.

### Altın menşei ve geçiş güzergahı için tehlike işaretleri aşağıdaki gibidir:

- Çatışmalardan etkilenmiş veya yüksek riskli bir bölgeden çıkarılan ya da bu tür bir bölge üzerinden taşınan altınlardandır.
- Altınla ilgili bilinen rezervleri, muhtemel kaynakları veya beklenen üretim seviyeleri sınırlı olan bir ülkeden gelen altınlardandır (örneğin, o ülkeden gelen altın hacminin bilinen rezervlerle veya beklenen üretim seviyeleriyle uyumlu olmaması).
- Çatışmalardan etkilenmiş ve yüksek riskli bölgeler üzerinden geçerek ulaştığı bilinen bir ülkeden gelen altınlardandır.
- Altının geri dönüştürülebilir/hurda veya karma kaynaklardan geldiği ve altının çatışmalardan etkilenmiş ve yüksek riskli bölgeler vasıtasıyla aktarıldığı bilinmekte veya bundan şüphelenilmektedir.

**Bu tür tehlike işareti konulmuş konumlarda kara para aklama kanunları, rüşvetle mücadele kanunları, gümrük denetimleri ve diğer denetimle ilgili kanunlar zayıf bir şekilde uygulanıyorsa ve/veya resmi olmayan bankacılık kanalları kullanılıyor ve nakit ağırlıklı bir şekilde kullanılıyorsa risk daha da fazladır.**

### Tedarikçi Tehlike İşaretleri:

►►► Tedarikçiler veya diğer bilinen maden/rafineri şirketleri yukarıda belirtilen tehlike işareti konulmuş yerlerden birinde faaliyet göstermektedir veya altın menşei/geçiş güzergahı konusunda yukarıda belirtilen tehlike işaretlerine sahip yerlerin birinden altın tedarik eden tedarikçilerde hissesi veya başka menfaatleri vardır.

►►► Tedarikçilerin ya da diğer maden/rafineri şirketlerinin, son 12 ay içerisinde tehlike işareti konulmuş bir altın menşeiinden veya geçiş güzergahı yolundan altın tedarik ettiği bilinmektedir. Altının geri dönüştürülebilir / hurda veya karma kaynaklardan geldiği ve altının çatışmalardan etkilenmiş ve yüksek riskli bölgeler vasıtasıyla aktarıldığı bilinmekte veya bundan şüphelenilmektedir.



C

Altın üreticisinin operasyonlarına ve aktif ya da planlanmış diğer altın kaynaklarına yönelik tehlike işaretlerinin mevcut koşullarının saptanması.

D

Tedarik zincirindeki risklerin değerlendirilmesi.

Şirketin tehlike işaretli tedarik zincir(ler)indeki fiili koşulların saptanmasıyla elde edilen bilgileri değerlendirilmelidir. Şirket, elde ettiği bilgiler ile aşağıdakiler arasında bir tutarsızlık olması halinde bu durumu bir "risk" olarak kabul etmelidir.

**a.** OECD uyum rehberindeki, uyum standartları ve süreçleri ile bu Rehber kapsamındaki Adım 1'de elde edilen bilgiler.

**b.** Şirketin ticaret kaydının bulunduğu veya halka açık olduğu (uygulanabiliyorsa) ülkeler ile altının çıkarıldığı, aktarıldığı veya yeniden ihraç edildiği veya edilebileceği ülkelerin ulusal kanunları.

**c.** Finansman anlaşmaları, yüklenici anlaşmaları ve tedarikçi anlaşmaları gibi şirketin faaliyetlerini ve iş ilişkilerini düzenleyen yasal enstrümanlar.

**d.** Çok Uluslu Şirketler için OECD Kılavuzu ve uluslararası insan hakları ile uluslararası kara para aklamayla mücadele tavsiyeleri ve yönergeleri gibi diğer ilgili uluslararası mevzuat.

## ADIM 3: BELİRLENEN RİSKLERE YANIT VEREBİLECEK BİR STRATEJİNİN TASARLANMASI VE UYGULANMASI



Bu adımın amacı; olumsuz etkileri önlemek veya azaltmak amacıyla, belirlenen riskleri değerlendirmek ve bunlara yanıt vermektir. Şirketler, bu bölümdeki tavsiyeleri yerine getirmek amacıyla ortak girişimlerden faydalanabilir. Bununla birlikte, kendi uyum sorumlulukları bizzat şirketlerde kalmaya devam eder ve şirketler bu tür ortak girişimlerin şirkete ait şartları dikkate almasını sağlamalıdır.

### MADEN/RAFİNERİ İÇİN RİSK YÖNETİMİ

**A.** Toplanan bilgileri ve tedarik zinciri risk değerlendirmesinde belirlenen gerçek ve potansiyel riskleri ana hatlarıyla belirterek bulguları üst düzey yönetime raporlanması.

**B.** Tedarikçilerle ve dahili şeffaflık, bilgi toplama ve Adım 1(C)'deki altın tedarik zinciri denetim mekanizmalarıyla daha fazla etkileşim kurulması.

**C.** Bir risk yönetim planının tasarlanması ve uygulanması.

**D.** Risk yönetim planının uygulanması, risk azaltma sürecinin performansının izlenmesi, sorumlu üst yöneticilere güncel durumun raporlanması ve önerilen risk yönetimi stratejilerine uygun olarak, başarısız risk azaltma girişimlerinden sonra söz konusu tedarikçiyle ilişkinin askıya almasının veya sonlandırılmasının değerlendirilmesi.

**E.** Azaltılması gereken riskler için veya koşullar değiştiğinde ilave durum ve risk değerlendirmeleri yapılması.

## ADIM 4: RAFİNERİCİLERİN UYUM ÇALIŞMALARININ BAĞIMSIZ ÜÇÜNCÜ TARAFLARCA DENETLENMESİ

Dördüncü adımla amaçlanan, rafinerinin çatışmalardan etkilenmiş ve yüksek riskli bölgelerin altınlarına ilişkin sorumlu tedarik zinciri uyum çalışmasının bağımsız bir üçüncü tarafça denetlenmesini sağlamak ve Kurumsallaştırılmış Mekanizmalar ya da Endüstri Programları dahil muhtelif yollarla rafinerinin ve maden/rafineri seviyesi şirketlerinin uyum çalışmalarını geliştirmelerine destek olmaktadır.

## ADIM 5: TEDARİK ZİNCİRİ UYUM ÇALIŞMALARININ YILLIK OLARAK RAPORLANMASI

Son olarak adım beşin amacı; şirketlerin aldığı tedbirlerle ilgili olarak kamuoyunda güven tesis etmek amacıyla, çatışmalardan etkilenmiş ve yüksek riskli bölgelerin altınlarına ilişkin sorumlu tedarik zinciri uyum çalışmaları hakkında kamuoyuna bilgi vermektir.

Sonuç olarak Borsa İstanbul A.Ş. ve OECD düzenlemeleri madenler konusunda sorumlu bir küresel tedarik zinciri yönetimine temel oluşturacak detaylı bir uyum çerçevesi sunmaktadır. Her iki kurumun da hazırlamış olduğu rehberlerin amacı tedarikçi seçimi dahil olmak üzere tüm kaynak kullanımı ve tedarik süreçleri aracılığıyla şirketlerin insan haklarına saygılı olmasına ve çatışmalara katkıda bulunmaktan kaçınmasına yardımcı olmaktadır. Bu kapsamda kıymetli piyasasında işlem yapan rafineri ve aracı kurumların bahsi geçen düzenlemeleri dikkatle iç sistemlerine entegre etmesi ve bu süreçleri yetkilendirilmiş bir bağımsız denetim kuruluşuna denetletip onay alması gerekmektedir.

# PKF



## ŞEFFAFLIK

Biz, açık ve şeffaf bir hizmet sunuyoruz. Amacımız müşterilerimize öğretici bir açıklıkla uzmanlık alanımıza giren her konuda destek olmak.

[pkfistanbul.com](http://pkfistanbul.com)

# Girişim Sermayesi Şirketleri Yatırım Yaparken Nelere Dikkat Ediyor?

Neler Girişim Sermayelerinin Radarına Girmenizi Sağlar?

Erim Nehir Kargacı  
Finansal Danışmanlık Bölümü Ortak

**S**on yıllarda hem ülkemizde hem global seviyede, birçok büyük tutarlı yatırım yapıldığını duyuyoruz ya da ilgili iletişim kanallarından takip ediyoruz.

Bu yatırımlar genelde teknoloji şirketlerine ve oyun şirketlerine yapıldı, son 3 yılda yapılan yatırımlar, 3 yıl öncesine göre 50-60 kat daha fazla tutarlarda gerçekleşti. İngilizcesi "Venture Capital" olan risk sermayeleri ya da ülkemizde daha çok bilindiği ismiyle girişim sermayeleri, daha çok küçük-orta büyüklükteki girişimlere yatırım yaparlar ve onları, yaptıkları yatırım ile birlikte daha çok önünü açmayı hedefleyen bir yatırım planı yaparlar.

Nihai olarak amacı yaptıkları girişimlerin değerlendirme artışlarından para kazanmak olan girişim sermayeleri, tünelin ucundaki ışığı gördükçe ve ışık daha da parlaklaştıkça kısa vadeli bir yatırımın geri dönüşü (ROI) yılı beklentisi olmadan, sadece işe inanarak da hareket edebiliyor.

Girişim sermayeleri ya da risk sermayeleri esas olarak yaptıkları yatırımlardan para kazanma sürecine çoğunlukla yatırım yaptıkları girişim bir başka Şirkete satıldığında (Exit) ya da borsaya açıldığında (IPO) girebildikleri için, bu süreyi en kısa sürede gerçekleştirmek tabii ki girişim sermayeleri için çok daha avantajlı oluyor. Ancak potansiyeli çok kuvvetli olan bir girişim için, tüm yatırımcılar yeteri kadar bekleyebilecek süreye sahip oluyorlar.



Peki! girişim sermayesi fonlarının dikkatini bir start-up ya da bir küçük-orta boyuttaki işletme nasıl çekebilir neler bu şirketleri daha cazip hale getirecektir? Bu noktada yatırımcıların en çok üzerinde durduğu konu şirketin iş modeli ve bu iş modelinin kısa sürede talep görebileceğine, hacim kazanabileceğine olan inançları.



Geleneksel yaklaşımda, şirketlerin yatırım alabilmeleri için kar ediyor olmalarının çok önemli bir kriter olduğu kabul edilirdi, kar etmeyen şirketler eskiden çok ilgi odağı olmaz, çok iyi bir iş modeline sahip olsa bile 1-2 yıl içerisinde kar edemiyorsa bu iş modeli yatırım yapılabilir seviyede görülmezdi.

Şimdi ise özellikle son birkaç senede, ağırlıklı olarak teknoloji girişimlerine kar etmese de yatırım yapan birçok girişim sermayesi, risk sermayesi fonu biliyoruz. Bunun altında yatan temel sebep ise, iş modelinin kolayca globalleşebileceğine ve birçok kişiye hızlıca hizmet edebileceğine inanılması.

Gerçekten de, mevcut finansal tablolarında kar görünmeyen şirketler, başarılı iş modelleri ve bu iş modelleri ile globalleşme imkanları, yatırımların bu şirketler üzerindeki yatırım iştahını artırıyor.

Öte yandan henüz ilk yıllarında olan, iş modelini hala test eden ve ciddi anlamda pazarlama harcamasına ihtiyacı olan girişimlerin kar etmesini beklemek zaten haksızlık olacaktır. Fakat hem şirketin kritik çalışanlarının (Key Personnel) iş modeli ile ilgili bilgisi ve tecrübesi hatta çoğu zaman eğitim düzeyi, hem de şirketin hedefleri bu noktada çok daha önemlidir.

İlk yıllarını geçmiş, iş modelini oturtmuş fakat işini daha da büyütebilmek ve global pazara açılabilmesi için yatırıma ihtiyaç duyan girişimlerde ise Şirketin ulaştığı hacim çok daha önemli hale geliyor.





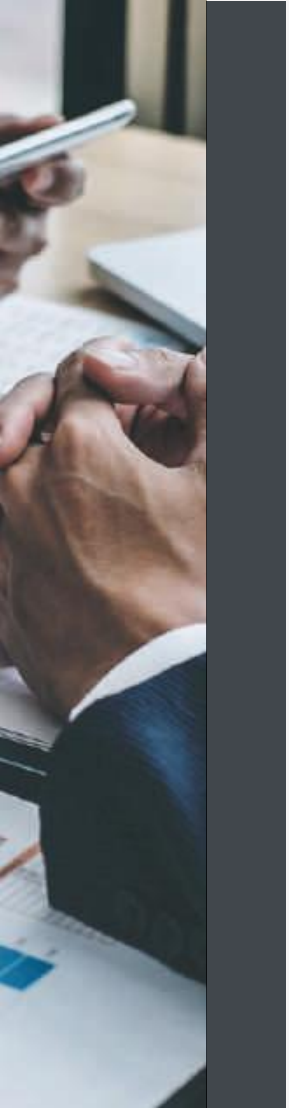
Bu hacim, şirketin ulaştığı müşteri sayısı, müşterilerden aldığı geri dönüşler ve müşteri ilişkileri (CX) düzeyi, varsa toplam abone sayısı, mevcut müşterilerinin ilgili şirketin hizmetlerini ne kadar sürede bir tercih ettiği (Retention Rate) ya da birkaç kez ilgili şirketin hizmetlerini kullanıp daha sonra tamamıyla şirketten kopmuş müşteri oranı (Churn Rate).

İş modelini oturtmuş ve belli bir seviyede olması gereken girişimlerde, yukarıdakilere ek olarak bir de tekrarlı gelir elde edip etmediği ve bu tekrarlı gelirin aylık ve yıllık (MRR ve ARR) hacmi, yatırımcılar için önemli bir kriter olabiliyor.

Girişim sermayeleri yatırım yapmadan önce, şirketin mali tablolarını inceleyip analiz edip bir durum tespit değerlendirmesi (Due Diligence Work) yaparlar, ve sadece finansal verilere değil, operasyonel harcamalara, pazarlama harcamalarına ve bu harcamaların yatırım yapacakları şirkete geri dönüşünün ne olduğuna da bakarlar, ve aslında şirketin yaptığı harcamaların aldığı kararların doğruluğunu ölçmeye çalışırlar.

Bu bağlamda yatırımcılar, girişim sermayeleri, risk sermayeleri ve yurt dışında Venture Capital şirketleri, yatırım yaparken birkaç değişkene bakmaktansa şirketin yaşına, iş modeline, kurucularının eğitim seviyesine ve iş ile ilgili tecrübesine, hatta şirketin müşterileri ile olan ilişkilerine bakıyorlar, finansalları ise bu bakış açıları ile inceleyip yatırım yapıyorlar dolayısıyla artık kar etmek yatırım yapmak için tek kriter olmaktan çıkıyor ve başarılı, global bir hikaye yazabilme potansiyeli en önemli yatırım alma kriteri olmaya doğru hızla gidiyor.

# Accountants & Business Advisers



# PKF



## KALİTE

İşlerimizi en yüksek standartlarımızda yürütüyoruz. PKF olarak ekibimizin beceri düzeylerinin artırılması ve müşterilerimizin işlerinin devamlılığını sağlayacak bir politika izliyoruz. PKF olarak bizler kalitemizi taahhüt ediyoruz.

[pkfistanbul.com](http://pkfistanbul.com)

# Ümit İle Korku Arasında: Müşteri Risk Yönetimi

Dr. Kutalmış Emre Ceylan  
Danışmanlık Bölümü Ortak

**R**isk yönetimi, şirketlerin ümit ile korku arasında yürüttükleri en gergin konudur. Bir yanda ticaret yapma isteği, öte yanda tahsil edememe riski. İflas, konkordato ve karşılıksız çek duyularının yaygınlaşması ile hassasiyetler artar, tüketici güven endeksi düştükçe, piyasanın suları çekildiği psikolojisi ile frene basılır ve bu durumda şirket özelindeki riskin, sistemik riske dönüşme ihtimali daha da artar. **Sistemik risk, bir ekonomide ortaya çıkan ve tüm piyasayı müteselsil şekilde etkileyen risk demektir.** Ortaya çıktığında bütün şirketleri aynı yönde ama farklı şekillerde etkiler. Finansal piyasalarda sıkça kullanılan bir terim olmasına rağmen, sistemik riskin reel sektörde de karşılığını görmemiz mümkündür.

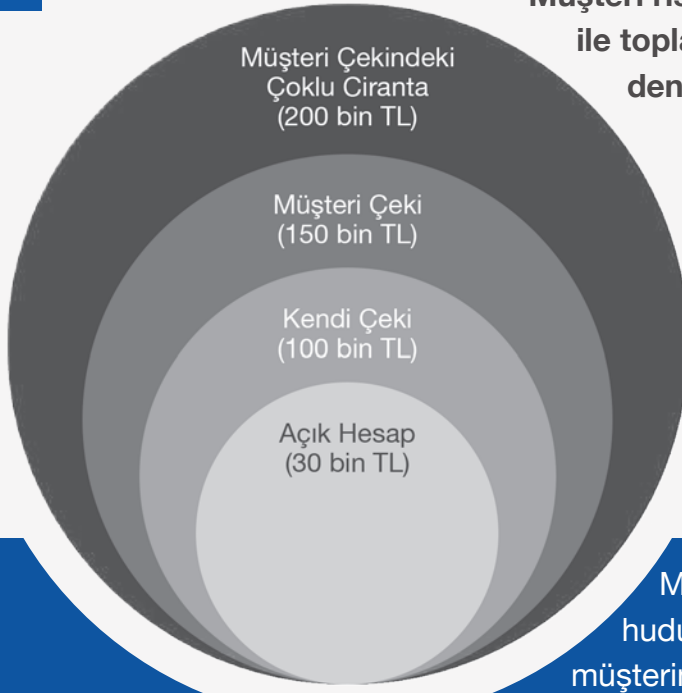


İçinde bulunduğumuz durgunluk atmosferinde sistemik risklerin en büyüğü yaygın şekilde yaşanabilecek “tahsil edememe riski”dir.

