

# PKF GLOBAL

Nisan - Haziran 2021 / Sayı: 2





**PKF**

Accountants &  
business advisers



# içindekiler

Nisan - Haziran 2021 / Sayı: 2



**04**

**Şirketimizi Ne Kadar ETKİN Yönetiyoruz..**



**18**

**Güncel Yargıtay Kararları Işığında Fasıla Çalışmaların İşçilik Hakları...**



**28**

**Zor Zamanlarda B2B Pazarlamanın 5 Önceliği**

**26**

**B2B Pazarlamada Dijital Dönüşüm**

İlk yılını geride bıraktığımız Covid-19 salgını, B2B yani işletmeler arası ticaret yapan şirketlerin tüm pazarlama alışkanlıklarını tepetaklak etti.





# 34

## Kripto Varlıkların Vergi Boyutu Açısından İncelenmesi

Teknolojik dünyada gelişmeler finans sektöründe yeni enstrümanlara neden olmakta, gelişmeler doğrultusunda uluslararası boyutta vergi uygulamaları kendini güncellemek zorunda kalmaktadır.



# 22

Sosyal Güvenlik Kurumu Alacaklarının Kesinleşmesi İdareye Başvuru Şartı



# 08

Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesi için Defter ve Belge...



# 40

Güzellerin Çeyiz Sandığı "Kapalı Çarşı"

# 32

## Bizim İşimiz Diğerlerinden Farklı

Her işletmenin kendine özel dinamikleri vardır. Bu dinamikler o işletmeleri rakipleri karşısında daha karlı, daha hızlı ya da daha garantici yapabilir.

# Şirketimizi Ne Kadar ETKİN Yönetiyoruz:

Etkinlik Oranları İle Mali Analiz  
ve Çalışma Sermayesi Tespiti

► Dr. Abdülkadir Şahin  
Kurucu Ortak



**“Kar ediyoruz ama borcumuz azalmıyor, bilakis artıyor”**

**“Ne kadar çalışma sermayesine ihtiyacımız var?”**

gibi soruları sık sık sorar veya duyarız. Bu soruların cevaplarının mali tablolarımızda var olduğunu birçoğumuz farkında değil birçoğumuz da gereken önemi vermemektedir. Peki yukarıdaki soruların cevabını nasıl bulabiliriz, mali tablolarımızdan nasıl faydalanabiliriz, hangi analizleri yapabiliriz. Bunun için etkinlik oranları olarak adlandırdığımız; Ticari Alacak Tahsil Süresi, Ticari Borç Ödeme Süresi ve Stokta Kalma Süresi hesaplamaları bizim için asgari düzeyde de olsa yol gösterici olacaktır.

**Ticari Alacak Deviz Hızı:** En basit anlamıyla alacaklarımızın bir dönem içinde kaç defa tahsil edildiğini gösterir. Satışlar/Ortalama Ticari Alacaklar olarak formüle edilir.

**Alacak Tahsil Süresi:** Ticari Alacak Deviz Hızının 365'e bölünmesiyle alacaklarımızı ne kadarlık bir süre içinde tahsil edileceğimizi bulabiliriz.

**Ticari Borçlar Deviz Hızı:** Ticari borçlarımızın bir dönem içinde kaç defa ödendiğini ifade eder. (Satılan malın Maliyeti +DS Stok- DB Stok) =(Dönem İçi Alışlar) /Ortalama Ticari Borçlar olarak formüle edilebilir.

**Ticari Borç Ödeme Süresi:** Ticari Borç Devir Hızının 365'e bölünmesiyle bulunur.

**Stok Devir Hızı:** Stoklarımızı bir dönem içinde kaç defa yenilediğini, stokları kaç kez tükettiğini gösteren devir hızıdır. Satılan Malın Maliyeti/ Ortalama Stok olarak formüle edilebilir.

**Stokta Kalma Süresi** ise Stok devir hızının 365'e bölünmesi ile hesaplanabilir.

Ticari faaliyet döngü süresi veya nakit döngü süresi, bir ürünün alımından satışının yapılarak nakden tahsil edildiği ana kadar ki geçen süre olarak tanımlanacak olursa stokta kalma süresi ve alacak tahsil süresi toplamından borç ödeme süresinin çıkartılması ile bulunabilir. Sürenin pozitif çıkması firmanın piyasayı finanse ettiği ve bu nedenle de çalışma sermayesi ihtiyacının artarak daha çok dış kaynağa ihtiyaç duyduğunun gösterir. Sürenin negatif çıkması ise daha çok piyasa kredisinden faydalandığını başka bir ifade ile ticari faaliyetlerimizin piyasa tarafından fonlandığını gösterecektir.

Alacak tahsil süresi ve stokta kalma süresinin azalması veya borç ödeme süresinin artması firmanın dış kaynak ihtiyacını azaltacaktır. Aksi durumda dış kaynak ihtiyacı dolayısı ile finansman maliyeti artacaktır.

Ticari faaliyet döngü süresi yardımıyla çalışma sermayesi ve dış kaynak ihtiyacı da belirlenebilir. Aşağıdaki örnekte ticari faaliyet döngü süresinin değişimi halinde çalışma sermayesi ihtiyacının nasıl değişeceğini ortaya koymak açısından tamamen aynı finansal rakamlara (Satışlar, Kar, Faaliyet Karı vs) ancak farklı nakit döngüsüne sahip iki ayrı firma incelenmiştir.

Net Satışlar	130.000,00	130.000,00
İlk Madde Malzeme , Ticari Mal İhtiyacı	60.000,00	60.000,00
İşçilik Giderleri	30.000,00	30.000,00
Faaliyet Giderleri	9.000,00	9.000,00
Harcama Toplamı	99.000,00	99.000,00
Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Harcamalar (Amort vb)	1.000,00	1.000,00
Faaliyet Karı TL	30.000,00	30.000,00
Faaliyet Karı %	23%	23%
<b>Günlük Harcama Tutarı (99.000 TL / 365 gün )</b>	<b>271,23 TL/gün</b>	<b>271,23 TL/gün</b>
Alacak Tahsil Süresi (ATS)	90	70
Borç Ödeme Süresi (BÖS)	30	130
Stokta Kalma Süresi (SKS)	60	60
<b>Ticari Faaliyet Döngü Süresi (ATS+SKS-BÖS)</b>	<b>120</b>	<b>0</b>
<b>Çalışma Sermayesi İhtiyacı (Günlük Harcama Tutarı X Ticari Faaliyet Döngü Süresi)</b>	<b>32.547,60</b>	<b>—</b>

Tablodan da görüleceği üzere %23 karlılıkla çalışan firmada; döngü süresi başa baş olması halinde ilave çalışma sermayesine ihtiyaç olmaz iken 120 gün olması halinde faaliyet karının üzerinde çalışma sermayesine ihtiyaç duymaktadır. Alacakların tahsil süresinin ve stokta kalma süresinin artması veya borç ödeme süresinin azalması ile karlılığa rağmen çalışma sermayesine olan ihtiyacı artırmaktadır.