Çevre şartları olumsuz da olsa, her şirketin kendi içinde yapması gereken “**Müşteri Risk Yönetimi**” uygulamaları vardır. Araştırılacak bir dizi soruyla müşteri bazında risk limitlerinin çalışılması işin önemli kısmını oluşturur.

- Müşterinin müşterileri ile ticaretinde **gözle görülür gerileme** var mıdır?
- Müşteride **genel psikoloji** ne şekildedir?
- Şirketin genel **borçluluk durumu** değişmekte midir, bankalarla **kredi pazarlıkları** artmakta mıdır, kredi alma gücü hakkında istihbarat var mıdır?
- Samimiyet kurulmuş personelden alınacak bilgi (maaş ve diğer ödemelerin zamanındalığı vb.) hangi durumlara işaret etmektedir?
- Müşteri **depolarında gözle görülür bir değişim**, zayıflama veya umulmadık firmalardan ürün tedariki başlamış mıdır?
- Bu hal ve şart altında **ne kadar ciro hedeflenmektedir?**

**Müşteri risk limiti, müşterinin ortalama ödeme süresi ile toplam ciro beklentisinin birlikte çözüldüğü bir denklemdir.**



Risk limitleri; açık hesap, kendi çeki ile, müşteri çeki ile ve müşteri çekindeki ciranta sayısına göre **4 basamakta ele alınır.**

Bir müşteriye açık hesap 30 bin lira, kendi çeki ile 100 bin lira, müşteri çeki ile 150 bin lira, çok cirantalı müşteri çeki ile 200 bin lira limit açılır.

Muhasebe sistemine koyulacak limitlerle hududun korunması sağlanır. Limitlere yaklaşırken müşterinin doğru yönetilmesi bir diğer psikolojik taraftır.

## Çelik Halat Sektöründe Bir Uygulama

Çelik halat sektöründe faaliyet gösteren bir şirkette yapılan uygulamayı örnek olarak inceleyelim. Bu sektör, 22 sektöre ürün sunan bir iş kolunda çalışıldığı için, çok farklı sektörel ahlak düzeylerine sahip firmalarla muhatap olunmaktadır. Her sektörün daralmaya reaksiyonu farklı olduğu için, söz konusu şirkette muhtelif temkin düzeylerinin bir arada yönetildiği, ortak aklın eseri çözümler üretebilmek amacıyla,

Eylül ayının ilk haftasında **“Tahsilat Kriz Masası”** oluşturuldu. Mali işler, satış destek ve pazarlama bölümlerinden yöneticilerin ve personelin katıldığı, **10 tam gün kesintisiz çalışan bir kriz masası!** Müşterilere yılbaşında verilmiş hedeflerin revizyonu ve bu hedeflere göre risk limitlerinin yeniden düzenlenmesi bu kriz merkezinin ilk göreviydi.

Ortalama tahsilat süresi ve çek vadeleri uzun olduğu için taşıdığı risk yüksek olan tüm müşterilerden başlamak üzere, tek tek, ilgili satış temsilcisinin görüşü alınarak, eski alım periyotları incelenerek, müşteriyi de mağdur etmeyecek çözüm aranmaya başlandı. Asansör sektörü çelik halatın lokomotifidir. Halatın ucunu asansörcüler çeker. Çoğunlukla küçük uygulamacılardan (hizmet-ustalık satışı ana güç kaynağı) oldukları için finans gücü sınırlı işletmelerden oluşur bu sektör.



Asansör sektörü için belirlenmiş risk limitleri **10 milyon TL'den 5,5 milyon TL seviyesine** düşürüldü. Vadeli satış imkanı sunulan müşterilerden **70'i "sadece nakit veya kredi kartlı"** alışverişe çevrildi. 180 gün ortalama vade ile alım yapan müşteriler 60 güne zorlanmaya başlandı.

90 gün üzerinde gelen bütün **çekler iade edildi**. Döviz çeki verenlere 120 gün istisnası tanındı. Aynı risk limiti kısıtlamaları inşaat, kule vinç, sondaj ve denize kazık sektörlerinde de uygulandı. Şirketin tanımladığı toplam risk (müşteriye açılan krediler toplamı) 35 milyon liradan 22 milyon liraya düşürüldü.

Liman sektörü, gibi kısa sürede ödeme yapan müşterilere ürün sunumunda öncelik tanındı. Pazarlamanın müşteri yönetimi kadar önemli diğer işi de **ürün yönetimi** olduğu için, **sipariş edilen ürünler, asgari stok seviyeleri, satış süresi en kısa olan ürünlere öncelik verilmesi** gibi bir dizi ürün analizi çalışması yapıldı.

Bu kriz masası, **her sabah yarım saat**, alınan kararları, müşteri taleplerini, ürün türlerine göre satış hızlarını ve geri dönüş sürelerini, toplam stok yükünü ve nakde dönme hızını, vade uzamalarını, tüm ekibin belirlenen limitlere uyumunu takip etmek üzere toplanmaya devam ediyor.

**Yoğun risk yönetimi** ciro kaybı ve bazı müşterilerin küstürülmesi demektir. Bu şirkette de böyle oldu. Son çeyrekteki satışlar, yılbaşında hedeflenene göre neredeyse yarı yarıya düştü.

Yapılan uygulamalar doğru sertlik derecesindedir demiyorum, doğru olan şirketin risk algısına göre kontrolü elinde tutması için araçları istediği şekilde yönetebilmesidir.



**Ayarı tutturabilmek, karlı ticaret ümidiyle, tahsilat yapamama korkusu arasında şirketin karakterine ve mali gücüne göre bir ara yol bulabilmek demektir.**

Kararların yeterli ve doğru bilgi ile yapılması kararların sıhhati açısından hayati önem taşır.

# PKF



## TUTKU

Gelişme arzumuz çalışma tutkumuzun temelini oluşturmaktadır. Bizleri, müşterilerimiz ile sürdürülebilir başarıya götüren işimize olan saygımız ve tutkumuzdur.

[pkfistanbul.com](http://pkfistanbul.com)

Av. Levent Alpağut

## Vergi Mahkemesinde İlk İnceleme



**M**akalede, Vergi Mahkemesinde, idari işlemlere karşı açılacak davalarda 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14. maddesi uyarınca yapılacak ilk inceleme hususları, Danıştay içtihatları doğrultusunda, açılacak vergi davalarında izlenecek yol haritasına ışık tutması amacıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

### I. Giriş

Vergi, Anayasa'nın 73. maddesinde ifade edildiği üzere, kamu giderlerini karşılamak üzere, devletin egemenlik gücüne göre, herkesten mali gücüne göre aldığı bir yükümlülüktür. Devlet kamu giderlerini karşılamak amacıyla mümkün olduğunca vergi toplama amacı güderken, bir kısım mükellefler de, daha az ya da hiç vergi ödememe niyeti taşımaktadır. Bazı mükellefler ise, yasal mevzuatı farklı yorumladıklarından ödenmesi gereken vergi konusunda vergiyi tahsil edecek kurumlar ile ayrışabilmektedir. Belirtilen durumlar, mükellefler ile vergiyi alması gereken kurumlar arasında uyuşmazlıklar çıkmasına sebebiyet vermektedir.

Ortaya çıkan uyuşmazlıkların idari aşamada (uzlaşma-cezada indirim-pişmanlıkla beyan-yapılandırma vb.) sona erdirilmesi mümkün olmakla birlikte, uyuşmazlıkların bu yol izlenmeden ya da bu



yol izlenmesine karşın sonuç alınamaması üzerine çözülmesi için geriye kalan tek çözüm aşaması uyuşmazlıkların mahkemeye taşınmasıdır.

Uyuşmazlıkların mahkemeye taşınması durumunda, bu uyuşmazlıkların (bireysel işlemler ve bölgesel düzenleyici işlemler) çözümü için görevlendirilmiş ilk derece mahkemesi, Vergi Mahkemeleridir. Bunun yanında ülke çapında geçerli düzenleyici işlemlerin iptali (düzenleyici işlem ile buna istinaden düzenlenen bireysel işlem birlikte de görülebilir) için görevlendirilen ilk derece mahkemesi ise Danıştay'dır.

Vergi Mahkemeleri, idari yargı olarak adlandırılan, devletin tek yanlı iradesine dayanarak, kamu hizmetlerinin yürütülmesi amacıyla kamu gücünün kullanılması suretiyle tesis edilen kesin ve yürütülebilir işlemlerin iptali ve bu işlemler nedeniyle uğranılan zararların temini için açılacak tam yargı davaları, devletin eylemleri nedeniyle uğranılan zararların



temini için açılacak tam yargı davaları ile kamu hizmetlerinin yürütülmesi amacıyla yapılan idari sözleşmelerden kaynaklı uyuşmazlıkların çözümü için görevlendirilmiş ve yetkilendirilmiş yargı kolunu ifade eden kavramın dört unsurundan biridir. Diğer unsurlar ise, İdare mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dır.

Bu makalede, başta avukatlar olmak üzere birçok kişiye uzak olan veya hakkında çok fazla bilgi sahibi olunmayan vergi uyuşmazlıklarının çözümü ile ilgili olarak, aydınlatıcı ve yol gösterici olması amacıyla, Vergi Mahkemelerinde idari işlemlere karşı açılan davalarda yapılacak ilk incelemeye ilişkin açıklamalarda bulunulacaktır.

## II. Vergi Mahkemeleri ve İlk İnceleme

### A. Kuruluşu ve Oluşumu

Vergi Mahkemeleri, 20.01.1982 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun uyarınca, coğrafi durumları ve iş hacimleri dikkate alınmak suretiyle Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri tespit edilir.



Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Müdürlüğü'nün 2019 yılı verilerine göre Türkiye'de 36 farklı ilde Vergi Mahkemesi faaliyet göstermektedir.

İdari yargı içinde özel görevli mahkeme olarak tanımlanan Vergi Mahkemeleri bir başkan ve yeter sayıda üye hakimden oluşmaktadır.

Davalar, dava türü ve miktarına göre tek hakimli ya da heyet halinde görülmektedir. Heyet halinde yapılan yargılama bir başkan ve iki üye hakimin oluşturduğu heyet tarafından yapılmaktadır. 2576 sayılı Kanun'un 7. maddesi uyarınca konusu 2021 yılı için 57.000,00 TL'yi aşan iptal ve tam yargı davaları ile konusu belli bir miktar parayı ihtiva etmeyen iptal davaları (özel esaslar, mükellefiyetin re'sen sonlandırılması, re'sen mükellefiyet tesisi, yapılandırma talebinin reddi vb.) heyet halinde görülür. Konusu 2021 yılı için 57.000,00



TL'yi aşmayan iptal ve tam yargı davaları ise tek hakim tarafından görülecektir. Burada bir hususa değinilmesinde fayda bulunmaktadır. O da yukarıda belirtilen parasal sınır konusunda kararın verildiği tarihteki parasal sınırın dikkate alındığı hususudur.

Parasal sınırlar her yıl 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 298. maddesi uyarınca yeniden değerlendirilmesinde artırılacak ancak 1.000,00 TL'ye kadar olan kesirler dikkate alınmayacaktır. Belirtilen parasal sınırlar dikkate alınmadan karar verilmesi kararın bozulmasına sebebiyet verecektir.

## B. Vergi Mahkemesinde İlk İnceleme

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14. maddesinde, ilk incelemenin, sırasıyla, görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet, dilekçelerin 3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları yönünden yapılacağı düzenlendiğinden, biz de açıklamalarımızı bu sıralama doğrultusunda yapacağız.



Vergi Mahkemelerince, söz konusu hususların incelenmesine geçilmeden önce, davanın açılması-görülmesi için gerekli olan harç ve posta giderlerinin yatırılıp yatırılmadığı incelenmekte, harç ve posta gideri yatırılmadan ya da eksik yatırılarak dava açılmışsa, ara karar ile ilgisine 30 günlük süre verilerek harç ve posta giderinin tamamlanması istenilmektedir. İlgilisince bu karara rağmen harç ve posta gideri tamamlanmamışsa, mahkemece bir kez daha ara karar ile 30 günlük süre verilerek harç ve posta giderinin tamamlanması istenilmekte, yatırılmaması halinde davanın açılmamış sayılmasına karar verileceği uyarısında bulunmaktadır. İlgilisince bu kararın gereğinin yerine getirilmemesi halinde davanın açılmamış sayılmasına karar verilmektedir. Verilen karar, davaya konu uyuşmazlığın para ifade edilen bir işlem ve 2021 takvim yılı için 7.000,00 TL ve altında olması halinde kesin olacak ve istinaf ve temyiz edilemeyecektir. 7.000,00 TL'nin üzerinde olması halinde istinaf başvurusuna açık olacak, 192.000,00 TL'nin üzerinde olması halinde istinaf başvurusu sonrası temyiz başvurusuna da açık olacaktır. Davanın konusunun para ile ifade edilmemesi halinde ise (özel esaslar, mükellefiyetin re'sen sonlandırılması, re'sen mükellefiyet tesisi, yapılandırma talebinin reddi vb.) yalnızca istinaf başvurusuna açık olacaktır.

Posta giderinin yargılama esnasında azalması halinde, ara karar ile bir önceki paragrafta belirtildiği üzere ilgililere 2 kez 30 günlük süre verilerek posta giderinin tamamlanması istenilmektedir. Buna karşın kararın yerine getirilmemesi halinde dosyanın işlemde kaldırılmasına, işlemde kaldırma kararının tebliğinden itibaren 3 ay gün içinde kararın gereğinin yerine getirilmesi ve dosyanın işleme konulmasının istenilmemesi halinde davanın açılmamış sayılmasına karar verileceği bir ara kararı ile ilgisine tebliğ edilmektedir. İşlemde kaldırma kararının tebliğinden itibaren 3 ay içinde posta gideri tamamlanmaz ise davanın açılmamış sayılmasına kararı verilmektedir. Bir önceki paragrafta istinaf ve temyiz konusunda yapılan açıklamalar, bu karar için de aynı şekilde geçerli olacaktır.

## 1. Görev ve Yetki

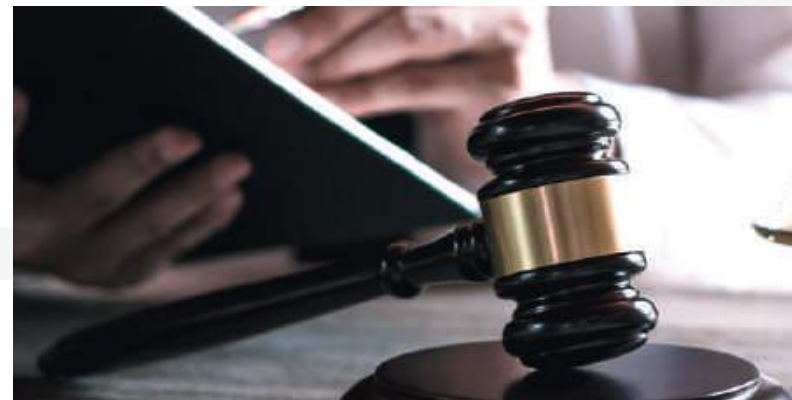
Vergi Mahkemesinin görevleri 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesinde belirtilmiştir.

Buna göre, Vergi Mahkemeleri,  
 a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,  
 b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,  
 c) Diğer kanunlarla verilen işleri, çözümlenmekle görevlendirilmiştir.

Uygulamada, Vergi Mahkemeleri, Maliye Bakanlığına bağlı kuruluşlar (gelir idaresi başkanlığı, vergi dairesi başkanlıkları, vergi dairesi müdürlükleri, defterdarlık, mal müdürlüğü vs.) tarafından tesis edilen işlemlere, Gümrük ve Ticaret Bakanlığına bağlı kuruluşlar (gümrük müdürlükleri-gümrük ve ticaret bölge müdürlüğü) tarafından tesis edilen işlemlere, Belediyeler tarafından tesis edilen işlemlere, Takdir Komisyonlarınınca tesis edilen işlemlere (arsa-arazi metrekare bedeli, matrah tespiti) karşı açılan davalara bakmaktadır.

Somutlaştırmak gerekirse, belli başlı davalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı kuruluşlarca tesis edilen vergi ceza ihbarnamesi, ödeme emri, ihtiyati haciz, haciz, ihtiyati tahakkuk, özel esaslara alma işlemi, re'sen mükellefiyet tesisi, mükellefiyetin re'sen iptali, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan tahakkuk, düzeltme-şikayet taleplerinin reddine dair işlem, sakatlık indirimine konu çalışma gücü kaybının belirlenmesine ilişkin işlem, teminat istenmesi, vergilerin iadesi-tercil-terkin-uzlaşma-yapılandırma vb. talepli başvuruların reddine dair işlemler, otomatik olarak yapılan tahakkuk işlemi (motorlu taşıt vergisi vs.), tarhiyat önerilmeyen ancak devreden kdv ya da zarar miktarının azaltılmasına ilişkin vergi inceleme raporları (rapora istinaden vergi dairesince düzeltme yapılmaktadır), vb.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığına bağlı kuruluşlarca tesis edilen ek tahakkuk, para cezası, ödeme emri, geri verme-kaldırma başvurularının kaldırılmasının reddine dair işlemler, haciz, ihtiyati haciz, teminat isteme, ihtirazi kayıtla verilen beyan üzerine tesis edilen tahakkuk, vb. davalara bakmaktadır.





Bu işlemlerden ek tahakkuk, para cezası, geri verme-kaldırma başvurularının kaldırılmasının reddine dair işlemler, ihtirazi kayıtla yapılan başvuru üzerine tesis edilen tahakkuk işlemleri için 4458 sayılı Kanun'un 242. maddesi uyarınca gümrük ve ticaret bölge müdürlüklerine zorunlu idari başvuru yolunun tüketilmesi, ardından dava açılması gerektiği unutulmamalıdır. Ödeme emri, haciz, ihtiyati haciz, teminat isteme, işlemlerine karşı idari başvuru zorunluluğu bulunmadığından doğrudan dava açılması gerekmektedir.

Belediyelerce tesis edilen vergi ceza ihbarnamesi, ödeme emri, haciz, ihtiyati haciz, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan tahakkuk, düzeltme-şikayet taleplerinin reddine dair işlem, otomatik olarak yapılan tahakkuk işlemi (emlak vergisi), arsa ve arazi metrekaresi bedelinin tespitine ilişkin uyuşmazlıklar, vergi tarifesine ilişkin uyuşmazlıklar vb.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 72. maddesi uyarınca kurulan takdir komisyonu kararları vb. (Vergi Dairesince açılacak dava) karşı ancak bunlarla sınırlı olmamak üzere açılan davalar olduğu söylenebilir.

Vergi Mahkemesince, yapılan inceleme sonucunda davaya konu işlemin Vergi Mahkemesinin görev alanına girmediği tespiti yapılırsa şu şekilde karar verilmektedir. Davaya konu işlemin idari yargının görev alanı içinde kaldığı düşünülmekte ise, görev ret kararı verilmek suretiyle dosya İdare Mahkemesine ya da Danıştaya gönderilmektedir. Bu kararlara karşı istinaf ve temyiz yolu kapalıdır. Dosyanın gönderildiği İdare Mahkemesi, görevli mahkemenin, Vergi Mahkemesi olduğunu düşünmekte ise, iki mahkemenin aynı Bölge İdare Mahkemesinin sınırları içinde olması halinde o yer Bölge İdare Mahkemesine, farklı Bölge İdare Mahkemesi sınırları içinde olması halinde ise Danıştay'a, görevli mahkemenin belirlenmesi istemiyle dosyayı gönderir. Bölge İdare Mahkemesi ya da Danıştayca verilen görevli mahkemenin belirlenmesine ilişkin karar kesin olup her iki Mahkemeyi de bağlamaktadır. Danıştayın görevli olduğu gerekçesiyle görev ret kararı üzerine Danıştaya gönderilen dosyada, Danıştay, görevli olmadığına kanaat getirirse dosyanın görevli mahkemeye gönderilmesine karar verir. Bu karara uyulma zorunluluğu bulunmaktadır.



Vergi Mahkemesince, davanın adli yargının görev alanı içinde olduğu sonucuna varılması halinde şu şekilde karar verilmektedir. Davanın adli yargının görev alanı içinde kaldığı gerekçesiyle görev ret kararı verilmekte, bu durumda herhangi bir gönderme kararı verilmemektedir.

Karar ilgililere tebliğ edilmekte, ilgililer karara itiraz etmeyeceklerse aksiyon alıp adli yargı merciinde dava açabilmektedirler. İlgililer davanın Vergi Mahkemesinin görevi içinde kaldığı kanaatini taşıyorlarsa karar davanın miktarı ya da türüne göre önce istinaf, sonrasında temyiz edebilecektir. Bir önceki başlıkta davanın açılmamış sayılmasına ilişkin istinaf-temyiz konusunda yapılan açıklama bu karar için de geçerlidir. Görev ret kararının kesinleşmesi halinde ilgililer aksiyon alıp adli yargı merciinde dava açabileceklerdir. İlgililerce, adli yargı yerlerinde açılan davalarda, mahkeme, davanın idari yargının görevinde olduğunu düşünmekte ise, böyle bir durumda olumsuz görev uyuşmazlığı çıkarılmakta ve Uyuşmazlık Mahkemesince görevli mahkeme belirlenmektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 37. maddesinde, vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemeye ilişkin düzenleme yapılmıştır. Buna göre yetkili mahkeme, uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen, Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, (Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Kanununun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen, Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan, Dairenin bulunduğu yerdeki Vergi Mahkemesidir.

Yargılama hukukunda yetki kavramı, bir davaya hangi coğrafi alanda kurulu mahkemece bakılacağını ifade etmektedir.

Vergi Mahkemesince, yapılan inceleme sonucunda davaya konu uyuşmazlığın yetki

alanına girmediği tespiti yapılırsa, yetki ret kararı verilmek suretiyle dosyayı yetkili mahkemeye göndermektedir. Bu kararlara karşı istinaf ve temyiz yolu kapalıdır. Dosyanın gönderildiği mahkeme, yetkili olmadığını düşünmekte ise, iki mahkemenin aynı bölge idare mahkemesinin sınırları içinde olması halinde o yer Bölge İdare Mahkemesine, farklı Bölge İdare Mahkemesi sınırları içinde olması halinde ise Danıştay'a yetkili mahkemenin belirlenmesi istemiyle dosyayı gönderir. Bölge İdare Mahkemesi ya da Danıştayca verilen yetkili mahkemenin belirlenmesine ilişkin karar kesin olup her iki Mahkemeyi de bağlamaktadır.



## 2. İdari Merci Tecavüzü

Devletin tek yanlı iradesine dayanarak, kamu hizmetlerinin yürütülmesi amacıyla kamu gücünün kullanılması suretiyle tesis edilen kesin ve yürütülebilir işlemler doğrudan dava konusu edilebilmekle birlikte, bazı yasal düzenlemelerde, bu işlemlerin davaya konu edilmesinden önce, aynı ya da daha üst birime başvuru zorunluluğu öngörülmüştür. Buna karşın, zorunlu başvuru yoluna gidilmeden dava açılması halinde ise, idari merci tecavüzü durumu söz konusu olacaktır.

Vergi yargılamasında, belirtilen hususa ilişkin olarak iki farklı uygulama ile karşılaşılabilir. Bunlardan birincisi 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde düzenlenen zorunlu itiraz yolu, diğeri ise, dava açma süresinin geçirildiği işlemlere karşı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan düzeltme işlemi sonrasında yapılacak şikayet başvurusuna ilişkindir. (şikayet başvuruları Hazine ve Maliye Bakanlığınca tahsil edilen vergiler için Gelir İdaresi Başkanlığına, Belediyece tahsil edilen vergiler için Belediye Başkanlığına yapılmaktadır)

reddedilen kişilerce dava açılması halinde ise, düzeltme zamanaşımı süresi geçirilmemiş ise merciine tevdi kararı verilerek, dosyanın bir örneği ilgili birime gönderilmekte, dava düzeltme zamanaşımı süresinden sonra açılmışsa, merciine tevdi kararında hukuki fayda bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmektedir. Gerek merciine tevdi kararı gerekse de dava ret kararı, davaya konu uyumsuzluğun para ile ifade edilen bir işlem ve 2021 takvim yılı için 7.000,00 TL ve altında olması halinde kesin olacak ve bu karara karşı istinaf ve temyiz yoluna gidilemeyecektir. 7.000,00 TL'nin üzerinde olması halinde istinaf başvurusuna açık olacak,

192.000,00 TL'nin üzerinde olması halinde istinaf başvurusu sonrası temyiz başvurusuna da açık olacaktır. Davanın konusunun para ile ifade edilmemesi halinde ise yalnızca istinaf başvurusuna açık olacaktır.

Burada bir hususu hatırlatmakta fayda mülhaza ediyoruz. Mahkemece verilen merciine tevdi kararı ile birlikte dosyanın yetkili mercie gönderildiği takip edilmelidir. Zira yetkili merci, dosyanın

Vergi Mahkemesince, 4458 sayılı Kanun'un 242. maddesi uyarınca zorunlu başvuru yolu öngörülen işlemlere karşı, bu yola başvurulmadan dava açılması halinde iki şekilde karar verilmektedir. Dava 242. maddede belirtilen 15 günlük itiraz süresi içinde açılmışsa merciine tevdi kararı verilerek, dosyanın bir örneği ilgili birime gönderilmekte, dava 15 günlük itiraz süresinden sonra açılmışsa, merciine tevdi kararında hukuki fayda bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmektedir. Dava açma süresi geçirilmiş işlemlere karşı düzeltme başvurusu

kendisine geldiği itibaren 30 gün içinde karar almazsa zımnen ret işlemi oluşacağından, bu tarihten sonra süresi içinde dava açılması gerekecektir. Bu sürenin geçirilmemesi adına sürecin takibi gerekmektedir.

Merciine tevdi kararı verilmesi halinde, Mahkemeye başvuru tarihi, merciine başvuru tarihi olarak kabul edilecektir.

Ayrıca, savunma dilekçesinin alınmasından sonra verilen idari merci tecavüzü kararlarında Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca vekalet ücretine hükmedilmemektedir.



### 3. Ehliyet

Davaların, hakkında idari işlem tesis edilmiş gerçek ya da tüzel kişiler adına, gerçek kişi tarafından bizzat ya da vereceği vekaletle istinaden avukat aracılığıyla, medeni hakları kullanma yetkisine sahip olmayanlar için kanuni temsilciler ya da bunların vereceği vekaletle istinaden avukat tarafından, tüzel kişiler için temsile yetkili kişiler ya da bunların verdiği vekaletle istinaden avukat aracılığıyla açılması gerekmektedir.

açık olacaktır. Davanın konusunun para ile ifade edilmemesi halinde ise yalnızca istinaf başvurusuna açık olacaktır.

Ayrıca, savunma dilekçesinin alınmasından sonra verilen ehliyet ret kararlarında Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca vekalet ücretine hükmedilmektedir.

### 4. Kesin ve Yürütülmesi Gereken Bir İşlem Olup Olmadığı



Vergi Mahkemesince, dava konusu uyuşmazlıkla ilgisi ya da dava açmakta menfaati bulunmayan kişilerce açılan davalarda ehliyet ret kararı verilmektedir. Ayrıca ölen kişi adına tesis edilen işleme karşı mirasçılar tarafından, tüzel kişiliği sona eren şirketler adına ortak ya da kanuni temsilciler tarafından açılan davalarda da bu kişilerin hukuken var olmadığı gerekçesiyle ehliyet ret kararı verilmektedir. Verilen karar, davaya konu uyuşmazlığın para ile ifade edilen bir işlem ve 2021 takvim yılı için 7.000,00 TL ve altında olması halinde kesin olacak ve istinaf-temyiz edilemeyecektir. 7.000,00 TL'nin üzerinde olması halinde istinaf başvurusuna açık olacak, 192.000,00 TL'nin üzerinde olması halinde istinaf başvurusu sonrası temyiz başvurusuna da

Vergi Mahkemesinde dava açılabilmesi için ortada kesin ve yürütülebilir bir işlemin bulunması gerekmektedir. Turgut CANDAN'a göre, işlemin kesinliği, işlemin hukuk dünyasında var olması için başka bir makamın onayına ihtiyaç duyulmamasını ifade etmektedir. İşlemin yürütülebilir olması ise, işlemin hukuk düzeninde ve hedef aldığı kişi ya da kişilerin hukukunda değişiklik meydana getirmesini ifade etmektedir. Bu nedenle hazırlık işlemleri, iç yazışmalar, görüş ve kanaat bildiren yazılar, ön kararlar, bilgilendirme yazıları davaya konu edilemezler.

Vergi Mahkemesince, dava konusu edilen işlemin kesin ve yürütülmesi gerekli olmayan işlem olduğu kanaatine varılması

halinde davanın incelenmeksizin reddine karar verilmektedir. Verilen karar, davaya konu uyuşmazlığın para ile ifade edilen bir işlem ve 2021 takvim yılı için 7.000,00 TL ve altında olması halinde kesin olacak ve istinaf-temyiz edilemeyecektir. 7.000,00 TL'nin üzerinde olması halinde istinaf başvurusuna açık olacak, 192.000,00 TL'nin üzerinde olması halinde istinaf başvurusu sonrası temyiz başvurusuna da açık olacaktır. Davanın konusunun para ile ifade edilmemesi halinde ise yalnızca istinaf başvurusuna açık olacaktır.

Ayrıca, savunma dilekçesinin alınmasından sonra verilen incelenmeksizin ret kararlarında Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca vekalet ücretine hükmedilmektedir.

## 5. Süre

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7.maddesinde, özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Vergi Mahkemesinde dava açma süresinin 30 gün olduğu, bu sürenin, idari uyuşmazlıklarda;



yazılı bildirim yapıldığı, vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif

yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği; tarihi izleyen günden başlayacağı belirtilmiştir.

Tatil günleri dava açma süresinden sayılacak olup, dava açma için son günün tatile gelmesi halinde süre takip eden çalışma günü son gün olarak kabul edilecektir.

Vergi Mahkemesinde açılacak davalarda genel dava açma süresi 30 gün olmakla birlikte 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca düzenlenen ödeme emri, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerine karşı dava açma süresi 15 gündür.

2577 sayılı Kanun'un 11. maddesinde, kesin ve yürütülmesi gerekli işlemler için üst makamlara, üst makam yoksa aynı makama işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi için başvuru imkanı bulunmaktadır. 11. madde kapsamında başvuru yapılacaksa başvurunun yapıldığı gün itibariyle dava açma süresinin durduğu, idarece verilen cevabın tebliğinden itibaren geriye kalan dava açma süresi içinde davanın açılması gerektiği bilinmelidir. Ayrıca yapılan başvuruya 30 gün içinde cevap verilmez ise zımnen ret işlemi oluşacak olup 30 günlük sürenin bitiminden itibaren kalan dava ama süresi içinde dava açılmalıdır. Burada şu hususu da vurgulamak istiyoruz. Danıştayın bazı kararlarında 6183 sayılı Kanun uyarınca tesis edilen ödeme emri, ihtiyati haciz- ihtiyati tahakkuk gibi özel dava açma süresi belirlenmiş işlemlere karşı 2577 sayılı Kanun'un 11. maddesinin uygulanma imkanı bulunmadığı yönünde görüşler bulunduğundan bu işlemlere karşı doğrudan dava açılmasını tavsiye ediyoruz.

İlgililerce, idari işlemin iptali istemiyle, adli yargı mercilerinde açılan davada verilen görev ret kararının kesinleşmesi üzerine, 30 gün içinde Vergi Mahkemesinde dava açılmalıdır. Burada dikkate edilmesi gereken husus adli yargı merciinde açılan davanın Vergi Mahkemesinde genel dava açma süresi olan 30 gün içinde ya da davaya konu işlem ödeme emri, ihtiyati haciz ya da ihtiyati tahakkuk ise davanın 15 gün içinde açılmış olmasıdır.

Danıştayca, haciz ve ihtiyati hacze karşı açılan davalarda, 30 ya da 15 günlük sürenin geçirilmesi halinde de davanın görülmesi gerektiği şeklinde karar verilmektedir. Bu görüşün dayanağı söz konusu işlemler ile mülkiyet hakkına doğrudan ve devamlı müdahale olmasıdır. Bu nedenle, biz, ilgililerin 30 ya da 15 günlük dava açma süresini kaçırmaları halinde de dava açmalarını tavsiye ediyoruz.

Anayasa'nın 40/2. maddesinde, "Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır." düzenlemesine yer verilmiştir. Danıştayın bazı kararlarında tesis edilen işlemlerde dava açma süresi ve yerinin gösterilmemesi halinde dava açma süresinin işlemeyeceği şeklinde kararlar verilmektedir. Bazı Danıştay kararlarında ise, ödeme emri gibi farklı dava açma süresine tabi işlemlerde dava açma yeri ve süresinin gösterilmemesi halinde dava açma süresinin 15 gün değil genel dava açma süresi olan 30 günlük dava açma süresi olması gerektiği şeklinde kararlar verilmektedir. Biz, tesis edilen işlemin kontrol edilerek dava açma yeri ve süresi gösterilmemiş ise, 30 günlük genel süre geçse bile dava açılmasını tavsiye ediyoruz.

Dava açma süresinin son gününün adli tatile denk gelmesi halinde (20 Temmuz-31 Ağustos) dava açma süresi adli tatilin bitimini takip eden 7. gün sonuna kadar, 7. gün hafta sonuna ya da başka bir tatil gününe denk geliyorsa sonraki ilk çalışma gününe kadar uzamaktadır. Danıştayın bazı kararlarında 6183 sayılı Kanun uyarınca tesis edilen ödeme emri, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemine karşı açılacak davanın süresinin bu kanunda düzenlenmiş olması, 2577 sayılı Kanunda yer almadığı gerekçesiyle dava açma süresinin son gününün adli tatile denk gelmesi halinde dava süresinin uzamayacağı şeklinde kararlar mevcut ise de, çoğunluk görüşü sürenin uzadığı yönündedir.

Mali tatil uygulaması, Hazine ve Maliye Bakanlığınca tahsil edilen vergiler için geçerli olup gümrük ve belediye tarafından tahsil edilen vergiler için mali tatil uygulaması geçerli olmayacaktır. Her yıl 1 Temmuz-20 Temmuz arası mali tatil olarak kabul edilmektedir. Bu süre zarfında dava açma süresi işlemeyecektir. Mali tatil, 20 Temmuzda başlayan adli tatil ile birleştiğinden dava açma süresi bir önceki paragrafta yapılan açıklama doğrultusunda 7 Eylül'e, 7 Eylülün hafta sonuna denk gelmesi halinde sonraki ilk çalışma gününe kadar uzayacaktır.

Devlet memurlarının bayramdan önceki ve sonraki birkaç günde Bakanlar Kurulu kararı ile izinli sayılmaları "idari" izin günü olarak adlandırılmıştır. (Turgut CANDAN, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu) İdari izin ilan edilen günlerde Mahkemelerde yeteri miktarda memur görevlendirilmek suretiyle dava dilekçesi, savunma, replik-düplik dilekçeleri, istinaf-temyiz vb. dilekçeler kabul edilmektedir. İdari izin günlerinde yasal olarak karar verilmesine engel bir durum da bulunmamaktadır. 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında



Kanun'da sayılan tatiller arasında idari iznin yer almamış olması ve yukarıda belirtilen işlemlerin Mahkemelerde idari izin gününde de yapıyor olması nedeniyle yargı mercilerinde idari iznin dava açma süresini etkilemeyeceği görüşü hakimdir.