Yapılan çalışmalar firmaların zarar etmekten öte kötü nakit yönetiminden finansal açıdan zor duruma sürüklendiklerini ortaya koymaktadır. Bu açıdan ele aldığımızda iş insanlarımızın son zamanlarda favori ve neredeyse tek finansal ölçümü haline gelen **EBITDA** (Faiz, Amortisman ve Vergi Öncesi Kar) yönetim yanlışlığına neden olmaktadır. Tabi ki **EBITDA** önemli bir değerlendirme ölçüsüdür ancak nakit döngüsünü ve şirket varlıklarının verimliliğini göz ardı ederek **EBITDA**'yı tek başına finansal yönetim aracı olarak değerlendirmek yanlışlığa neden olacaktır.

Stokta kalma süresi, alacak tahsil süresi ve borç ödeme sürelerinin dönemsel ve sektörel karşılaştırmaları firmalara stok, alacak, risk ve borç yönetimlerinin etkinliğini ölçmelerinde son derece önemli katkılar sağlayacaktır. Oranların düşük veya yüksek çıkmasından öte dönemler içinde olumlu veya olumsuz değişimlerinin takibi de ayrıca önem arz etmektedir. Oranların analizi yöneticiler, ortaklar yanı sıra kredi verenler, çalışanlar, yatırımcılar, devlet gibi tüm paydaş gruplar için önem arz etmektedir.

Etkinlik oranlarının yönetsel katkıları ve paydaşlar için önemli bir veri kaynağı olması yanı sıra şirketin iç denetçileri, denetçileri ve hatta kamu denetçileri açısından da önemli bir analitik inceleme yöntemidir. Sektörel ve/veya dönemsel önemli farklılar incelenerek nedenleri sistematik veya tesadüfi hatalar ve hatta suiistimler açısından da değerlendirilmelidir.



Stokta kalma süresi ve alacakların toplam süresinin toplamı ile borç ödeme süresinin karşılaştırılması ayrıca satın alma ve satış politikalarına uyum denetiminin analitik olarak yapılmasına katkı sağlayacaktır.

Etkinlik oranları analizi, firmaların **varlıklarını nakde çevirme güçlerini** ölçümleyebilmeleri yanı sıra; satın alma ve satış politikalarına uyum kontrollerini analitik olarak yapabilmelerine de katkı sağlayacaktır. Bunun yanı sıra şirketin risk yönetimi üzerinde de direkt etkili olacaktır. Yöneticiler, risk yönetimini genellikle sadece satışların tahsilata dönmeme ihtimali olarak tek taraflı bir tanımlamayla yürütmektedirler. Risk sadece tahsilat yönüyle değil, stoklar, alacaklar ve borçlar yönüyle de ele alınmalıdır. Bu açıdan ticari faaliyet süresinin takibi şirketin risk yönetimi üzerinde direkt etkili olacaktır. Klasik tüccar tabiriyle **“alacakla borç ödenmez”** söylemi alacak ve borç risklerinin toplamının bütün olarak değerlendirilmesi gerektiğinin bir göstergesidir.

Sonuç olarak

**“karlar nerede,  
karlılığa rağmen  
neden borcum  
bitmiyor!”**



sorusunu soran patronlar için cevap bulmanın kısa yoludur, etkinlik oranları ile analiz.



# Yargı kararları ışığında *Vergi incelemesi için defter ve belge ibraz etmemenin sonuçları*

## ÖZET

Makalede, vergi mükelleflerinin, vergi incelemesi nedeniyle defter ve belgelerinin vergi müfettişlerince istenmesi halinde defter ve belgelerini ibraz etme yükümlülüğü bulunup bulunmadığı, vergi müfettişince defter ve belgelerin mükelleften ne zaman istenebileceği, mücbir sebebin varlığı halinde defter ve belgelerin vergi incelemesi nedeniyle vergi müfettişine ibraz edilememesi halinde KDV indiriminden yararlanıp yararlanılamayacağı, defter ve belgelerin vergi müfettişine ibraz edilmeyerek yapılan tarhiyata karşı açılacak davada Mahkemeye ibraz edileceğinin ifade edilmesi halinde nasıl bir sonuçla karşılaşılacağı, bu konuda verilen İçtihatları Birleştirme Genel Kurulu Kararının ne gibi handikapları olduğu hususu yargı kararları ışığında açıklanmaya çalışılacaktır.

► **Av. Levent Alpagut**  
Ortak

## I.GİRİŞ

Vergi ödemenin, Anayasanın 73. maddesinde, "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür." düzenlemesine yer verilmek suretiyle herkes için bir ödev olduğu hususu belirtilmiştir. Mükelleflerin vergiyi ne şekilde ödeyecekleri hususu vergi mevzuatında yapılan düzenlemeler ile kayıt altına alınmıştır.

**"Vergi alacağının doğuşundan ödenip sona ermesi aşamasına kadar olan süreci başlatan ilk işlem tarh işlemidir."**<sup>1</sup>, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 21. maddesinde "tarh", "Verginin tarhi, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden



vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tesbit eden idari muameledir.", şeklinde tanımlanmıştır. Vergi mevzuatında öngörülmuş dört türlü tarh usulü bulunmaktadır.

Buna göre bu tarh usulleri, beyana dayalı tarh, ikmalen tarh, re'sen tarh ve idarece tarh yöntemleridir.