Mücbir sebep, geniş anlamda, bir hakkın kullanılmasını, bir borcun ya da ödevin yerine getirilmesini engelleyen, önceden öngörülmesi ve önlenmesi imkansız olan her türlü olay olarak, dar anlamda ise, kişinin iradesi dışında oluşan dış kaynaklı olay şeklinde tanımlanmıştır. (Turgut CANDAN, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu) Mücbir sebep nedeniyle dava açma süresinin uzayacağına ilişkin 2577 sayılı Kanunda, bu Kanununun 31. maddesinin 6100 sayılı Kanuna atıf yaptığı hususlar ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununa yapılan atıflarda herhangi bir düzenlemeye yer verilmemesi nedeniyle Danıştayın genel uygulaması, mücbir sebebin dava açma süresine uzamasını sağlamayacağı yönündedir.

Vergi Mahkemesince, yapılan inceleme sonucunda, davanın süresinde açılmadığı sonucuna varılması halinde davanın süre yönünden reddine karar verilmektedir. Verilen karar, davaya konu uyuşmazlığın para ile ifade edilen bir işlem ve 2021 takvim yılı için 7.000,00 TL ve altında olması halinde kesin olacak ve istinaf-temyiz edilemeyecektir. 7.000,00 TL'nin üzerinde olması halinde istinaf başvurusuna açık olacak, 192.000,00 TL'nin üzerinde olması halinde istinaf başvurusu sonrası temyiz başvurusuna da açık olacaktır. Davanın konusunun para ile ifade edilmemesi halinde ise yalnızca istinaf başvurusuna açık olacaktır.

Ayrıca, savunma dilekçesinin alınmasından sonra verilen süre ret kararlarında Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca vekalet ücretine hükmedilmektedir.

## 6. Husumet

Vergi Mahkemelerinde açılacak davalarda, davacı konumunda gerçek kişiler, şahıs şirketleri, özel ve kamu tüzel kişileri olabilecektir. Buna karşın davalı konumunda her zaman için işlemleri tesis eden kamu tüzel kişileri olacaktır.

Örnekleme yapılması gerekirse, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı kuruluşlarca tesis edilen vergi ceza ihbarnamesi, ödeme emri, ihtiyatı haciz, haciz, ihtiyatı tahakkuk, özel esaslara alma işlemi, re'sen mükellefiyet tesisi, mükellefiyetin re'sen iptali, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan tahakkuk, teminat istenmesi, vergilerin iadesi-tecil-terkin vb. talepli başvuruların reddine dair işlemler, otomatik olarak yapılan tahakkuk işlemi (motorlu taşıt vergisi vs.), tarhiyat önerilmeyen ancak devreden kdv ya da zarar mikarının azaltılmasına ilişkin vergi inceleme raporlarına (rapora istinaden vergi dairesince düzeltme yapılmaktadır) karşı açılacak davalarda hasım mevkiinde işlemi tesis etmiş olan vergi dairesi başkanlıkları, vergi dairesi müdürlükleri, defterdarlık, mal müdürlüğü olacak olup

düzeltilme-şikayet taleplerinin reddine dair işlem, sakatlık indirimine konu çalışma gücü kaybının belirlenmesine ilişkin işlemlere karşı ise hasım mevkiinde Gelir İdaresi Başkanlığı olacaktır.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığına bağlı kuruluşlarca tesis edilen ek tahakkuk, para cezası, ödeme emri, geri verme-kaldırma başvurularının kaldırılmasının reddine dair işlemler, haciz, ihtiyati haciz, teminat isteme, ihtirazi kayıtla yapılan başvuru üzerine tesis edilen tahakkuk işlemlerine karşı açılacak davalarda ise hasım mevkiinde Gümrük Müdürlüğü olacaktır.

Belediyelerin ilgili birimlerince tesis edilen vergi ceza ihbarnamesi, ödeme emri, haciz, ihtiyati haciz, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan tahakkuk, düzeltilme-şikayet taleplerinin reddine dair işlem, otomatik olarak yapılan tahakkuk işlemi (emlak vergisi), vergi tarifesine ilişkin uyumsuzluklar ile takdir komisyonlarınca belirlenecek arsa ve arazi metrekare bedelinin tespitine ilişkin uyumsuzluklara karşı açılacak davada hasım mevkiinde Belediyeler olacaktır. Dava açılırken hasım gösterilmemesi ya da

hasımın yanlış gösterilmesi halinde Vergi Mahkemesince, kendiliğinden (re'sen) hasım düzeltilme kararı alınarak doğru hasım belirlenmekte ve dava bu hasım ile görülmektedir. Hasım düzeltilme kararına itiraz imkanı bulunmamaktadır. Ancak esastan verilecek karar istinaf ve temyize açık ise, hasımın yanlış belirlendiği iddiası, bu dilekçelerde ileri sürülebilecektir. Dava yanlış hasım ile görülmüş ise bu durum kararın bozulmasına sebebiyet verecektir.

### 7- 3. ve 5. Maddeye Uygunluk

2577 sayılı Kanun'un 3. maddesinde dilekçelerde bulunması gereken hususlar düzenlenmiştir. Bu hususların eksik olması halinde 15. madde uyarınca dilekçe ret kararı verilebilmektedir. Ancak bazı hususlarda Vergi Mahkemeleri insiyatif alabilmektedir. Mesela dilekçe tek nüsha düzenlenmiş ise mahkeme ilgili evrakın fotokopisini çekebilme, işlemin tebliğ tarihi yazılmamış ise işlemin düzenleme tarihine bakarak dava açma süresi geçmemiş ise davaya devam edebilmektedir.

2577 sayılı Kanun'un 5. maddesinde, aynı dilekçe ile dava açılabilir haller düzenlenmiştir. Ana kural her işleme karşı ayrı dava açılmasıdır. Ancak işlemler arasında maddi ve hukuki yönden bağıllık varsa ya da aralarında sebep sonuç ilişkisi varsa birlikte dava açılabilir. Bu husus, dava açacak kişinin insiyatifine bırakılmıştır.



Ayrıca birden fazla kişinin birlikte dava açabilmesi için hak veya menfaatlerde iştirak bulunması ya da davaya yol açan maddi-hukuki sebeplerin aynı olması gerekmektedir. Diğer bir husus da, dava açma konusunda ehliyeti bulunan kişi adına avukat olmayan vekil tarafından dava açılması halinde, davanın, ilgisince bizzat ya da avukat olan vekilince açılması şeklinde verilecek dilekçe ret kararıdır. Kişiler davaları vekil aracılığı olmadan doğrudan açabilirler. Ancak vekil aracılığıyla dava açmak istediklerinde Avukatlık Kanunu'nun 35. maddesi uyarınca davayı yalnızca avukata vekalet vermek suretiyle açılabilir.

Yukarıda belirtilen durumlara aykırılık olması halinde dilekçe ret kararı verilmektedir. Dilekçe ret kararına itiraz etme imkanı bulunmamaktadır. İlgililer dilekçe ret kararının kendilerine tebliğinden itibaren 30 gün içinde kararda belirtilen eksiklikleri gidererek aynı mahkemeye hitaben dilekçe yenileme dilekçesi vermelidir. Dilekçenin 30 günlük süre geçirildikten sonra verilmesi halinde mahkemece süre ret kararı verilecektir. Bu karar, istinaf ve temyize ilişkin yukarıda açıklamalar kapsamında istinaf ve temyiz edilebilecektir. 30 günlük sürenin son gününün adli tatile denk gelmesi halinde yukarıda adli tatil ile ilgili olarak yapılan açıklama uyarınca süre uzayacaktır.

Yeniden verilen dilekçelerde, dilekçe ret kararında belirtilen hatalar aynen tekrarlanır ise, bu sefer davanın reddine karar verilir. Bu karar, istinaf ve temyize ilişkin yukarıda açıklamalar kapsamında istinaf ve temyiz edilebilecektir.

3. maddeye göre verilen dilekçe ret kararlarının yenilenmesinde, harç alınmamakta diğer durumlarda ise harç alınmaktadır. Ayrıca savunma dilekçesinin alınmasından sonra verilen dilekçe ret kararlarında Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca vekalet ücretine hükmedilmemektedir.

Yapılan yargılama sonucunda esastan verilen kararlara ilişkin, istinaf ya da temyiz incelemesi sonucunda yukarıda belirtilen dilekçe ret sebeplerinin tespiti halinde kararın bozulmasına karar verilmektedir.

Ayrıca, savunma dilekçesinin alınmasından sonra verilen dilekçe ret kararlarında Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca vekalet ücretine hükmedilmemektedir.

## Türk Sosyal Güvenlik Sisteminde Hizmet Borçlanması

**S**osyal refah devletinin en önemli göstergelerinden ve hukuk devletinin bir gereği olan sosyal güvenlik sistemlerinin temel amacı, sosyal ve ekonomik değişmeler sonucu ortaya çıkan risklere karşı toplumu korumak ve bireylerin sosyal güvenlik garantisi altında yaşamalarını sağlamaktır.

Bilindiği üzere 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nda zikredilen zorunlu sigortalılık, fiilen çalışma olgusuna dayanmaktadır. Bu Kanun bakımından sigortalı sayılanlardan, sosyal sigorta sisteminin gerektirdiği her türlü finansmanı sağlamak amacıyla Kanun'da belirtilen oranlarda sigorta primi alınmakta ve bu şekilde prim ödenerek çalışılan süreler sigortalının hizmetine dahil edilmektedir.

Ancak bazı durumlarda, fiilen çalışılmadan geçen süreler de çalışılmış gibi kabul edilerek sonradan primi ödenmek suretiyle bu sürelerin sigortalılık hizmetinden sayılmasına olanak sağlanmıştır. Sosyal güvenlik uygulamalarında bu durum hizmet borçlanması olarak ifade edilmektedir. Hizmet borçlanmaları, yurt içi ve yurt dışında geçen sürelerin borçlanılarak sosyal güvenlik bakımından değerlendirilmesi açısından iki ana grupta toplanmaktadır. Bunlardan 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, sürekli nitelikte 11 borçlanma türüne yer vermiştir. 3201 sayılı Kanun'da düzenlenen yurtdışı borçlanması ve 5510 sayılı Kanunun geçici 17. maddesinde düzenlenen, durdurulan 4/B (Bağ-Kur) sigortalılığının canlandırılması (ihya) uygulamasını da dikkate aldığımızda sosyal sigortalarda 13 farklı borçlanma türü bulunmaktadır.



Mehmet Erciyas  
Sosyal Güvenlik ve İnsan Kaynakları  
Danışmanlığı Bölüm Müdürü

### Yurtdışında Geçen Hizmet Sürelerinin Borçlanması

Anayasanın herkesin sosyal güvenlik hakkına sahip olduğunu öngören 60. maddesi ve 62. maddesinde yer alan "Devlet, yabancı ülkelerde çalışan Türk vatandaşlarının aile birliğinin, çocuklarının eğitiminin, kültürel ihtiyaçlarının ve sosyal güvenliklerinin sağlanması, anavatanla bağlarının korunması ve yurda dönüşlerinde yardımcı olunması için gereken tedbirleri alır." Hükmü gereğince yurt dışına çalışmaya giden Türk işçilerin sosyal güvenlik sorunlarına çözüm bulabilmek ve neticede sosyal güvenlik haklarını teminat altına almak amacıyla ülkelerin bazıları ile sosyal güvenlik sözleşmesi imzalamıştır. Yurt dışında geçen hizmetlerin Türkiye'de geçen hizmetlerle birleştirilmesine ilişkin esasların yer aldığı bu sözleşmelerde, yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarına sosyal güvenlik hakları tanınması, tanınan hakların korunması ve ülke içinde yaşayan vatandaşlarla eşit işlem görmeleri hedeflenmiştir.

Bununla birlikte sözleşmelerin kapsamalarının dar olması ve Türk işçi çalıştıran bazı ülkelerle henüz sosyal güvenlik sözleşmesi imzalanmamış olması nedeniyle yabancı ülkelerde çalışan işçileri, uluslararası sözleşmelerden bağımsız ve iç hukuka tabi olacak biçimde sosyal güvenliğe kavuşturmak ve bunlarla sadece Türkiye’de çalışanlar arasında paralellik sağlamak amacıyla yurt dışı hizmet borçlanması kurumu ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda sosyal güvenlik sözleşmesi yapılmış olup olmadığına bakılmaksızın yabancı bir ülkede Türk vatandaşı olarak çalışanların yurt dışında geçen hizmet sürelerinin borçlandırılarak ülkemiz sosyal güvenlik kanunlarına göre malullük, yaşlılık ve ölüm hallerinde Türkiye’de geçmiş hizmet gibi değerlendirilmektedir.

Yurtdışı hizmet borçlanmasından yararlanabilmek için Türk vatandaşı olmak, belirli bir süre yurtdışında çalışmak, çalışılan süreleri belgelendirmek gerekir. Türk vatandaşı olma şartının iki halde yerine getirilmesi zorunludur. Bunlardan biri, borçlanması istenilen sürelerde ilgilinin Türk vatandaşı olması, diğeri ise Türk vatandaşlığında geçen süreleri borçlanma talebinde bulunan sigortalı veya hak sahibinin yazılı başvuru tarihi itibari ile Türk vatandaşı olmasıdır.

### **Yurtdışı borçlanması temel olarak üç farklı şekilde yapılabilmektedir. Bunlar;**

- Yurtdışında geçen sigortalılık sürelerinin borçlanması.
- Yurt dışında geçen çalışma süreleri arasında veya bu çalışma sürelerinin sonunda olmak üzere her birinde bir yıla kadar olan işsizlik sürelerinin borçlanması.
- Medeni durumlarına bakılmaksızın ev kadını olarak geçen (sigortalılık haricindeki) sürelerin borçlanması.

Şeklinde ifade edilebilir. Ayrıca, yurtdışı sürelerinin tamamı borçlanılabileceği gibi Türkiye’de emekli aylığı bağlanmasına yetecek kısım kadar, yani kısmi borçlanma yapılması da mümkündür.

2019/Ağustos ayında yapılan düzenlemelerle yurtdışı borçlanma prim oranı artırılmış ve borçlanılan sürelerin kabul edileceği sigortalılık statüsünde değişikliğe gidilerek yurtdışı borçlanması yoluyla Sosyal Güvenlik Kurumu’ndan emekli olma imkânı zorlaştırılmıştır. Yapılan değişiklik sonucunda borçlanma tutarı prime esas kazancın %45’ i esas alınarak hesaplanmakta ve borçlanılan günlerin statüsü 5510 sayılı Kanununun 4/1-b bendi (Bağ-kur) kapsamında değerlendirilmektedir.

## Son olarak, borçlanma yoluyla emekli olabilmek için;

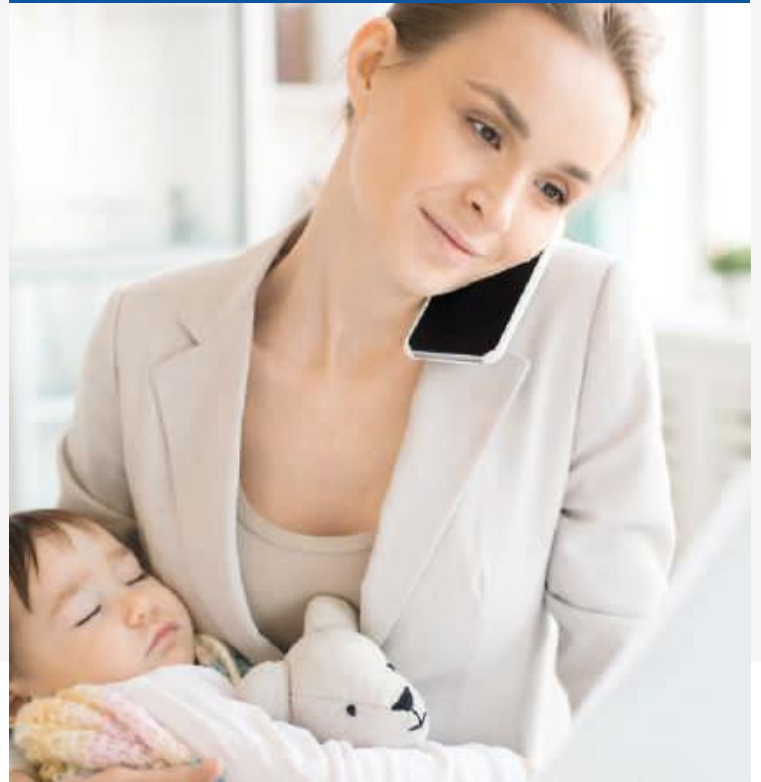
- ▶ Sosyal güvenlik mevzuatı hükümlerine göre aylığa hak kazanılmış olması,
- ▶ Emekli aylığı talebinde bulunulması,
- ▶ Yurt dışında çalışılmaması,
- ▶ İkamete dayalı sosyal sigorta veya sosyal yardım ödeneği alınmaması,
- ▶ Tahakkuk ettirilen borç tutarının tebliğ edildiği tarihten itibaren üç ay içerisinde ödenmesi şartlarının birlikte yerine getirilmesi gerekmektedir.