Türk vergi hukukunda esas olan beyana dayalı tarh yöntemidir. Belirtilen yöntem

dayalı olarak verilen beyannamelerde verginin eksik ya da hatalı tahakkuk ettirilmesine yönelik bir tespit bulunması halinde devreye ikmalen, re'sen ya da idarece tarh yöntemleri girmektedir.

Beyana dayalı tarhda, eksik ya da hatalı tahakkuk olup olmadığının tespiti için en fazla kullanılan yöntem vergi incelemesidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde, vergi incelemesinden maksat, "Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.", şeklinde tanımlanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 171 ve devam eden maddelerinde defter tutmanın amacı, kimlerin hangi defterleri tutmak zorunda olduğu ve defter tutma zorunluluğunun süresi hususları düzenlenmiştir.

## II. DEFTER VE BELGELERİN İBRAZ ZORUNLULUĞU VE ZAMANI

Türk vergi sisteminde genel itibariyle kullanılan tarh yönteminin beyana dayalı tarh olduğu yukarıda ifade edilmişti. Mükellefler bu tarh yönteminde beyan edecekleri vergiye ilişkin işlemleri için vergi mevzuatı uyarınca belge almak ve düzenlemek ayrıca bunları tasdik ettirilecek defterlere kaydetmek zorundadırlar.

Mükelleflerce tutulması gereken bu defter ve belgeler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 256. maddesi uyarınca yetkili makamın ya da memurun istemi üzerine ibraz edilmek zorundadır. Bu yükümlülüğe uyulmamasının yaptırımı mükerrer 355. maddede özel usulsüzlük cezası olarak belirlenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendinde, "Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse," mükellef hakkında re'sen tarh yoluna gidileceği belirtilmiştir. Anılan maddeye dikkatle bakıldığında yalnızca defterlerin ibraz edilmemesi hali re'sen tarh nedeni olarak belirlenmiş ancak belgelerin ibraz edilmemesi bu bent uyarınca re'sen tarh nedeni olarak sayılmamıştır. Mükellefin yalnızca belgelerini ibraz etmemesi bu maddenin 1. fıkrasının 4. bendi uyarınca re'sen tarh nedeni olabilecektir. Yukarıda yapılan açıklamalar, kanunla kendilerine defter tutma ve belge düzenleme zorunluluğu getirilen mükellefler açısından geçerlidir.

Mükelleflerce, tutulma zorunluluğu olan defterlerin, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara nasıl ve ne zaman ibraz edileceği hususu yasa ve daha alt düzenlemelerde açıkça düzenlenmiş olmasına karşın bu husus vergi müfettişlerince yasal düzenlemelere aykırı davranılmak suretiyle ihmal edilmektedir. Daha vahim olan durum ise bu husus yargı mercilerince de gerekli araştırma ve inceleme yapılmamak suretiyle ihmal edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi incelemesi başlıklı maddesi ve devamı maddelerinde özetle, "incelemenin -İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle ya da mükellefin isteği haricinde-İşyerinde yapılması gerektiği, vergi müfettişince hüviyet ibrazının zorunlu olduğu, vergi incelemesine başlanıldığının tutanağa bağlanması gerektiği, vergi incelemesinin neden yapıldığı hususunun mükellefe izah edilmesinin gerekliliği açık ve net olarak belirtilmiştir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te de, yukarıda belirtilen hususların ayrıntılarına yer verilmiştir.

Yukarıda metni verilen yasal düzenlemelere bakıldığında, vergi müfettişinin, kanunda sayılan istisnalar haricinde, vergi incelemesi için mükellefin işyerine gelmesi, hüviyetini göstermesi, incelemenin sebebini mükellefe izah etmesi ve mükellefle birlikte incelemeye başlama tutanağını imzaladıktan sonra mükellefin defter ve belgelerini istemesi gerekirken, vergi müfettişlerince bu şekilde hareket edilmemektedir. Vergi müfettişleri, hakkında inceleme emri aldıkları mükellefe, defter ve belgelerini ibraz etmeleri için hazırladıkları yazıyı, posta yoluyla göndermekte, defter ve belgelerin buldukları yere getirilmesini talep etmektedirler. Daha da ileri giderek yasal düzenlemenin aksine, mükellefe incelemenin işyerinde yapılmasını istiyorlar ise bunu da beyan etmeleri gerektiği ifade etmektedirler. Görüldüğü üzere vergi müfettişlerinin uygulamaları yasal düzenlemelere açıkça aykırılık taşımaktadır.

Doksanlı yıllarda yargı mercileri, vergi müfettişlerince yukarıda belirtilen şekilde yapılan uygulama nedeni ile mükelleflerin defter ve belgelerini ibraz etmemeleri halinde re'sen tarh yoluna gidilerek yapılan tarhiyatların incelemenin işyerinde yapılmaması nedeniyle iptal etmişlerdir.

**Danıştay 3. Dairesi bir kararında, “İşyerinin vergi incelemesi için müsait olmadığına dair bir tespit olmaksızın, daireye getirilmesi istenilen defterlerin ibraz edilmemesinin, re'sen takdir sebebi sayılamayacağı”<sup>2</sup>** şeklinde karar vermiştir.

Danıştay 4. Dairesi bir kararında, **“Vergi incelemesinin esas itibarıyla incelemeye tabi olanın işyerinde yapılması gerektiği, bu kurala karşın daireye getirilmesi istenilen defterlerin ibraz olunmamasının re'sen takdir sebebi olmadığı,”<sup>3</sup>** şeklinde karar vermiştir.

Belirtilen kararlara dikkatle bakıldığında, yukarıda da belirtildiği üzere re'sen tarh nedeni yalnızca defterlerin ibraz edilmemesi hali için geçerli olduğundan kararlarda belge tabirine yer verilmemiştir.

Doksanlı yıllarda, yasal düzenlemelerde belirtilen hususlar göz önüne alınarak verilen kararların maalesef güncelliği kalmamıştır. Zira güncel Danıştay kararlarında defter ve belgelerin yukarıda belirtilen hususlara uygun olarak istenilip istenilmediğine bakılmaksızın ibraz edilmemesi hali re'sen tarh nedeni olarak kabul edilmektedir.