## Er veya Erbaş Olarak Silâh Altında Geçen Sürelerin Borçlanması

Sigortalılar, silah altında geçirdikleri askerlik sürelerinin tamamını ya da bir bölümünü, diledikleri herhangi bir tarihte borçlanabilir. Borçlanma talep tarihinde aktif sigortalı olma şartı yoktur. Tek şart daha önceden sigortalı olarak tescil edilmiş olmasıdır. Yine sigortalının ölümü halinde, aylık bağlanması koşulunun gerçekleşmesine bağlı olarak hak sahipleri de askerlik sürelerinin tamamını ya da bir bölümünü borçlanabilir. Askerlik borçlanması, 5510 sayılı Kanun kapsamında bulunanların uzun vadeli sigorta kollarından sağlanan yardımlara hak kazanma şartlarını etkiler. Borçlanılarak hizmetten saydırılan süre sigortalılık süresinin hesabında, primi ödenen süreler de prim ödeme gün sayısının hesabında dikkate alınır. 5510 sayılı Kanuna göre, tespit edilen sigortalılığın başlangıç tarihinden önceki süreler için borçlanması halinde, sigortalılığın başlangıç tarihi, borçlandırılan gün sayısı kadar geriye götürülür. Bu işlem 4/a sigortalıları açısından ilk defa sigortalı olunan tarihi etkilediği için daha erken yaşta emekli olmayı sağlayabilir.

## 4/a Kapsamındaki Sigortalı Kadınların Analık Borçlanması

5510 sayılı Kanun'un 41. maddesinin (a) bendine göre kadın sigortalıların doğum nedeniyle çalışmadıkları en fazla üç defa olmak üzere ikişer yıllık sürelerinin borçlandırılmasında sigortalının doğumdan önce 4/a kapsamında tescil edilmiş olması (SGK sigortalısı) ve adına kısa ya da uzun vadeli sigorta kolları yönünden prim ödenmiş olması yeterli sayılacaktır. Doğumun çalıştığı işinden ayrıldıktan sonra 300 gün içinde gerçekleşmesi şartı aranmayacaktır. Doğum borçlanması talebinde bulunan kadın sigortalının işvereninden belge istenilmeyecek tespit SGK kayıtlarından yapılacaktır. Doğum borçlanması talebinde bulunan kadın sigortalıların doğum yaptığı tarihten sonra adına primi ödenmiş süreler borçlanma hesabında dikkate alınmayacak, doğum borçlanması yapılacak sürede çocuğun vefat etmesi halinde vefat tarihine kadar olan süreler borçlandırılacaktır. İlk doğumunu yaptıktan sonra iki yıl dolmadan ikinci doğumunu yapan kadın sigortalı, ilk doğumdan ikinci doğuma kadar geçen süre ile ikinci doğum için borçlanabileceği iki yıllık sürenin toplamı kadar geçen süreyi borçlanabilecektir.



Doğum borçlanması talebi kabul edilen kadın sigortalının iki yıllık borçlanma süresi içinde zorunlu sigortalı hizmetlerinin olması halinde zorunlu sigortalılık süreleri borçlanma sürelerinden düşülecektir. Çıraklığı nedeniyle 506 sayılı Kanun kapsamında tescili yapılan ve sonrasında doğum yapan kadınlar doğum borçlanması yapabilir. Doğumdan önceki son sigortalılık statüsünün 506 sayılı Kanununun Geçici 20. maddesi kapsamındaki sandık (Banka Sandıkları) olması halinde, SGK doğum borçlanması yapılması talebini kabul etmemektedir. Doğum borçlanmaları, borçlanma yapan sigortalının en son sigortalılık statüsüne göre belirlenmektedir.

#### **4/C Kapsamında Sigortalı Olanların, Personel Mevzuatına Göre Aylıksız İzin Süreleri**

4/C kapsamında sigortalı sayılan memurların aylıksız izin sürelerini borçlanmaları mümkündür. Genellikle memurlukta 10 yılı geçirdikten sonra 6 ay ücretsiz izin alabilmektedirler. Primi ödenmeyen bu süreleri borçlanmak mümkündür. Sadece 4/C sigortalılarına mahsus bir borçlanma türüdür.



#### **Doktora veya Tıpta Uzmanlık Öğrenim Süreleri**

Sigortalı olmaksızın doktora öğrenimi veya tıpta uzmanlık için yurt içinde veya yurt dışında geçirilen normal doktora veya uzmanlık öğrenim süreleri borçlanılabilmektedir. Bunun için kişinin en son sigortalılık statüsüne bakılır ve kişi en son hangi sigortalılık statüsünde ise o şartlarda borçlanma yapılır.

#### **Hekimlerin Fahrî Asistanlıkta Geçen Süreleri**

Hekimler, prim ödenmeden fahri asistanlıkta geçen süreleri borçlanmak suretiyle hizmet kazanabilirler. Hekimler, borçlanma müracaatında bulunduğu tarihte en son hangi sigortalılık statüsünde ise o şartlarda borçlanma yapabilecektir.

## Avukatlık Stajını Yapanların Staj Süreleri

Avukatlık Kanunu'na göre staj yapan aday avukatların sigortalı olarak çalışmaları yasaklanmıştır. Bu nedenle staj yapan avukatlar, stajda geçirdikleri bu süreleri borçlanmak suretiyle sigortalılıktan saydırabilmektedir.

## Tutuklulukta veya Gözaltında Geçen Süreler

Yalnızca 4/A (SSK) sigortalılarına tanınmış bir hak olan bu borçlanma türünde borçlanma yapabilmeyen temel koşulu sigortalı iken (çalışıyorken) herhangi bir suçtan tutuklanmak veya gözaltına alınmaktır. Borçlanma yapmak isteyenler, Cumhuriyet Savcılıklarından alacakları, belge ile borçlanma başvurusu yapabilmektedir.

## Grev ve Lokavtta Geçen Süreler

Yalnızca 4/A (SSK) sigortalılarına tanınmış bir haktır. Çünkü 4/C (Memur) sigortalılarının grev hakkı bulunmadığı gibi, devlet kurumları lokavt da ilan etmezler. Sigortalılar grev ve lokavt ilanı nedeniyle uzun vadeli sigorta primi ödenmeyen bu süreleri borçlanarak hizmetine dahil edebilir. Bu sürelerin tamamı borçlanılabildiği gibi sigortalı ya da hak sahibi dilerse kısmi borçlanma da yapabilmektedir.

## Seçim Kanunları Gereğince Görevlerinden İstifa Edenlerin Borçlanabileceği Süreler

Seçim kanunları gereği memurluktan istifa edenler, istifa ettikleri tarih ile seçimin yapıldığı tarihi takip eden aybaşına kadar açıkta geçirdikleri süreleri borçlanabilirler. Bu borçlanma türünden sadece 4/C (Memur) sigortalıları yararlanabilecektir.

## Kısmi Süreli İş Sözleşmesi ile Çalışan Sigortalıların Eksik Sürelerinin Borçlanması

Kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalışan sigortalılar ay içindeki çalışmalarını borçlanmak suretiyle 30 güne tamamlayabilirler. Kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalışanların yapacakları borçlanma 4/A (SSK) statüsünde sigortalılık sayılacaktır.

## Uzman ve Usta Öğretici Olarak Çalışanların Borçlanması

Yasal olarak, Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı her derece ve türdeki örgün ve yaygın eğitim kurumlarında ek ders ücreti karşılığında ilgili mevzuatı çerçevesinde uzman ve usta öğretici olarak çalıştırılanlar, bu durumlarını Milli Eğitim İl veya İlçe Müdürlükleri'nce belgelendirmeleri kaydıyla ay içinde 30 günden eksik kalan sürelerini, kendileri veya hak sahipleri borçlanabilmektedir. Borçlanılan bu süreler 4/A (SSK) statüsünde sigortalılık süresi sayılmaktadır.





## 5 Yılı Aşan Borç Nedeniyle Durdurulan 4/B Sigortalılık Sürelerinin Canlandırılması (İhya)

5510 sayılı Kanun, sigortalılıkta zorunluluk ilkesini benimsemiştir. Zorunluluk ilkesi gereği sigortalı olmak, kişi açısından sadece bir hak değil, aynı zamanda kaçınılamayan bir yükümlülüktür. Diğer bir ifade ile sigortalı olup olmama konusunda kişinin iradesine bakılmamakta; kişi istemese de belirli koşulların oluşmasıyla birlikte kendiliğinden sigortalı sayılmaktadır. Sosyal güvenlik hukukundaki zorunluluk ilkesinin bir yansıması olarak 5 yılı aşan sürede borcu bulunan 4-B (Bağ-Kur) sigortalılarının bu süreleri hizmet listelerinden silinecek ve sigortalı talep etmedikçe bu günler borç olarak sigortalının karşısına çıkmayacaktır.

Kanunun, sigortalılığın durdurulmasını düzenleyen geçici 17. maddesi durdurulan sigortalılık sürelerinin canlandırılmasını (ihya) düzenlemektedir. Kanun hükmüne göre, sigortalı ya da sigortalının ölümünden sonra hak sahiplerinin, müracaatları tarihindeki prime esas kazanç tutarı üzerinden hesaplanacak borç tutarının tamamını, borcun tebliğ tarihinden itibaren üç ay içinde ödedikleri takdirde, bu süreler sigortalılık süresi olarak değerlendirilebilecektir. Ancak dikkat edilmelidir ki, burada askerlik borçlanmasında olduğu gibi, ödenen prim tutarı miktarı kadar sigortalılık süresinin kazanılması yani kısmi borçlanma mümkün değildir. Borcun tam olarak ödenmemesi, diğer bir anlatımla kısmi ödeme halinde, ödenen miktar sigortalıya iade edilecektir.

### SONUÇ

Uzun yıllar boyunca emek vermesine rağmen emekli olabilmek için prim gün sayısını tamamlayamayan sigortalıların, 5510 sayılı Kanun kapsamında hizmet borçlanması yapabilme imkânı bulunmaktadır. Borçlanmanın yapılabilmesi için, sigortalıların kendilerinin veya ölümü halinde hak sahiplerinin Kurum' a yazılı talepte bulunmaları ve talep tarihindeki prime esas günlük kazanç alt ve üst sınırları arasında olmak üzere, kendilerince belirlenecek günlük kazancın %32'si üzerinden hesaplanacak primlerini borcun tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödemeleri gerekmektedir. Ayrıca, yurtdışı hizmet borçlanması için ise, sigortalıların kendilerince belirlenecek günlük prime esas kazancın %45'i üzerinden hesaplanacak primin, borcun tebliği tarihinden itibaren üç ay içinde ödemesi gerekmektedir.





## BÜTÜNLÜK

Başarımız; kolektif bütünlük, sinerji ve ekiplerin uyumundan geçmektedir. Dürüstlüğü temel prensip edindiğimiz işlerimizin birlikte ve güçlü bir şekilde ilerlemesi için müşteri firmalarımıza güçlü bir destek sağlamaktayız.

Mertcan Asdemir  
Danışmanlık Bölümü Ortak

## Her Şeyin Başı Verimlilik Mi?

**B**u yazıda sizlere, şirketlerin iş süreçlerini tanımlarken ya da ölçümlemeye çalışırken yaptıkları çok temel bir hatadan bahsedeceğim.

Danışmanlık hizmetlerimizle ilgili bize başvuran şirketlerden çokça gelen taleplerden birisi iş süreçlerinin verimli hale getirilmesi.

“ Biz şu kadar kişiyle çalışıyoruz ancak çalışanlarımızın verimini ölçemiyoruz.

“ Üretimde teknik olarak bir eksikliğimiz yok ancak ne kadar verimli çalıştığımızı bilmiyoruz.

“ Verimimizin düşük olduğunu biliyoruz ancak iyileştirmek için ne yapabiliriz?

“ Depoda şu kadar kişi var ancak günde ancak şu kadar sevkiyat yapabiliyoruz.

“ Filanca sürecimizi hızlandırmak istiyoruz.

Bunlar gibi argümanlar aslında şirketin gösterdiği ve yöneticilerin farkına vardıkları semptomlar. Bizim işimiz de temelde bunlara benzer ya da benzemez semptomlarla gelen şirketlerin iş yapış şekillerini yönetsel, örgütsel, süreç ve bilgi yönetimi açısından analiz edip yeniden modelleyerek şirketin rekabetçiliği ve karlılığına katkıda bulunmak.

İş süreçleri, bir işin yapılması için, yapılışı sırasında karşılaşılabilecek muhtemel durumlara yönelik izlenecek yöntem ve adımların yanı sıra, bu işin ve işin adımlarını yapacak kişilerin başarılarını ölçümleyecek kriterlerin bütünüdür. Yani sadece bir prosedürden ibaret değildir. Bir sürecin başarı kriterleri de belirlenmiş olmalı. Süreç verimlilikleri bu başarı kriterleri ile ölçümlenmeli.

Ancak iş süreçleri tanımları birçok şirkette sadece kalite belgeleri için gerekli dokümanlar olarak görüldüğünden bu kriterler ya tanımlanmaz ya da faydalı olmaktan çok uzaktır.

Bu yazıda ise çok daha önemli bir konuya, çok daha temel bir noktaya değineceğiz. Bu konuyu gözünüzde canlandırabilmeniz için seçtiğim süreç, birçok şirkette ay ve yıl kapanış dönemlerini uzatan, özellikle muhasebe departmanlarının çok şikayetçi oldukları Fatura kontrol süreci!

E-fatura sistemine geçilmesi ile birlikte birçok şirket tarafından dijital bir ortama taşınmış olan bu sürecin hızlandırılması ile şirketler dönem karlılık verilerine daha erken ulaşabileceklerine inanırlar. Bu bakış açısıyla haksız da sayılmazlar. Çünkü ayın onunda ay kapanışı hedefleyen bir şirkette ayın dokuzunda Satın alma departmanından gelen bir kucak dolusu fatura muhasebe departmanı için tam bir karın ağrısıdır. “Ay kapanışı yapacağız, bu gece çalışıyoruz.”

Peki bu süreci nasıl hızlandırabiliriz? Nasıl verimli hale getirebiliriz? OCR tabir edilen teknoloji muhasebenin önüne gelen kağıt faturaların ya da imzalanmış e fatura çıktılarının sisteme aktarılabilmesini oldukça hızlandırabilecek, görseli metne ve hatta doğru veriyi ERP ya da Muhasebe yazılımındaki doğru alana yazabilecek yazılımların önünü açmıştır. Bunlardan faydalanabiliriz mesela. Ya da satın alma departmanının E- faturaları portaldan ya da erp ekranından onaylamasını sağlayarak süreci hızlandırabiliriz. Bunların yanında bir de her çalışanın sorumluluk alanındaki evrakları belli bir tarihe kadar onaylamasını ya da işlemesini onların performans

kriteri haline de getirebiliriz. Bu kriterleri performans görüşmelerinin, icra kurullarının gündemi haline de getirirsek daha verimli bir fatura kontrol süreci elde etmiş oluruz. Böylece faturalarımız çok daha kısa sürede onaylanmış ve kayıt edilebilir hale gelmiş olur. Biz de ay kapanışını daha erken yaparak dönem karlılığı gibi şirketimizin en önemli performans kriterlerinden birine daha erken ulaşmış oluruz.



Peki bir soru: bu sürecin verimliliği ve hızı gerçekten bu kadar önemli mi?

“Nasıl yani? Bir yönetim danışmanı bir sürecin verimli olup olmamasına nasıl önemsiz diyebilir? Her süreç verimli olmalıdır.”

İşte daha önce bahsettiğim şirketlerin ve yöneticilerin yaptığı en temel hata da budur. Esası değil, usulü yüceltmek.

Peter Drucker bu konuyu çok sevdiğim bir sözü ile özetlemiştir: “Aslında yapılmasına hiç gerek olmayan birşeyi çok verimli bir şekilde yapmak kadar gereksiz bir eylem yoktur.”



## Fatura kontrolü nasıl gereksiz olabilir anlatayım:

### Bir fatura temelinde

Müşteri ve tedarikçi ile ilgili bilgiler, Ödeme Şekli ya da vadesi, Ürün, Miktar, Birim Fiyat, Para birimi, vergi oranları, iskonto gibi verilerden oluşur. Peki bu fatura neden kontrol edilir ve onaylanır?

Faturadaki bu veriler ile anlaşılan şartlar ve gerçekte teslim alınan ürün ya da hizmetin nevi, miktarı gibi hareketlerin örtüşüp örtüşmediğinin sorumlusu tarafından teyidi, bazı şirketlerde de birim yöneticisinin ya da genel müdürün bu gibi alımları denetleyebilmesi için.



Amaç çok güzel ancak yöntem yanlış. Kontrol edilip onaylananlar neler demiştik? Anlaşılan şartlar ve Gerçekleşmeler. Anlaşılan şartlar dediğimiz; bir ürün ya da hizmetin kimden, hangi birim fiyat, miktar ve ödeme şekli ile alınacağı ya da satılacağı gibi bilgilere itiraz etmek için ya da bunların tespiti için faturanın işlenmesi aşamasına kadar beklemek sizce de biraz geç değil mi? Bu şartlar bir sipariş açılması durumunda zaten siparişin dahilinde olacak olan temel veriler değil mi? Yani biz siparişimizde bu verilerin doğruluğunu sağladığımız ve onayı siparişe verdiğimiz taktirde faturanın bu amaçla kontrolü gereksiz bir hal almaz mı?

“Öyle diyorsunuz da faturanın aynı şartlarda kesildiğini nereden bilelim?” Çok basit, sipariş şartları ile örtüşmeyen bir faturanın işlenmesinin önüne geçerek. Yani faturayı irsaliye ve sipariştan oluşturmak zorunda bırakıp, faturayı işleyecek kişiye değişiklik yapma yetkisi vermeyerek. Bu durumda sisteminize sizin onayladığınız siparişlerle örtüşmeyen hiçbir fatura işlenemeyecektir.

“Peki gerçekleşen miktar? Yani faturadaki miktar kadar ürünü teslim aldık ya da teslim ettik mi gerçekten?”

Buna bir soruyla cevap vermek istiyorum. “Faturayı onaylarken bunu denetleyebilmiş oluyor musunuz?” Tabii ki hayır. Bunu ancak sayım sırasında veya müşteri ya da tedarikçiden itiraz gelirse fark edebilirsiniz. Dolayısıyla bu tarafta da kontrolünüzden bir şey kaybetmiş olmazsınız merak etmeyin.

Sonuç olarak fatura kontrolü gibi çok gereksiz bir işi çok verimli şekilde yapmaya çalışmayın. İş süreçleri dizaynı, işlerin çok temelden ve yeniden düşünülmesi şeklinde yapıldığında şirketlerin verimliliklerine çok daha büyük katkılar sağlar. Sadece verimliliğe ve hıza değil, ilk önce etkinliğe odaklanın. Yine Peter Drucker’ın bir sözü ile bitirelim.

“Verimlilik birşeyi doğru yapmak, etkinlik ise doğru şeyi yapmaktır.”

# Yeminli Mali Müşavirlerce 3568 Sayılı Yasa Kapsamında Yapılan Tam Tasdik İşlemleri

Nevzat Şenses  
Vergi Hizmetleri Ortak

## 1. Giriş

**Y**eminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 4'üncü maddesine göre;<sup>(1)</sup>

“Tasdik, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır.

Tasdike esas alınan denetleme ilke ve standartları ile muhasebe ilke ve standartları, mevzuat hükümleri ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri göz önüne alınarak, Bakanlıkça hazırlanan tebliğlerle belirleneceği” hükmedilmiştir.

Tasdik işlemleri, yeminli mali müşavirler tarafından gerçek veya tüzel kişilerin, Kurumlar vergisi ya da yıllık gelir beyannameleri ile birlikte bunlara ekli olan tablo ile bildirimlerinin vergi kanunlarınca denetlenmesi işlemleridir.



## 2. Tam Tasdik Neden Önemlidir?

Tam tasdik hizmeti Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılabilecek bir inceleme esnasında ortaya çıkabilecek hatalı uygulamaları önemli ölçüde azaltmaktadır.

Tam tasdik işlemlerinin, gerçek kişi ya da tüzel kişilerin yapmış olduğu işlerinin ve işletmelerinin hesap ve de kayıt sonuçlarına ait mali tabloların eksiksiz ve usulüne uygun olmasını sağlamak, vergi dairesi ile mükellef arasındaki güven ilişkisini oluşturmak ve devamlılığını sağlamak, işletmelerin ilgili mevzuat doğrultusunda taleplerini en hızlı şekilde karşılayarak hak mağduriyeti yaşanmasını önlemek gibi amaçları mevcuttur.

### 3. Tam Tasdik Hizmetleri

- ❖ Hasılat ve giderlerin ile kanunen kabul edilmeyen giderlerin vergi mevzuatı ve muhasebe ilke ve standartları yönünden değerlendirilmesi
- ❖ Amortisman ve maddi ve maddi olmayan duran varlıkların işlemlerinin vergi mevzuatına uygunluğunun denetlenmesi



- ❖ Stoklar ve üretilen/satılan malın maliyetlendirilmesi işlemlerinin vergi mevzuatı açısından incelenmesi
- ❖ Amortisman ve maddi ve maddi olmayan duran varlıkların işlemlerinin vergi mevzuatına uygunluğunun denetlenmesi
- ❖ Kredi işlemlerinin vergi mevzuatı açısından değerlendirilmesi, faiz ve kur farkı giderlerinin matrahtan indirilebilirliğinin test edilmesi, örtülü sermaye kapsamında olan kredilerle ilgili analizlerin yapılması

❖ İlişkili şirketlerle olan işlemlerin, ana hatlarıyla, transfer fiyatlandırması mevzuatı açısından gözden geçirilmesi

❖ Vergi kanunlarında yer alan istisna ve indirim kalemlerine ilişkin (Ar-Ge indirimi, Nakdi Sermaye İndirimi, indirimli kurumlar vergisi uygulaması gibi) hesaplamaların kontrol edilmesi

❖ Yurtdışında mukim firmalar tarafından düzenlenen faturaların, sorumlu sıfatıyla KDV ve stopaj uygulamaları açısından kontrolü

❖ Kurumlar Vergisi matrahının kontrolü ve doğrulanması ile yıl sonu kurumlar vergisi tam tasdik raporunun düzenlenmesi ve vergi dairesine teslimi

### 4. Tam Tasdik Sözleşmeleri

Aktif toplamı ve/veya net satışı ne olursa olsun tüm mükellefler, yıllık beyannameleri için Yeminli Mali Müşavirlere tam tasdik yaptırabilirler. Tam tasdik yaptırılması, zorunlu değil ihtiyarî olup tam tasdik avantajlarından yararlanmak isteyen mükellefler tarafından tercih edilmektedir.

Ancak, tam tasdik yaptırılmasına karar verilmesi halinde bu konuda Yeminli Mali Müşavir ile yazılı sözleşme yapılması zorunludur.

Tam tasdik sözleşme yapma işleminin OCAK ayı içinde tamamlanması gerekmektedir. Ocak ayı içinde düzenlenecek olan sözleşmelerin, Şubat ayı sonuna kadar internet vergi dairesine elektronik ortamda girilmesi zorunludur.<sup>(2)</sup>

Ayrıca YMM'ler tarafından vergi dairesine verilecek tasdik raporlarına söz konusu sözleşmelerin birer örneğinin ve ücret soru formlarının eklenmesi gerekmektedir.

## 5. Yeminli Mali Müşavirin Yetkileri

Yeminli mali müşavirler, bu Tebliğle verilen beyanname tasdik yetkisi ile ilgili olarak sözleşme yaptıkları mükelleflerin;

- ✘ Tüm defter, kayıt ve belgelerini gizli olsalar dahi incelemek,
- ✘ Tasdik işlemini ilgilendiren tüm bilgiler yöneticilerden, iç denetçilerden ve diğer ilgililerden istemek,
- ✘ Şirketlerin yönetim kurulu ve genel kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istenildiği takdirde tasdik faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak, yetkisini haizdirler.



Kamu idare ve müesseseleri, yeminli mali müşavirlerin tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere isteyeceği bilgileri vermekle yükümlüdürler. Gerekli bilgiler, yazı ile istenecek ve yazıda tasdik konusu ile ilgili husus ve sözleşme içeriği belirtilecektir.

Yeminli mali müşavirler ayrıca, beyanname tasdik edecekleri mükelleflerin işlemleriyle sınırlı olmak üzere karşıt inceleme yapabilirler. Başka oda çevrelerindeki karşıt incelemeler, Ücret Yönetmeliği'ndeki usul ve esaslar çerçevesinde ücreti ödenmek kaydıyla, o odaya mensup yeminli mali müşavirlere yaptırılabilir.

Yeminli mali müşavirlerce tasdik edilen beyannameler ve bunlara ilişkin mali tablolar, Kamu idaresinin yetkili memurlarınca incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla Kamu İdaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.<sup>(3)</sup>

## 6. Yeminli Mali Müşavirler İle Tam Tasdik Sözleşmesi İmzalamanın Sonuçları

Tam tasdik yaptırılması, esas itibarıyla, malî müşavirlik hizmeti alınmasını ve bu suretle vergisel risklerden korunmayı sağlar.

Yeminli Mali Müşavirlere tasdik ettirilen beyannameler ve bunlara ilişkin malî tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca incelenmiş belgeler olarak kabul edilir. Tam tasdik yaptıran işletmeler, vergi inceleme elemanlarınca incelenmiş firma sayıldıkları için, normal şartlarda (ihbar veya benzeri özel bir neden olmadıkça) tekrar incelemeye tabi tutulmazlar.<sup>(4)</sup>

Tam tasdik yaptıran firmaların, yatırım indirimi, yeniden değerlendirme işlemleri ve sair kurumlar vergisi istisnalarından yararlanabilmek için ayrıca tasdik raporu düzenlettirmelerine gerek bulunmamaktadır.<sup>(5)</sup>

Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde, bavul ticareti ve yolcu beraberli eşya ihracatından doğan iadelerde Genel Tebliğlerle belirlenen limitlere göre, diğerlerinde (KDV ve ÖTV iade alacaklarında) miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu ve teminat aranmadan iade yapılır.<sup>(6)</sup>

2021 yılı aktif toplamı 13.258.000 TL ve net satışları 26.508.000 TL' den firmalar beyanname tasdik sözleşmelerini Serbest Muhasebeci Mali Müşavir'lere imzalatmak mecburiyetindedirler. YMM ile tam tasdik





sözleşmesi imzalayan mükellefler bu mecburiyetten muaftır.<sup>(7)</sup>

Söz konusu tutarlar 2022 yılında verilecek beyannameler için herhangi bir düzenleme yapılmadığı için hadlerin yeniden değerlendirilmesinde artırılarak uygulanacağı anlaşılmaktadır.

Bu nedenle 2021 yılı mali tablolarına göre, AKTİF TOPLAMI (13.258.000 x 1,3620=) TL ve 18.057,396

NET SATIŞLARI (26.508.000 x 1,3620=) 36.103,896 TL'yi aşmayan kurumlar ve gelir mükelleflerinin; 2022 yılı kurumlar vergisi veya gelir vergisi beyannamelerini, muhtasar beyannamelerini ve KDV beyannamelerini bir SM veya SMMM'ye imzalatmak mecburiyetindedirler.

Bu hadlerden HERHANGİ BİRİNİ AŞANLAR beyanname imzalatmaya mecbur değildirler. Bunlar isterlerse YMM'lere tam tasdik yaptırabilirler.

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde mahsup edilemeyen

gelir ve kurumlar vergisi stopajına ilişkin nakden iade talebinin 500.000,00 TL'ye kadar olan kısmının YMM tarafından düzenlenecek Tam Tasdik Raporuna istinaden nakden iadesi mümkündür.<sup>(8)</sup>

## 7. Sonuç

Tam Tasdik Denetim Hizmeti Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilileri tarafından yapılabilecek doğrudan veya dolaylı bir inceleme esnasında ortaya çıkabilecek hatalı uygulamaları önemli ölçüde azaltmakla birlikte, Hazine Ve Maliye Bakanlığı'nca tam tasdik raporu düzenlemiş şirketlerin -ihbar ve özel durumlar hariç- incelenmeyeceği, tasdik yaptırmamış şirketlerin ise öncelikli olarak incelenmektedirler.

Tam tasdik yaptırmak isteyen işletmelerin, kendilerini güvence altına alabilmek, olası risk ve hatalardan korunmak için her yılın ocak döneminde o yıla ait tam tasdik sözleşmelerini yapmaları gerektiği unutulmamalıdır.

Accountants &  
Business Advisers

## Aile İşletmelerinin Sürdürülebilirliğinde Aile Anayasasının Rolü

**G**irişimcilik potansiyeli yüksek bir toplumuz ve bu, bizim için büyük bir avantaj. Bu avantajı iyi kullanıyoruz. Kuruluşun ilk yıllarında tüm faaliyetlere hakimken, her şey kontrolümüzdeyken sorun yok ama büyüme sürecine geçtikçe, iş hacmi arttıkça işler karmaşıklaşmaya başlıyor ve işte o dönemde, artık kurumsal yapıyı oluşturamadığımızda, geç kaldığımızda günlük iş sorunlarının yanı sıra başka sorunlarla da karşılaşmak kaçınılmaz hale geliyor. Bir yandan aile bireylerinin işletmeden beklentileri artarken, bir yandan da işlerin kontrolünü sağlamak güçleşiyor.



Aile işletmeleri, gelişmişlik düzeyi ne olursa olsun tüm ülkelerde ekonominin temel taşlarıdır. Ekonomideki sayıca ağırlıkları, ülke ekonomisine katkıları, istihdamdaki payları ile ekonomi yöneticileri ve bilim insanları için önemli bir ilgi ve çalışma alanı. Katkılarına rağmen sürdürülebilirlikleri konusunda görülen olumsuz istatistikler, yıllardır bu alanda birçok araştırmaya, yayına ortam hazırlamıştır.

İstatistiklere göre dünyada aile işletmelerinin ikinci kuşağa sadece %30'u, üçüncü kuşağa %10'u ve dördüncü kuşağa ise sadece %2-4'ü devrolmaktadır.

Prof. Dr. Cemal Yükselen



**Sürdürülebilirlik neden sorun?**  
Aslında “kurumsal düşünme ve hareket etme” yaklaşımının benimsenmemesi, ana sorun: İşletmede ve Aile-İşletme ilişkilerinde kurumsallaşamama. İşletme rasyonel ilkelerle yönetilen bir kurum iken, aile, duygularla yürütülen bir kurum. İkisi arasında dengeyi sağlamak önem taşımakta. Bunu sağlayamayınca huzursuzluklar, çekişmeler, çatışmalar ve yol ayrımları, kapanmalar hızla gündem yaratmakta.



Kurumsallaşma kavramı, toplumun her kesiminde dile getirilen, ancak herkesin farklı anlam yüklediği bir kavram. Bu işin aslında zihinsel bir değişim süreci olduğunu kimse görmek veya anlamak istemiyor. Yazılı doküman olarak gören yazıyor; raflarda dosyalarda kalıyor öylece. Kurul toplantıları ya yapılmıyor ya da yapılsa bile şekilcilikten öteye gitmiyor. Kurucu aile de kendisi için kurumsallaşmayı dikkate alma ihtiyacı duymuyor. İşletmenin kasasındaki para, ailenin parası diye algılanıyor. Ailenin giderleri, işletmenin giderlerine karışıyor. Sonra çocuklar ya da kardeşler, çatışmaya başlıyor; derken damatlar ve gelinler ekleniyor ve aile ilişkileri ile işletme ilişkileri birbirine giriyor. Sonrası ne yazık ki malum.

Nedir kurumsal düşünme ve hareket etme? Öncelikle çoğu zaman eş anlamda düşünülen profesyonelleşme olmadığını da belirtmek gerekir. Anlamı, işletmede ve işletme ile aile arasındaki ilişkilerde, aile üyelerine de ayrıcalık tanımadan ve tüm çalışanlar için her faaliyette ve kararda yazılı ilke ve kurallara göre hareket etmektir. İşletmede kurumsal ilke ve kurallar, ayrı bir yazı olarak ele alınacak olup bu yazıda işletme ile aile arasındaki ilişkiler konu edilmiştir.

Aile ile işletme arasındaki ilişkilerde kurumsal düşünce ve hareket için yazılı ilke ve kurallar, "Aile Anayasası" ile oluşturulur.

Aile anayasası, aile bütünlüğünü ve işletmelerin sürdürülebilirliğini sağlamak üzere her iki kurumun mevcut ve izleyen kuşaklarla da sağlıklı ve daha güçlü yaşamasını mümkün kılan bir belgedir. Aile anayasası, şu üç amaca ulaşılmasını sağlar:

- Şirketin başarılı şekilde gelişmesine destek vermek
- Mülkiyet bütünlüğünü ve bağlılığı sağlamak ve korumak
- Ailenin gücünü sağlamlaştırmak



Aile anayasası, kapsamlı aile sözleşmesidir. Ailenin değerlerini, aile ile işletme arasındaki ilişkilerin ilke ve esaslarını, ortaklar arasındaki hakları, geleceğe yönelik aile üyelerinin, girişimin sürdürülebilirliği için görev ve sorumluluklarını kapsar. Olası sorunların çözümünü sağlayacak kurumsal araçların kullanımına yer verir. İzleyen kuşak üyelerinin kariyer planlarına ilişkin esasları kapsar. Başka bir anlatımla, şu soruların yanıtları aile anayasasında yer alır:

- Ailenin izleyen kuşak üyelerinin bilmesi gereken değerleri neler?
- Aile bazı temel işletme sorunlarını nasıl çözecek?
- Girişimde çalışan ve çalışmayan aile üyelerinin aile içinde ve girişimde hak, görev ve sorumlulukları neler?
- Karar alma sürecine kimler dahil edilecek ve kimin kararları etkili olacak?
- İmzalanan aile anayasasını gözden geçirme ve günün koşullarına göre düzenleme periyotları nedir?

Aile anayasasının bu temel konulara ilişkin hükümleri kadar şu soruların da yanıtlarına yer vermesi beklenebilir:

- İşletmenin yönetim kurulu başkanı, CEO'su kim olacak? Nasıl seçilecek?
- İşletme tek liderle mi yoksa takımla mı (Örneğin, kardeşler birlikte) yönetilecek?
- Zamanı geldiğinde halef(ler) kim olacak? Hangi esaslara göre şirketi devralacak(lar)? Bu sürecin prosedürleri neler olacak ve kimler karar verecek?



Bu soruların yanıtını içeren aile anayasası, aile üyeleri ve çalışanlar nezdinde güven yaratacak; işletmenin sürdürülebilirliğini sağlamak üzere aile üyeleri ve çalışanlar, işletmeye hizmet sunacaklardır. Zamanı geldiğinde ilke ve kuralları belirlenmiş devir planı ile de yönetim devredilecektir.

Aile anayasası bu bağlamda işletme bilimi, davranış bilimi ve hukuk alanlarının da konusu olmakta ve işletme sahibi ailenin ve/veya ailelerin istekleri, ihtiyaçları, beklentileri, bu alanlardaki bilimsel ilke ve kurallar ile rasyonel temellere oturtulmaktadır. Adillik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirlik olarak nitelenen yönetim ilkelerinin de hayata geçirilmesiyle sürdürülebilirliğin esasları güçlenmektedir.

## Yargıtay Kararları Işığında Fazla Çalışmanın İspatı

Servet Kaba

Sosyal Güvenlik ve İnsan Kaynakları Danışmanlığı Ortak

4857 sayılı İş Kanunu'nun 41. maddesine göre, ülkenin genel yararları yahut işin niteliği veya üretimin artırılması gibi nedenlerle fazla çalışma yapılabilir. Fazla çalışma, Kanunda yazılı koşullar çerçevesinde, haftalık 45 saati aşan çalışmalardır. Denkleştirme yapılması halinde ortalama haftalık çalışma süresi dikkate alınır; bu bağlamda bazı haftalarda 45 saati aşan çalışmalar için fazla çalışma ücretine hak kazanılmaz.