Danıştay 3. Dairesi bir kararında, **“Olayda; davacıdan defter ve belgelerinin istenmesine karşın inceleme elemanına herhangi bir defter ve belge ibraz edilmediği sabittir. Davacı, ibraz etmeme keyfiyetine herhangi bir mücbir neden göstermemiştir. Bu nedenle yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmamaktadır.”<sup>4</sup>** şeklinde karar verilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi bir kararında, **“İncelenen dosyada, davacının 2009 yılına ait defter ve belgelerini mücbir sebep olmaksızın davalı idareye incelemeye ibraz etmediği sabit olduğundan, vergi ziyai cezasının üç kat olarak uygulanması yasaya uygundur.”<sup>5</sup>** şeklinde karar verilmiştir.

### **III. DEFTER VE BELGELERİN VERGİ İNCELEMESİNE YETKİLİ KİŞİYE İBRAZ EDİLMEYEREK MAHKEMEYE İBRAZİ HALİ**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendi uyarınca, defterlerin vergi incelemesine yetkili olan kişiye ibraz edilmemesi hali re'sen tarh nedeni olarak sayılmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde, “Mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisindirim konusu yapabilecekleri,” düzenlemesine, 34. maddesinde, “Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir” düzenlemesine yer verilmiştir.

Katma değer vergisi, bünyesinde yer alan indirim müessesesiyle yansıtılabilir bir vergidir. Katma değer vergisi sisteminde mükellef, üretim ve dağıtım kademeleri içinde, verginin tahsiline, indirimlerin yapılmasına, beyan edilip ödenmesine aracılık eder. Bu bakımdan indirim, mükellefiyete bağlı bir görev olduğu kadar aynı zamanda bir haktır. Katma değer vergisinde genel prensip, vergiye tabi teslimler üzerinden hesaplanan vergiden, alış faturalarında gösterilen verginin indirilmesidir. İndirim konusu yapılabilecek katma değer vergisinin indirilebilmesi için Kanun bazı şartların varlığını öngörmüştür. Bu şartların bir kısmı esasa, bir kısmı ise şekle ilişkindir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun indirim için aradığı şekil şartları Kanununun 34. maddesinde hükme bağlanmış olup, bunlardan bir tanesi de, katma değer vergisi üzerinde gösterilen mal ve hizmetlere ait alış faturalarının kanuni defterlere kaydedilmesidir. Bundan amaç, indirimin gerçeğe uygun olması ve bu hususun mükelleflerce belgelendirilmesidir. Vergi müfettişleri, hakkında inceleme emri aldıkları mükellefler ile ilgili inceleme yapılmak üzere mükelleflerin defter ve belgelerini bir yazı aracılığıyla





istemekte, mükelleflerce defter ve belgelerin vergi müfettişine ibraz halinde incelemeye başlanılarak inceleme sonucuna göre rapor hazırlamaktadır. Mükelleflerin, defter ve belgelerini vergi incelemesine yetkili kişiye ibraz etmemesi halinde ise vergi müfettişlerince yine rapor düzenlenmekte, raporda defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hali 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendi uyarınca re'sen tarh nedeni olarak kabul edilmektedir. Vergi müfettişince hazırlanan raporda, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hali bu belgelerin varlığının ispatlanamadığı şeklinde yorumlanarak, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 29 ve 34. maddeleri uyarınca mükellefin indirim mekanizmasından yararlanamayacağı sonucuna varılarak, indirimlerin tamamı reddedilmek suretiyle yeniden oluşturulan KDV tablosu uyarınca, vergi ziyayı cezalı KDV tarhiyatı yapılması önerilmektedir.

Vergi dairelerince, vergi müfettişi tarafından hazırlanan vergi inceleme raporuna göre, vergi ceza ihbarnameleri düzenlenerek mükellefe tebliğ edilmekte, mükelleflerce yargı mercilerine başvurularak ihtilaf giderilmeye çalışılmaktadır.

Yargı mercilerince, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle yapılan tarhiyatlara karşı açılan davalarda farklı kararlar verilmektedir. Farklılığın sebebi vergi müfettişine ibraz edilmeyen defter ve belgelerin, mahkemeye ibraz edilmek istenmesinden kaynaklanmaktadır. Bazı yargı mercileri, mükelleflerce defter ve belgelerin mahkemeye ibraz edilebileceğini belirtmeleri halinde defter ve belgeler üzerinde vergi dairesi de haberdar edilmek suretiyle inceleme yapılmasına karar vermektedir.

Danıştay 9. Dairesi bir kararında, **"2577 sayılı İdari Yagılama Usulü Kanunu'nda re'sen araştırma ilkesi benimsenmiş aynı kanunun 31. maddesinin atıfta bulunduğu 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 266. maddesinde hakim özel veya teknik bilgiyi gerektiren bir konuda bilirkişi incelemesi yaptırmaya yetkili olduğu belirtilmiştir.Olayda defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle re'sen takdire**

**gidilmesi yerinde ise de,davacı tarafından defter ve belgelerin incelenmek üzere hazır olduğu,istenmesi halinde ibraz edilebileceğinin temyiz aşamasında ileri sürüldüğü görüldüğünden,yukarıda sözü edilen re'sen araştırma ilkesi uyarınca,vergi mahkemesince yükümlünün defter ve belgelerinin asıllarının istenilmesi,ibraz edilecek defter ve belgelerden vergi dairesi de haberdar edilmek suretiyle sözkonusu belgelerin gerçekten alış yaptığı emtialara ait faturalar olup olmadığının araştırılması ve gerçek alış faturaları göz önüne alınarak ödenecek verginin tespiti için bu defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi de yaptırılmak suretiyle ortaya çıkacak sonuca göre uyuşmazlık hakkında yeniden karar verilmesi gerekmektedir."**<sup>6</sup> şeklinde karar verilmiştir.

Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 13.12.2017 tarih ve E:2017/627,K:2017/623 sayılı kararında da aynı yönde karar verilmiştir.

Yukarıda belirtilen yargı kararlarının aksine, defter ve belgelerin vergi müfettişine ibraz edilmesi gerektiği, Mahkemece inceleme yaptırılmasının mümkün olmadığı yönünde verilmiş yargı kararları da mevcuttur.

Danıştay 4. Dairesi bir kararında, **"Vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elemanına ibraz edilmediği için, biçimsel varlığının gerçek mahiyetiyle uyumlu olup olmadığı tespit edilemeyen defter ve belgelerin davacı lehine verilecek karara dayanak alınması, vergilemede esas olan gerçek mahiyetin biçimselliğe feda edilmesi anlamına gelir. Bu bakımdan gerçek mahiyetiyle uyumlu olduklarının idari yargı yerince saptanmasına imkan bulunmayan, aksine yetkili inceleme elemanına ibraz edilmedikleri için kanıt olma değerini yitiren defter ve belgelere dayanılarak davacı lehine karar verilmesine olanak bulunmamaktadır."**<sup>7</sup> şeklinde karar verilmiştir.

Danıştay 3. Dairesinin 30.01.2017 tarih ve E:2013/2910,K:2017/407 sayılı kararı, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 25.03.2015 tarih ve E:2015/16,K:2015/135 sayılı kararları aynı yöndedir. Yargı mercileri arasındaki görüş farklılığı Danıştay

İçtihatları Birleştirme Kurulunun 08.02.2019 tarih ve E:2013/3,K:2019/1 sayılı kararı ile 1.görüş doğrultusunda karar verilmek suretiyle bağlayıcı hale getirilmiştir.<sup>8</sup>

#### **IV. İÇTİHATLARI BİRLEŞTİRME KURULU KARARININ ORTAYA ÇIKARACAĞI SORUNLAR**

##### **A- İNCELEMENİN KAPSAMININ DARALMASI HAKKINDA**

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararı ile birlikte, mükelleflere, defter ve belgelerini vergi müfettişine ibraz etmeyerek yapılacak tarhiyat işlemine karşı açılacak davada Mahkemeye ibraz etme imkanı getirilmiştir. Bu kararın bazı handikapları bulunmaktadır. Defter ve belgelerin, vergi denetim elemanlarınca istenilmesi halinde, inceleme, satışlar, alışlar, defter kayıt ve düzeni vs. hususlar yönünden yapılmaktadır. Oysa mükellefler, vergi denetim elemanına defter ve belgelerini ibraz etmediklerinde, hazırlanan rapor uyarınca yalnızca KDV indirimleri reddedilmekte, satışlar, defter kayıt ve düzeni vs. konusunda herhangi bir eleştiri yapılamamaktadır. Yukarıda kabul edilen görüşün, suistimal edilmesi halinde mükellefler, satışlar, defter kayıt ve düzeni vs. konusunda inceleme yapılmasına, defter ve belgelerini ibraz etmeyerek her zaman için engel olabileceklerdir. Zira defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde yalnızca KDV indirimleri reddedilerek tarhiyat yapılmakta, Mahkeme sürecinde de doğal olarak inceleme bu minvalde yapılmaktadır. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararı ile artık bağlayıcı hale gelen bu husustaki handikabı ortadan kaldıracak tek yol bu konuda yapılacak olan bir yasal düzenleme olarak görünmektedir.

##### **B- YARGILAMA GİDERİ HAKKINDA**

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından verilen bu kararın, ikinci handikabı ise, yargılama sonucunda yaptırılan inceleme kapsamında mükellefin, beyannameleri ile defter kayıtlarının uyumlu olması ve defter kayıtlarında sahte fatura kullanılmadığının tespiti halinde verilecek dava kabul

kararı üzerine yargılama giderinin kimin üzerinde bırakılacağı meselesidir. Mükellefin defter ve belgeleri üzerinde incelemesi yaptırılmasına karar verilen, yargı kararlarında, mükellef lehine bir sonuç çıkması halinde, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesinin atıf yaptığı 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 326. maddesi uyarınca yargılama gideri aleyhine karar verilen tarafın üzerinde bırakılmaktadır. Ancak somut olayda, bu kararın hakkaniyetli olduğunu söyleyemeyiz. Çünkü usulüne uygun olarak istenilen defter ve belgelerin, mükellef tarafından hiçbir gerekçe göstermeden keyfi olarak ibraz edilmemesi halinde vergi dairesinin yasal olarak re'sen tarh yoluna giderek KDV indirimlerinin reddi suretiyle tarhiyat yapmaktan başka çaresi kalmamaktadır. Kaldı ki mükellefin defter ve belgelerini mahkemeye ibraz edebileceğini ifade etmesi üzerine inceleme yaptırılabilirliğini kabul eden görüşteki yargı kararlarında da, idarece re'sen tarh yoluna gidilmesinin yerinde olduğu açıkça ifade edilmiştir. Geline nokta yasal yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükellefin, verilen bu karar ile ödüllendirilmesi, diğer taraftan yargılama giderinin vatandaşların vergileriyle finanse edilen davalı idareye dolayısıyla hazineye yüklenmesi hakkaniyete aykırı bir sonuç doğurmaktadır. Beklentimiz en azından yargılama gideri konusunun yargı mercilerince hakkaniyete uygun bir şekilde çözüme kavuşturulmasıdır.

##### **C- VERGİ ZİYAI CEZASININ MİKTARI HAKKINDA**

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından verilen karar sonrasında, ortaya çıkacak başka bir sorun da, kesilecek vergi ziyai cezasının 1 kat mı yoksa 3 kat mı olacağı hususudur. Vergi denetim elemanı tarafından, vergi incelemesi için usulüne uygun olarak istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hali, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi uyarınca "gizleme" olarak değerlendirilmekte bu nedenle 344. madde uyarınca 3 kat vergi ziyai cezası kesilmesi önerilmekte ve genel olarak da cezalı tarhiyatlar, 3 kat vergi ziyai cezası olarak yapılmaktadır.



Anılan karar sonrasında, mükelleflerin defter ve belgelerini Mahkemeye ibraz edeceklerini ifade etmeleri halinde, Mahkemelerce defter ve belgeler üzerinde vergi dairesine haber verilmek suretiyle ve gerekirse bilirkişiye gidilmek suretiyle inceleme yaptırılması gerekmektedir. Bir kısım defter ya da belgenin Mahkemeye de ibraz edilmemesi halinde, bu kısma isabet eden vergiye ilişkin cezanın miktarı ne kadar olacaktır.