1. HAFTA	2. HAFTA	3. HAFTA	4. HAFTA
50 Saat	60 Saat	30 Saat	40 saat çalışma olması durumunda haftalık ortalama çalışma süresi 45 saat olduğundan fazla çalışma ücretine hak kazanılmaz. (50+60+30+40 = 180; ortalama 180:4=45)

İş Kanunu'nda ve diğer ilgili mevzuatta fazla çalışma haftalık çalışma esas alınarak belirlenmiştir. Buna karşılık Yargıtay, günlük 11 saat, gece 7.5 saati aşan çalışmaları fazla çalışma olarak değerlendirmektedir (Y9HD, E. 2021/1781, K. 2021/6018, T. 11.3.2021). Bu çalışmalar bakımından haftalık çalışma süresinin 45 saati aşımını önem arz etmez. Fazla çalışma kabul edilen bu süreler mükerrer ödeme olmaması adına haftalık çalışma süresine dahil edilmez.

Örneğin, haftanın dört günü 5 saat, bir günü 13 saat çalışan bir işçi; haftalık 33 saat çalışma yapmıştır. Haftalık süre bakımından fazla çalışma ücretine hak kazanmaz. Ancak günlük azami çalışma süresi aşıldığından 2 saatlik fazla çalışma ücretine hak kazanacaktır (13-11=2).

Haftanın üç günü 12 saat, iki günü 7.5 saat çalışan bir işçi haftalık 51 saat çalışma yapmıştır. Günlük azami çalışma süresi üç günde 3 saat aşıldığından, 3 saat fazla çalışma ücretine hak kazanacaktır. Bu 3 saatlik çalışma haftalık çalışma süresinden düşürüldüğünde geriye 48 saat kalacak ve haftalık çalışma süresi esas alındığında 3 saatlik bir fazla çalışma ücreti söz konusu olacaktır (toplamda 6 saat fazla çalışma ücretine hak kazanılacaktır).

İşçi-işveren uyuşmazlıklarında (davalarda) fazla çalışma ücreti sıklıkla gündeme gelmektedir. Fazla çalışma yaptığını iddia eden işçi, bu iddiasını ispatla yükümlüdür. İşçi fazla çalışma ücretine hak kazandığını tanık, yazılı belge gibi delillerle ispatlayabilir. Yargıtay'ın bu konuda belirlemiş olduğu esaslara bakmak gerekirse,



- Yüksek Mahkeme, iş yeri kayıtlarını, özellikle işyerine giriş çıkışı gösteren belgeleri, iş yeri iç yazışmalarını delil olarak nitelemekte ve bunlara öncelik tanımaktadır. İşçinin işe giriş ve çıkışların gösteren bu belgelerin varlığı halinde, fazla çalışmanın bulunup bulunmadığı bu belgeler esas alınarak tespit edilmektedir.
- İşçinin imzasını taşıyan bordro sahteliği ispat edilinceye kadar kesin delil niteliğindedir. Diğer bir anlatımla bordronun sahteliği ileri sürülüp ispatlanmadıkça, imzalı bordroda görünen fazla çalışma alacağının ödendiği varsayılır.
- İmzalı olmayan veya imzalı olmakla birlikte fazla çalışma ücreti tahakkuku bulunmayan bordroların varlığı halinde işçi her türlü delille fazla çalışmanın varlığını ispatlayabilir.
  - Bordrolarda tahakkuk bulunmasına rağmen bordroların imzasız olması halinde, varsa ilgili dönem banka ve tüm ödeme kayıtları Mahkemece celp edilir ve ödendiği tespit edilen miktarlar yapılan hesaplama mahsup edilir.
- Fazla çalışmanın yazılı belgelerle ispatlanamaması durumunda tarafların dinletmiş oldukları tanık beyanları ile sonuca gidilir. İşyerinde çalışma düzenini bilmeyen ve bilmesi mümkün olmayan tanıkların anlatımlarına değer verilmez. Diğer bir anlatımla bordro tanığı olmayan kimselerin tanıklıklarına itibar edilmemektedir.
- Bunların dışında herkesçe bilinen bazı genel vakıalar, yapılan işin niteliği ve yoğunluğu esas alınarak fazla çalışmanın var olup olmadığı değerlendirilebilir.

4847 sayılı İş Kanunu'na göre, yıllık fazla çalışma süresi 270 saati aşamaz. Yargıtay anılan 270 saati referans alarak, iş sözleşmelerinde fazla çalışma ücretinin aylık ücrete dahil olduğu yönünde kurallara sınırlı olarak değer vermektedir. Yüksek Mahkemeye göre, aylık 22.5 saate ( $270/12=22.5$ ) kadar olan fazla çalışma ücreti asıl ücret içinde ödenebilir. Bu halde, 22.5 saati aşan fazla çalışma ücretinin tespiti, yine çıplak ücret esas alınarak hesaplanan diğer işçilik alacakları bakımından kolaylık olması adına bordroda temel ücret ile 22,5 saatlik fazla çalışma ücretinin ayrı ayrı gösterilmesi isabetli olacaktır.

Son olarak belirtmekte gerekir ki; Çalışma Sosyal Güvenlik Bakanlığı İş Teftiş Kurulunca benimsenen yıllık 270 saat fazla çalışmanın ödenen temel ücrete dahil olduğuna ilişkin sözleşme hükmünün geçersiz olduğu yönündeki görüş, Yüksek Mahkemece kabul görmemiştir. Yüksek Mahkeme yerleşik içtihatlarına uygun şekilde fazla çalışmanın temel ücrete dahil olabileceğini yukarıda belirtmiş olduğumuz esaslar kapsamında hala kabul etmektedir (Y9HD, E. 2021/838, K. 2021/4863, T. 24.2.2021).



Emrah Cebecioğlu  
Muhasebe ve Vergi Bölümü Ortak

## Torbadan Çıkan Vergi Değişiklikleri 7338 Sayılı Kanun'la Getirilen Düzenlemeler

**E**n başta belirteyim, torba yasalara karşıyım. Bir torbadan onlarca değişiklik çıkması hem mevzuat faydalanıcısını hem uygulamacıları hem de şirketleri gereğinden fazla yoruyor. Lakin 26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmî Gazete 'de yayınlanan 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ve Diğer Kanunlarda Değişiklikler Yapılmasına Dair Kanun ile (Bundan sonra 7338 Sayılı Kanun olarak Adlandırılacak) vergi sisteminde mükellefler lehine önemli değişiklikler yapıldığından bu torbayı sevdiğimi belirtmek istiyorum. Bu yazımızda yapılan değişikleri özetleyecek ve etkilerini değerlendireceğiz.

Değişiklikleri herhangi bir önem sırasını göz önüne almadan sıralayacak olursak,

- 1.** Basit usulde vergilendirilen mükelleflere kazanç istisnası getirildi. (md.1, 4, 5, 6, 9)
- 2.** Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde gelir vergisi kazanç istisnası getirildi. (md.2, 55)
- 3.** Çiftçilere tarımsal destekleme kapsamında yapılan ödemelere kazanç istisnası getirildi. (md.3, 7, 11)
- 4.** Geçici Vergi IV'üncü Dönem Beyannamesi kaldırıldı. (md.9).
- 5.** Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimine ilişkin değişiklik yapıldı. (md.10)
- 6.** Vergi dairesi tanımında değişiklik yapıldı. (md.12)
- 7.** Vergi mahremiyetine uyması gereken kişilerin kapsamı genişletildi. (md. 13)



8. Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ konusunda düzenleme yapıldı. (md. 14)
9. Yerel ve ulusal basın yoluyla ilan yapılması uygulaması kaldırıldı. (md.15)
10. Düzeltme yapma konusunda yetki genişletildi. (md. 16)
11. Vergi incelemesinin dairede yapılmasına yönelik düzenleme yapıldı ve İncelemeye Başlama Tutanağı alınmasına ilişkin düzenleme kaldırıldı. (md.17, 18)
12. Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan bildirimlerin Gelir İdaresi Başkanlığına yapıldığına ilişkin düzenleme yapıldı. (md.19)
13. Defterler için berat alınmasının tasdik hükmünde olduğu düzenlendi. (md. 20).
14. Yeminli Mali Müşavir tasdik raporlarının ibrazına ilişkin düzenleme yapıldı. (md. 22, 40).
15. Gider pusulasına ilişkin fiili durum ile hukuki durum arasında uyum sağlandı. (md. 23, 40).
16. Vergi Usul Kanuna “Alış Bedeli” adı ile yeni bir değerlendirme ölçüsü eklendi. (md. 26, 28).
17. Maliyet bedeli tanımına açıklık getirildi. (md.27, 29, 30).
18. Yeniden değerlemeye ilişkin düzenleme yapıldı. (md. 31, 52)
19. Günlük amortisman uygulaması konusunda düzenleme yapıldı. (md. 32, 33,34).
20. Şüpheli alacaklara ilişkin alt sınır belirlemesi yapılmakta ve işletme hesabı esasında defter tutan mükellefler açısından da uygulanabilmesine imkân tanındı. (md. 35)
21. Yenileme fonu uygulamasına ve amortismanına tabi malların sigorta tazminatına ilişkin düzenleme yapıldı (md.36, 37)





22. Pişmanlık hükümlerinde değişiklik yapıldı. (md.42).
23. Ceza indiriminin kapsamı değiştirildi. (md. 43).
24. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, uzlaşma kapsamına alındı. (md. 44, 45)
25. VUK'da "karşılıklı anlaşma" usulü adı altında yeni bir müessese ihdas edildi. (46, 47, 48, 49, 50).
26. Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen makina ve teçhizata ilişkin amortisman uygulamasında yeniden düzenleme yapıldı. (md. 51).
27. Damga Vergisi Kanununda resmi daire tanımı değiştirildi. (md. 53).
28. Damga vergisinde istisna uygulamasının kapsamı genişletildi. (md. 54)
29. Özel Tüketim Vergisi Kanununda değişiklik yapıldı. (md. 56, 57)
30. Varlık Yönetim Şirketlerinin vergilendirilmeleri konusunda değişiklik yapıldı (md. 58).
31. Nakdi sermaye artışlarına ilişkin KVK'da değişiklik yapıldı. (md. 59)
32. İndirimli kurumlar vergisi oranı uygulamasında değişiklik yapıldı. (md. 60)

### **Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde gelir vergisi kazanç istisnası getirilmiştir. (md.2, 55)**

1/1/2022 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, sosyal içerik üreticilerinin sosyal paylaşım ağları üzerinden elde ettikleri kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin, elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2021 yılı için 650.000 TL) aşmayan mükelleflerin bu kazançları gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Düzenleme 1/1/2022 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girecektir. Ayrıca KDV Kanununun 17'nci maddesinde yapılan değişiklikle Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen kazançlara konu teslim ve hizmetler, katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

İstisnadan faydalanılabilmesi için Türkiye’de kurulu bankalarda bir hesap açılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şart olup; Bankalar, bu kapsamda açılan hesaplara aktarılan hasılat tutarı üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacaktır.

Bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmayacaktır.

### Geçici Vergi IV’üncü Dönem Beyannamesi kaldırılmıştır (md.9)

Cari vergilendirme dönemi içerisindeki üç, altı ve dokuz aylık periyodlar üçer aylık dönemler itibarıyla geçici vergi dönemleri kabul edilmektedir.

İlgili takvim yılı veya hesap döneminin son üç aylık dönemi ise geçici vergi dönemi kapsamından çıkarılmıştır. Düzenleme 2022 yılı vergilendirme dönemine ilişkin verilecek beyannamelerden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

### Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimine ilişkin değişiklik yapılmıştır (md.10)

Vergiye uyumlu mükelleflere önemli bir katkı sağlayan vergi indiriminin çok küçük miktarlardaki ikmalen veya re’sen tarhiyatlar ile kesinleşmemiş tarhiyatlar nedeniyle geçerliliğini yitirmesi mükellefleri mağdur etmekteydi.

Yapılan değişiklikle İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl gerçekleşen ve kesinleşmeyen tarhiyatlar vergi indirimi uygulamasını etkilemeyecek ve maddenin birinci fıkrasındaki indirim tutar sınırının %1’ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmayacaktır. Mevcut uygulamada azami yararlanılacak vergiye uyumlu mükellef indirim tutarı 1.500.000 TL olup, bu rakamın %1’i olan yıllık 15.000 TL’ye kadar yapılacak ikmalen veya resen tarhiyatların vergi uyumlu mükelleflerin yapacağı indirimleri engellememesi sağlanmıştır.

Yapılan tarhiyatın indirimden yararlandıktan sonra kesinleşmesi durumunda yararlanılan indirimin mükelleften geri alınmasına ilişkin hüküm de madde metninden çıkarılmıştır.

### **Vergi dairesi tanımında değişiklik yapılmıştır. (md.12)**

Vergi Usul Kanununun 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yapılan değişiklikle, fiziki ortamdan bağımsız olarak elektronik ortamda vergi dairesinin kurulması, vergi dairelerinin diğer vergi dairelerinin şubesi olarak belirlenmesi suretiyle mükelleflere hızlı ve etkin hizmet verilebilmesinin sağlanması, vergi dairesince yapılan işlemlerin elektronik ortamda kurulan vergi daireleri tarafından da yerine getirilmesini teinin edecek düzenlemeler yapma konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

### **Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ konusunda düzenleme yapılmıştır (md.14)**

Yabancı ölkelerde bulunan Türk yurttaşlarına yapılacak tebligatta hangi usullerin izleneceği ile vergi dairelerinin yabancı memleketlerde bulunan kimselere tebliğ olunacak evraklarının, Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilmeksizin, vergi dairesi başkanlıkları, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde defterdarlıklar tarafından doğrudan yurtdışı temsilciliklerine gönderilmesine ilişkin düzenleme yapılmıştır.

### **Yerel ve ulusal basın yoluyla ilan yapılması uygulaması kaldırılmıştır (md. 15)**

Yerel ve ulusal basına ilan verilmesi uygulamasına son verilmiş, yerine ilanın GİB ve ilgili idarenin internet sitesinde yayımlanmasına yönelik düzenleme yapılmıştır.



### **Vergi incelemesinin dairede yapılmasına yönelik düzenleme yapılmış ve İncelemeye Başlama Tutanağı alınmasına ilişkin düzenleme kaldırılmıştır. (md.17, 18)**

İncelemenin mükellefin işyerinde değil dairede yapılacağına ilişkin düzenleme değişikliğine gidilmiştir. Bu düzenlemelerin yürürlük tarihi 1 Temmuz 2022'dir.

İncelemenin dairede yapılması, İncelemeye tabi olanın iş yerinde tespit yapılmasına ve çalışmalarda bulunmasına mani değildir.

Mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir. Maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenecektir. Ayrıca İncelemeye tabi olana, vergi incelemesinin konusunu ve incelemeye başlanıldığı hususu bir yazıyla bildirilecek olup; incelemeye başlama tutanağı alınmasına ilişkin düzenleme kaldırılmıştır.



### Defterler için berat alınmasının tasdik hükmünde olduğu düzenlenmiştir (md. 20).

Fiziki ortamda tutulan defterlerde bulunan tasdik zorunluluğuna benzer şekilde, Hazine ve Maliye Bakanlığının Ticaret Bakanlığı ile müştereken veya kendisi tarafından belirlediği usul, esas ve süreler dahilinde söz konusu defterler için berat alınması veya defterlerin onaylanmasının Vergi Usul Kanunu uygulamasında tasdik hükmünde sayılması, berat alınması ve onay işlemlerinde belirlenen usul esas ve süreler uyulmaması halinde ise defterlerin tasdik ettirilmemiş sayılmasına ilişkin düzenleme yapılmıştır.



### Gider pusulasına ilişkin fiili durum ile hukuki durum arasında uyum sağlanmıştır (md. 23, 40)

Vergi Usul Kanununun 234'üncü maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklikle, gider pusulası düzenleme zorunluluğunun bulunduğu durumlara açıklık getirilmektedir. Gider pusulası, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen gider pusulası hiç düzenlenmemiş sayılır. Yasanın 40'ncü maddesinde yapılan düzenleme ile gider pusulasının hiç düzenlenmemiş sayıldığı durumlarda özel usulsüzlük cezası kesilebilmesine imkan sağlanmaktadır.



### Vergi Usul Kanuna "Alış Bedeli" adı ile yeni bir değerlendirme ölçüsü eklenmiştir. (md. 26, 28)

Vergi Usul Kanununun 279'uncü maddesinde; hisse senetleri ile fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgelerinin alış bedeliyle, bunlar dışında kalan ancak borsa rayıcı olmayan veya borsa rayıcının muvazaalı bir şekilde oluşturduğu anlaşılabilir her türlü menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle bulunan tutarla, borsa rayıcı bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetlerin alış bedeliyle değerlendirileceği belirtilmiş olmakla birlikte, Kanunun 261'inci maddesinde değerlendirme ölçüleri arasında alış bedeline yer verilmemişti.

Yapılan düzenleme ile "alış bedeli", değerlendirme ölçüleri arasına eklenmiştir.

Alış bedeli, bir iktisadi kıymetin satın alma bedelidir. İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi ile ilgili diğer giderler alış bedeline dâhil değildir.

### **Maliyet bedeli tanımına açıklık getirilmiştir (md. 27, 29, 30)**

VUK'nın 262'nci maddesine eklenen fıkralarla, maliyet bedeline girmesi zorunlu olan ve olmayan unsurlar kapsamlı ve tahdidi olarak belirtilmiştir.

Yasanın 27'nci maddesi ile 213 sayılı Kanunun 262'nci 1'nci fıkrasının (b) bendinde yapılan düzenleme ile iktisadi kıymetin satın alınması için yapılan tapu harçları ve noter masrafları gibi harcamaların bundan böyle gider yazılamayacağı düzenlenmektedir. 29'ncü madde ile ilga edilen VUK 270'inci maddede bu harcamaların gider ya da maliyet olarak dikkate alınması konusunda ihtiyarilik tanınmakta idi.