İçtihatları Birleştirme Kurulu kararı öncesinde, verilen bir kısım kararlarda defter ve belge ibraz etmeme halinde vergi ziyaı cezasının 3 kat kesilmesi gerektiği, bir kısım kararlarda 1 kat kesilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi bir kararında, **“İncelenen dosyada, davacının 2009 yılına ait defter ve belgelerini mücbir sebep olmaksızın davalı idareye incelemeye ibraz etmediği sabit olduğundan, vergi ziyaı cezasının üç kat olarak uygulanması yasaya uygun olup, Mahkeme kararının, defter ve belgelerin mahkemeye ibraz edilmiş olması ve tarhiyatın davacının ilgili dönem beyannamelerinden yola çıkılarak yapıldığı gerekçeleriyle vergi ziyaı cezasının bir kata indirilmesine dair kısmında da hukuka uygunluk görülmemiştir.”**<sup>9</sup> şeklinde karar vermiştir.

Danıştay başka bir kararında, **“Olayın özelliği ve matrah farkının davacının katma değer vergisi beyannamelerinde yer alan indirimlerin reddi suretiyle tespit edildiği dikkate alındığında, söz konusu cezaların bir kata indirilmesi gerekmekte olup, vergi ziyaı cezasının vergi aslının bir katını aşan kısmı yönünden davanın reddine karar veren vergi mahkemesi kararının buna dair kısmının bozulması gerekmektedir.”**<sup>10</sup> şeklinde karar verilmiştir.

Bu sorunun cevabı, zaman içinde verilecek kararlar sonrasında anlaşılacak olmakla birlikte, kanaatimizce, bir kısım defter ve belgenin Mahkemeye de ibraz edilmemesi halinde, Vergi Dava Dairelerindeki genel görüş uyarınca bu durumun “gizleme” olarak kabul edilmek suretiyle 3 kat vergi ziyaı cezası kesilmesi şeklinde olacaktır. Belgelerin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olması konusunda, vergi dairesinden gelen ve belgelerin sahte ve muhteviyatı

itibariyle yanıltıcı belge olduğuna yönelik tespitlerin Mahkemece yapılan hukuki değerlendirmesi sonucunda, bazı belgelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu kanaatine varılması halinde, vergi ziyaı cezasını gerektiren durumun mahiyeti değişecektir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmasının vergi kaçakçılığı olduğu ifade edilmiş ise de, vergi denetim elemanlarınca sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma ile ilgili olarak düzenlenen birçok raporda 306 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine atıf yapılmak suretiyle belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığı değerlendirilerek, vergi ziyaı cezasının 1 kat ya da 3 kat kesilmesi önerilmektedir. Böyle bir durumda, Mahkemeler nasıl davranacaktır. Belgelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olması nedeniyle bu hususu görmezden gelerek defter ve belge ibraz edilmeme hali olarak kabul ederek 3 kat kesilen cezayı onayacak mıdır? Yahut faturaların sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olması nedeniyle 306 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğini de dikkate alarak veya almadan mı karar verecektir. Belirtilen hususlar ile ilgili olarak nasıl bir karar verileceği zaman içinde ortaya çıkacaktır. Ancak bizim bu konudaki kanaatimiz, Mahkemelerce somut olayla ilgili olarak Vergi Dairesinden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığı konusunda görüş alınması ve bu görüşün hukuki değerlendirilmesi de yapılmak suretiyle 1 kat ya da 3 kat ceza kesilmesi konusunda karar verilmesi şeklindedir. Paragrafta yapılan açıklama dava konusu edilen uyuşmazlıkta vergi ziyaı cezasının 3 kat kesilmiş olması hali için geçerlidir. Diğer bir konu da, usulüne uygun olarak istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde, KDV tarhiyatının yanında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının akıbetinin ne olacağı hakkındadır. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararında ve bu görüş doğrultusunda verilen kararlarda bu hususa pek değinilmemekle birlikte Mahkeme sürecinde defter ve belgeler üzerinde inceleme yapılması gerektiği düşüncesinin en hararetle savunucusu Danıştay Dokuzuncu Dairesinin bir



kararında, özel usulsüzlük cezasının kesilmesinin yerinde olduğu ifade edilmiştir.<sup>11</sup> Kanaatimizce bu karar bir önceki paragrafta yapılan açıklamalar kapsamında isabetli olmuştur.

## **V.MÜCBİR SEBEP HALİNDE DEFTER VE BELGELERİN VERGİ İNCELEMESİNE YETKİLİ KİŞİYE İBRAZ EDİLMEMESİ HALİNİN SONUÇLARI**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde, mücbir sebep hallerinin neler olduğu sayılmış,15. maddesinde, mücbir sebep halinin varlığı halinde, sürelerin bu sebep ortadan kalkıncaya kadar işlemeceği, 373.maddesinde,vergi cezasının kesilmeyeceği, düzenlemelerine yer verilmiştir. Yargı kararlarına yansıyan olaylarda,kendisinden usulüne uygun olarak istenilen defter ve belgelerin mücbir sebep nedeniyle elinde olmadığına mükellef tarafından beyan edilmesi hususlarının, vergi denetim elemanlarınca dikkate alınmaması ya da bu hususun Mahkeme sürecinde ileri sürülmesi halinde,Yargı mercilerinde iki farklı görüş oluşmuştur.Bunlardan birazdan ayrıntılarını vereceğimiz birinci görüşe göre, mükellefin ticari ilişki içinde olduğu kişi ya da kurumları bilmesi gerektiği,bu nedenle ilgili belgelerin temin edilebileceği ayrıca re'sen araştırma ilkesi gereği Mahkemece bu hususun dikkate alınması gerektiği şeklindedir.

Danıştay 4. Dairesi bir kararında, **“Bu durumda,ticari icaplara göre emtia satın aldığı kişi ve kuruluşları tanımak ve bilmek durumundaki alıcının,gerekli girişimleri yaparak emtia alımına ilişkin belgelerin mevcudiyetini ispat olanağına her zaman sahip olduğundan,Vergi Mahkemesince re'sen araştırma ilkesi uyarınca davacıya,emtia alışı yaptığı kişi veya kuruluşlardan ihtilaflı dönemle ilgili olarak temin edebileceğifatura ve benzeri vesikaların ibrazı için uygun bir süre verilmesi,bunun sonucunda ibraz edilen faturaların gerçekten alış yaptığı emtiaya ait alış faturaları olup olmadığının araştırılması ve gerçek alış faturaları göz önüne alınarak ödenmesi gereken verginin tespitine göre karar verilmesi gerekirken, böyle bir araştırma yapılmaksızın eksik inceleme nedeniyle, açılan davayı kısmen kabul eden Vergi Mahkemesi kararında**

**hukuki isabet bulunmamıştır.”<sup>12</sup>** şeklinde karar vermiştir.

İkinci görüşe göre ise, mükellefin defter ve belgelerinin mücbir sebeple elinden çıkmış olduğunu ispatlaması halinde,defter ve belgelerini ibraz yükümlülüğünün bulunmadığı yönündedir.

Danıştay 9. Dairesi bir kararında, **“Davacı şirketin 2004 yılı defter ve belgelerinin ibrazı istemli yazının davacı şirkete 12.05.2008 tarihinde tebliğ edildiği, ancak verilen süre içinde defter ve belgeleri incelemeye ibraz etmediği, anılan defter ve belgelerin içinde bulunduğu araçla beraber 18.05.2008 tarihinde çalındığını ifade ettiği, bunun üzerine davacı şirketin 2004 yılı katma değer vergisi beyannamelerinde belirtilen katma değer vergisi indirimleri reddedilmek suretiyle cezalı tarhiyat yapıldığı, davacı şirketin zayi belgesi verilmesi istemiyle açtığı davada İzmir 2. Asliye Ticaret Mahkemesinin E:2008/406, K:2009/573 sayılı kararı ile anılan defter ve belgelerin zayi olduğuna hükmedildiği ve 17.12.2009 tarihinde kesinleştiği, bu durumda, defter ve belgelerin hırsızlık sonucu zayi olduğu hususu davacı şirket tarafından tevsik ve ispat edildiğinden defter e belgeleri ibraz yükümlülüğünün mücbir sebep nedeniyle yerine getirilemediği açık olup, davacı şirket adına tarhedilen vergi ziyalı cezalı katma değer vergisine karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamıştır.”<sup>13</sup>** şeklinde karar verilmiştir.

Yargı mercileri arasındaki bu görüş farklılığı, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 08.02.2019 tarih ve E:2013/3,K:2019/1 sayılı kararı ile 2.görüş doğrultusunda karar verilmek suretiyle bağlayıcı hale getirilmiştir. Bu karar sonrasında oluşan duruma göre, mükellefin, defter ve belgelerin mücbir sebep nedeniyle elinden çıktığını ispatlaması halinde, ibraz yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Burada dikkate edilmesi gereken konulardan bir tanesi, somut olayın mücbir sebep olarak kabul edilip edilmeyeceği hususudur. Zira, bazı mükellefler, defter ve ibraz yükümlülüğünden kurtulmak adına defter ve belgelerinin, hırsızlık sonucunda çalındığını ya da yangın nedeniyle yok olduğunu iddia etmekte ancak bu hususu somut olarak kanıtlayamamaktadırlar. Dolayısıyla, Yargı mercilerince olayda mücbir sebebin bulunup bulunmadığı hususunun iyice irdelenmesi gerekmektedir.

Diğer bir husus ise, mükellefin mücbir sebebinin vergi denetim elemanına bildirmeyerek re'sen tarh yoluyla tarhiyat yapılmasına sebebiyet verilmesi ve akabinde mücbir sebebin Mahkeme aşamasında ileri sürülmesi halinde yargılama giderinin kimin üzerinde bırakılacağı sorunudur. Kanaatimizce III. Bölümde yaptığımız açıklama kapsamında, yargılama giderinden bu duruma mükellef tarafından sebebiyet verilmesi nedeniyle davalı idarenin sorumlu tutulmamasıdır.



## VI.SONUÇ

Yargı mercilerince, defter ve belgelerin usulüne uygun olarak istenilmesi konusunda yasal düzenlemelerde belirtilen hususlara dikkat edilmesi gerektiği, bu doğrultuda defter ve belgelerin işyerinde, hüviyet ibrazı ve inceleme sebebinin izahından sonra istenilmesine doksanlı yıllardaki içtihatlar kapsamında dikkat edilmesi, vergi denetim elemanlarının kanundaki istisnalar haricinde keyfi uygulama yaparak defter ve belgelerin belirtilen hususlara dikkat edilmeden, kendisinin bulunduğu yere bir yazı yazılarak getirilmesinin istenilmesine müsaade edilmemesi gerektiği kanaatindeyiz. Tabi daha öncesinde vergi denetim elemanlarının bu hususa riayet etmeleri gerektiğini de ifade edelim.

Defter ve belgelerin, mücbir sebep olmadan ibraz edilmemesi ile ilgili Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararı sonrasında, mükelleflerin bu kararı

suistimal ederek, satışlar, kayıt ve belge düzeni gibi konuların inceleme dışında tutulmasını sağlama girişimini önlemek adına yasal düzenleme yapılarak, bu konuda yapılacak suistimallerin engellenmesi gerekmektedir. Yargı mercilerinin defter ve belgelerin Mahkemeye ibrazı neticesinde yapılacak inceleme neticesinde, mükellef lehine verilecek kararda, yargılama giderinden, idarenin re'sen tarh yoluna gitmekten başka çaresi olmaması ve bu duruma mükellefin davranışının sebebiyet vermesi nedeniyle idarenin sorumlu tutulmaması gerekmektedir.

Son olarak, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde, mücbir sebep konusunda suistimallere sebebiyet vermemek adına somut olayın mücbir sebep olup olmadığının yargı mercilerince derinlemesine incelenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, mücbir sebebin varlığını vergi denetim elemanına bildirmeyip Mahkemeye bildiren mükellef de yargılama giderinden sorumlu tutulmalıdır.