### **Yeniden değerlemeye ilişkin düzenleme yapılmıştır (md. 31, 52)**

Mükelleflerin, enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinin sonu itibarıyla, bilançolarına dâhil bulunan amortisman tabi iktisadi kıymetlerini ve bunlar üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları maddede belirtilen şartlar doğrultusunda yeniden değerleyebilmeleri yönünde düzenleme yapılmıştır.

Madde kapsamında tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine (kollektif, adî komandit ve adî şirketlere) yeniden değerlendirme olanağı sağlanmaktadır.

Yasanın 52'nci maddesi ile VUK'a eklenen geçici 32'nci maddede mükelleflerin istemeleri halinde ilk kez yeniden değerlendirme yapacakları hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortisman tabi diğer iktisadi kıymetlerini maddede yer alan kapsam, şart ve hükümlere uymak koşuluyla yeniden değerleyebilmelerine imkân sağlanmaktadır.

### **Günlük amortisman uygulaması konusunda düzenleme yapılmıştır (md. 32, 33, 34)**

Yapılan düzenleme ile düzenlemede günlük esasa göre amortisman ayrılabilmesi bir seçimlik imkan olarak mükelleflere tanınmıştır.

Faydalı ömür süresinin iki katını ve elli yılı aşmamak, her yıl için aynı nispet uygulanması şartıyla, daha uzun faydalı ömürler dikkate alınarak amortisman sürelerini uzatabilme hususunda serbesti tanınmaktadır.

Söz konusu yöntemlerden biri ile amortisman hesaplanmasına başlandıktan sonra, hesaplama şekli değiştirilemeyecektir.

### **Şüpheli alacaklara ilişkin alt sınır belirlemesi yapılmış ve işletme hesabı esasında defter tutan mükellefler açısından da uygulanabilmesine imkân tanınmıştır (md. 35)**

Dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük olan alacaklara ilişkin azami bir tutar belirlenmiştir. Bu tutar, 3.000 TL'dir.

Ayrıca şüpheli alacak hükümlerinin işletme hesabı esasında defter tutan mükellefler açısından da uygulanabilmesine imkân tanınmaktadır.

İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler, tespit edilen şüpheli alacaklarını defterlerinin gider kısmına ve bunlardan sonradan tahsil edilen miktarları ise tahsil edildikleri dönemde defterlerinin gelir kısmına, hangi alacaklara ait olduğunu gösterecek şekilde, kaydederler.

### **Yenileme fonu uygulamasına ve amortismanına tabi malların sigorta tazminatına ilişkin düzenleme yapılmıştır (md. 36, 37)**

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde, ortaya çıkan karın geçici hesapta tutulacağı süre konusundaki tereddütlerin mükellef lehine giderilmesi yönelik düzenleme yapılmıştır.

Buna göre; satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı, işin niteliğine göre zorunlu bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan doğan kâr, satışın yapıldığı tarihi takip eden üçüncü takvim yılının sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta tutulabilir. Bu süre içinde, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı gerçekleşmezse, geçici hesapta tutulan kâr,

satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenir. Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminat fazlasının geçici hesapta tutulacağı süre konusundaki tereddütlerin giderilmesine yönelik düzenleme de yapılmıştır. (md. 37)

### **Ceza indiriminin kapsamı değiştirilmiştir (md. 43)**

VUK 376 ncı maddede yapılan değişiklik ile cezalarda indirimle ilişkin düzenlemenin uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına alınan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için de uygulanabilmesine yönelik düzenleme yapılmıştır.



### **Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, uzlaşma kapsamına alınmıştır (md. 44, 45)**

5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, uzlaşma kapsamına alınmıştır.

Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınır ve 5.000 Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için Kanunun 376 ncı maddesindeki indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanır.

### **Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen makina ve teçhizata ilişkin amortisman uygulamasında yeniden düzenleme yapılmıştır (md. 51)**

Vergi Usul Kanununun geçici 30 uncu maddesine eklenen fıkranın yürürlüğe girdiği tarihten 31/12/2023 tarihine kadar (bu tarih dahil), maddenin birinci fıkrasında belirtilen kapsam ve şartlar dâhilinde iktisap edilen yeni makina ve teçhizatlar için uygulanacak amortisman oran ve sürelerinin, tespit ve ilan edilen faydalı ömür sürelerinin yarısı dikkate alınmak suretiyle hesaplanabilmesine imkan sağlanmaktadır.

### **Damga vergisinde istisna uygulamasının kapsamı genişletilmiştir. (md. 54)**

Genel ve özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıklarına, belediyelere ve köylere yapılacak bağışlara ilişkin olarak ilgili idare ile bağışlayanlar arasında düzenlenen kağıtlar, istisna kapsamına alınmıştır. Ayrıca Teminatlı sermaye piyasası araçlarının ihracında, Sermaye Piyasası Kanununun 31/B maddesi kapsamında teminat yöneticisinin taraf oldukları dahil olmak üzere sermaye piyasası araçlarının ihracına konu teminatlara ilişkin olarak düzenlenen makbuz ve kağıtlara damga vergisi istisnası getirilmiştir.

### **Varlık Yönetim Şirketlerinin vergilendirilmeleri konusunda değişiklik yapılmıştır (md. 58)**

Varlık yönetim şirketlerine kuruldukları takvim yılı ve bunu izleyen beş yıl süresince uygulanan damga vergisi, harç ve KKDF istisnası sürekli hale getirilmiş olup, söz konusu şirketlere tanınan banka ve sigorta muameleleri vergisine ilişkin istisna kaldırılmıştır.



### Nakdi sermaye artışlarına ilişkin KVK'da değişiklik yapılmıştır. (md. 59)

Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yapılan değişiklikle nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı için üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si oranında yapılan düzenlemenin nakdi sermaye artışlarının, yurt dışından getirilen nakitle karşılanan kısmı için %75 olarak uygulanması yönünde düzenleme yapılmıştır.



### İndirimli kurumlar vergisi oranı uygulamasında değişiklik yapılmıştır (md. 60)

Yatırım teşvik belgesi bazında yatırım harcamasına yatırıma katkı oranının uygulanmasıyla belirlenen tutarın %10'luk kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar talep edilmesi şartıyla, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç olmak üzere tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılabilmesine yönelik düzenleme yapılmaktadır.

Sonuç olarak yapılan düzenlemeleri incelediğimizde vergi mükelleflerine ve muhasebe uygulayıcılarını pozitif yönde etkileyecek pek çok değişikliğin yapıldığı göze çarpmaktadır. Önümüzdeki dönemlerde özellikle Vergi Usul Kanunu nezdinde çağa ve uluslararası standartlara uygun düzenlemelerin yapılacağını öngörmek hatalı olmayacaktır.





# Son Bakış, İlk Pencere

## “Galata ve Kulesi”

Av. Sedat Safran

“İstanbul deyince aklıma kuleler gelir, ne zaman birini çizsem öbürü kıskanır, ama şu kız kulesinin akli olsa Galata Kulesi'ne varır, bir sürü çocukları olur” der Bedri Rahmi Eyüpoğlu dizelerinde.

Galata Kulesi tarihi tekerrürler devri daimi içinde, önce Bizans akabinde Cenevizliler ardı sıra Osmanlı ve Cumhuriyet ile beraber günümüze ulaşan İstanbul'un sembolü mesabesindeki yerlerden biridir. Galata kulesi tam bir sır küpüdür. İstanbul'a tepeden bakar ve kimsenin görmediklerini görür, bilmediklerini bilir.

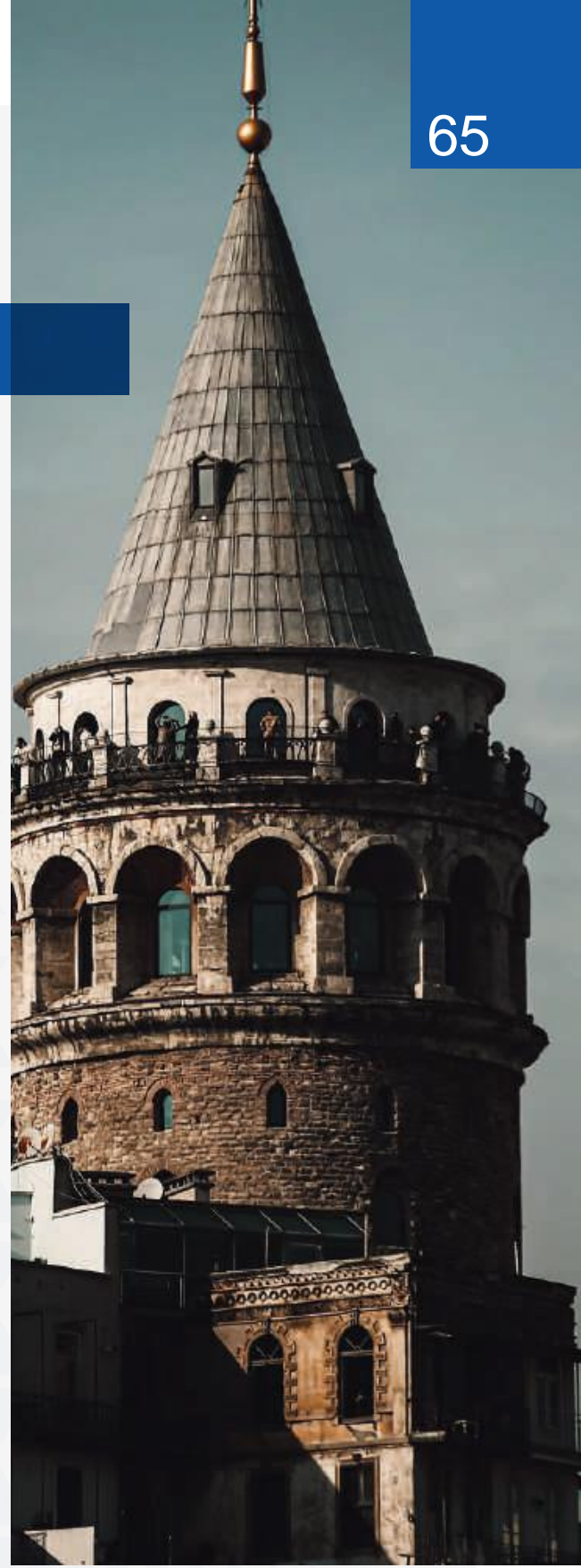
Peki ya, Galata semtini ve özelinde de Galata Kulesini bu kadar önemli kılan nedir. Sadece sembol yapıt olması mı, tabi ki hayır.

İstanbul'un tarihi ile hemen hemen eş değer Galata Kulesi tüm tarihçiler, yazarlar, ressamalar, öykücüler ve tabi ki gönlü yıkık aşıklar için İstanbul'un önemli simgesi olagelmıştır.

Galata semti, kulesi ile olduğu kadar, İstanbul'un her daim ticareti için önemli bir konumda bulunmuştur. Osmanlı döneminde Bankerleri ile meşhur olan Galata semti, günümüzde Beyoğlu ilçesi içinde bulunmaktadır.

Adını, bulunduğu Galata semtinden alan Galata Kulesi, Suriçi'nin dışında ama hemen yanı başında sayılabilecek Galata Surları içerisinde ilk önce bir gözetleme kulesi olarak inşa edilmiştir.

Kule Bizans İmparatoru Justinianos tarafından MS 507-508 yılında inşa edilmiştir. Bizanslılar, kuleye 'Büyük Burç' demekteydi. Günümüz görünümündeki kuleyi 1348 - 49 yılında Cenevizliler yeniden inşa etmiştir. Kule 1445 - 46 yılları arasında yükseltilmiştir. Cenevizliler kuleyi yaşamış oldukları bölgenin güvenliğini sağlamak için bir nevi gözetleme kulesi olarak kullanıyorlardı. Kuleden İstanbul Boğazı ve kent geniş bir açıdan görülebiliyordu. Halkın yerleşim yerleri çoğaldıkça kule surların ortasında yükselen bir bina haline geldi. Cenevizliler yığma taşlar kullanarak Galata surlarına ek olarak yaptıkları binaya 'İsa Kulesi' adını vermişlerdi.<sup>(1)</sup>



Konstantinopolis'in 29 Mayıs 1453'te Osmanlı İmparatorluğu hakimiyetine girmesi sonrasında Pera'daki Cenevizliler, herhangi bir çatışma yaşanmadan koloniyi Osmanlı kontrolüne bıraktı. Bu dönemde kulenin tepesinde yapılan tahribat, Osmanlı Padişahı II. Mehmed'in Pera'ya yönelik fermanının ardından durdurularak Zağanos Paşa'nın başında bulunduğu çalışmalar kapsamında kule tekrar yükseltildi ve tepesindeki haç, Osmanlı bayrağıyla değiştirildi.<sup>(2)</sup>

1509'da gerçekleşen depremde, Galata Kulesi de dâhil olmak üzere Galata'daki tahkimatlarda birtakım hasarlar meydana geldi. Mimar Hayreddin tarafından yapılan onarım çalışmalarının 1510 yılı ortalarında tamamlanmasıyla kule tekrar yükseltildi.

Kulenin gövdesinde, yerden 13,20 m (ikinci katın başlangıcı) ve 17,17 m (üçüncü katın başlangıcı) yüksekliklerinde olmak üzere yer alan iki tuğla kuşak, bu deprem sonrasında yapılan tadilatların izleri olarak değerlendirilir ve bu tadilatın kapsamı, kaynaklara göre farklılık gösterir.

III. Selim döneminde kule onarıldıktan sonra, kulenin üst katına bir cumba eklenir. 1831'de kule bir yangın daha geçirir, II. Mahmut kulenin üzerine iki kat daha çıkar ve külah biçiminde olan ünlü dam örtüsüyle kulenin tepesi kapatılır.<sup>(3)</sup>

### Galata Bankerleri

Galata semti Bizans döneminde tüccarların ve bankerlerin merkezi olarak ünlenen bir semtti. Osmanlı İmparatorluğu ticari hayatı canlandırmak için İstanbul'un fethinden sonra şehri terk etmiş Rum, Venedikli ve Cenevizli tüccar ve bankacıların tekrar işleri başına dönmelerini teşvik etmiş, bunların cemaat teşkilatı kurmalarına, örf, adet ve dinleri kadar iktisadi faaliyetlerini de serbestçe icra etmelerine izin vermiştir.

<sup>2</sup> Sağlam, Hasan Sercan (2020). "Galata Kulesi'nin Ceneviz dönemine yönelik bir yeniden değerlendirme". YILLIK: Annual of Istanbul Studies (2): 53-80. 8 Ocak 2021 tarihinde kaynağından <sup>3</sup><https://www.kulturportali.gov.tr>

Bu serbestlik daha sonraları Osmanlı İmparatorluğu'nun mali yönden güçlenmesine katkıda bulunmalarını sağlamıştır. İmparatorluğun yükseliş döneminde vergilerin toplanmasında, hazinenin açıklarını kapatmada, kısa vadeli borçlar vermeden madeni para ihracı ve tedavülü konularında hükümete yardımcı olmak gibi görevler yapmışlardır.

On dokuzuncu yüzyılın ilk yarısında dış ticaret açık vermiş, kâğıt paranın altın karşılığı olarak değeri düşmüş, buna bağlı olarak ithalat güçleşmişti. Bu dönemde Osmanlı Hükûmeti ile anlaşılan ve devlete ilk borç veren iki banker, Fransız Jacques Alléon ve İtalyan Teodor Baltazzi, kredi operasyonları ile ithalatı rahatlatmış ve bir yandan da Sultan Abdülmecit'in güvenini kazanmışlardı. Daha sonra, bu iki banker kambiyo kurunu sabit tutmak amacıyla İstanbul Bankası'nı kurmuşlardır.

Rusların İstanbul'a girmeleri halinde bütün varlıklarının ve alacaklarının silinip gideceğinden endişe ederek bu işgali önlemek ve gerekli parayı bulmak için 1877-78 Osmanlı-Rus Harbi'nde bütün servetlerini ortaya koymuşlardır. Bunun karşılığında da Osmanlı Devletinin gelirlerini teminat göstermişlerdir. Bunun üzerine Avrupalı alacaklılar, kendilerini garantiye almak için Muharrem Kararnamesi olarak bilinen ve bütün devlet gelirlerini ipotek altına alan bir antlaşmayı Osmanlı Hükümetine kabul ettirmişlerdir.<sup>(4)</sup>

Galata semti ve Kulesi ile ilgili olarak anlatılacaklar elbette bu kadar ile sınırlanmaz. İnsanlık için önemli yerleşkelerden birisi olagelmıştır Galata. Rivayetlere göre, Romalılar kuleye ilk defa beraber çıkan kadın ve erkeğin arasında bir aşk olacağına; evlilikle bu aşkı taçlandıracaklarına inanırlarmış. Bu yüzdendir ki günümüzde gençler, kulede sevdikleri insana evlenme teklifi ederler ve kulenin onlara şans getireceğine inanırlar. Ancak bu durumun efsaneden öteye gittiğine emin değil tarihçiler ve aşıklar en azından Romalılar'dan sonra.

Bilinen en yaygın efsane ise Galata Kulesi ve Kız Kulesi'nin arasındaki büyük aşktır. Boğazın onları ayırması sebebiyle aşkları kara sevdaya dönüşen kuleler, Hezarfen'in yardımıyla birbirlerine haber gönderirler. Aşklarının karşılıklı olduğunu öğrenen kuleler, bunun tesellisiyle yıllara meydan okuyarak bu ayrılığa dayanabilmektedirler.

<sup>4</sup> [https://tr.wikipedia.org/wiki/Galata\\_bankerleri](https://tr.wikipedia.org/wiki/Galata_bankerleri)

Kaynakça:

1. <https://www.kulturportali.gov.tr>
2. Vikipedi,
3. Sağlam, Hasan Sercan (2020). "Galata Kulesi'nin Ceneviz dönemine yönelik bir yeniden değerlendirme"









Global Bakus  
Yerel Yaklaşım



pkfistanbul.com

# PKF GLOBAL



[pkfistanbul.com](http://pkfistanbul.com)