<sup>1</sup>CANDAN Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma,s.9

<sup>2</sup>Danıştay 3. Daire, 15.12.1989 tarih ve E:1989/1119,K:1989/2831, CANDAN Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma,s.86,Aktaran

<sup>3</sup>Danıştay 4. Daire,21.06.1993 tarih ve E:1991/3464,K:1993/3090, CANDAN Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma,s.86, Aktaran

<sup>4</sup>Danıştay 3. Daire, 30.01.2017 tarih ve E:2013/2909,K:2017/404 ,erişim, <https://www.kazanci.com.tr>, erişim tarihi 01.08.2019

<sup>5</sup>Danıştay 4. Daire, 02.02.2017 tarih ve E:2016/9083,K:2017/89,erişim, <https://www.kazanci.com.tr>, erişim tarihi 01.08.2019

<sup>6</sup>Danıştay 9. Daire 24.12.2015 tarih ve E:2015/11049,K:2015/18441, 25.07.2019 tarih ve 30842 sayılı Resmi Gazete

<sup>7</sup>Danıştay 4. Daire,30.12.2016 tarih ve E:2016/997,K:2016/7964 , 25.07.2019 tarih ve 30842 sayılı Resmi Gazete

<sup>8</sup>Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 08.02.2019 tarih ve E:2013/3,K:2019/1, 25.07.2019 tarih ve 30842 sayılı Resmi Gazete

<sup>9</sup>Danıştay 4. Daire, 02.02.2017 tarih ve E:2016/9083,K:2017/898, erişim, <https://www.kazanci.com.tr>, erişim tarihi 01.08.2019

<sup>10</sup>Danıştay 9. Daire,20.03.2017 tarih ve E:2014/539, K:2017/2995, erişim, <https://www.kazanci.com.tr>, erişim tarihi 01.08.2019

<sup>11</sup>Danıştay Dokuzuncu Daire, 03.03.2015 tarih ve E:2012/5022,K:2015/635 , erişim, <https://www.kazanci.com.tr>, erişim tarihi 01.08.2019

<sup>12</sup>Danıştay Dördüncü Daire, 14.06.2017 tarih ve E:2016/1229, K:2017/5294, 25.07.2019 tarih ve 30842 sayılı Resmi Gazete

## KAYNAKÇA

**CANDAN Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları,Ankara**

**<https://www.kazanci.com.tr>**

**25.07.2019 tarih ve 30842 sayılı Resmi Gazete**

# GÜNCEL YARGITAY KARARLARI IŞIĞINDA FASILA ÇALIŞMALARIN İŞÇİLİK HAKLARINA ETKİSİ

► Servet Kaba  
Sosyal Güvenlik ve İnsan Kaynakları Bölümü Ortak

Bazı hallerde işçi aynı işverenin yanında farklı zamanlarda çalışabilmektedir. Örneğin işçi 5 ay çalıştığı işyerinde tekrar işe başladığı takdirde; bu 5 aylık süre, işçinin kıdeme bağlı hakları olan, iş güvencesi, yıllık izin ve kıdem tazminatını nasıl etkileyecektir?







## 6 AYLIK İŞ GÜVENCESİ KIDEMİ BAKIMINDAN KONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

4857 sayılı İş Kanunu'nun 18. maddesine göre, işçinin iş güvencesi hükümlerinden yararlanabilmesi için en az 6 aylık kıdemini bulunması gerekmektedir. Aynı hükümde işçinin altı aylık kıdemi, aynı işverenin bir veya değişik işyerlerinde geçen süreler birleştirilerek hesap edilir denilmektedir. Bu halde, fasilalı çalışan bir işçi bakımından 6 aylık kıdem hesabında tüm çalışma süreleri toplanır.

Örneğin; ilk çalışmasında 4 aylık kıdemi bulunan bir işçi; 2 aylık bir çalışmadan sonra 6 aylık kıdem koşulunu sağlamış olacaktır.

Bununla birlikte, Yargıtay 22. Hukuk Dairesi bir kararında, altı aylık kıdem süresinin hesaplanmasında istifa ile sona eren önceki dönemin tasfiye edildiğini belirtmektedir (E. 2012/14531 K. 2012/20551 T. 1.10.2012). Kanun hükmünün açıklığı karşısında bu karara katılmak mümkün görünmemektedir.

## KIDEM TAZMİNATI BAKIMINDAN KONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

1475 sayılı İş Kanununun 14. maddesine göre, en az bir yıllık kıdemi olan ve iş sözleşmesi kanunda belirtilen nedenlerle sona eren işçi kıdem tazminatına hak kazanır. Anılan hükümde ayrıca, işçilerin kıdemleri, hizmet akdinin devam etmiş veya fasilalarla yeniden akdedilmiş olmasına bakılmaksızın aynı işverenin bir veya değişik işyerlerinde çalıştıkları süreler göz önüne alınarak hesaplanır denilmektedir.

Buna göre, ilk çalışmasında 4 aylık kıdemi bulunan bir işçi; 8 aylık bir çalışmadan sonra 1 yıllık kıdem koşulunu sağlamış olacaktır.

Bununla birlikte Yargıtay, fasilalı çalışmaların birleştirilmesinde, önceki dönemde iş ilişkisinin sona erme şekline ve kıdem tazminatı ödenip ödenmediğine bakmaktadır. Önceki dönemde işçi kıdem tazminatı almışsa veya önceki dönemde iş sözleşmesi kıdem tazminatına hak kazanılmayacak şekilde sona ermişse (işçinin istifası, işverenin haklı feshi), önceki dönem tasfiye edilmektedir (Y9HD, E. 2016/22429 K. 2020/19396, T. 21.12.2020).



## YILLIK İZİN BAKIMINDAN KONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

4857 sayılı İş Kanunu m.53'e göre, hizmet süresi; bir yıldan beş yıla kadar (beş yıl dahil) olanlara ondört gündən; beş yıldan fazla onbeş yıldan az olanlara yirmi gündən; onbeş yıl (dahil) ve daha fazla olanlara yirmialtı gündən az olmamak yıllık ücretli izin verilir.

Yer altı işlerinde çalışan işçilerin yıllık ücretli izin süreleri dörder gün arttırılarak uygulanır. Onsekiz ve daha küçük yaştaki işçilerle elli ve daha yukarı yaştaki işçilere verilecek yıllık ücretli izin süresi yirmi günden az olamaz.

Anılan Kanununun 54. maddesine göre ise yıllık ücretli izine hak kazanmak için gerekli sürenin hesabında işçilerin, aynı işverenin bir veya çeşitli işyerlerinde çalıştıkları süreler birleştirilerek göz önüne alınır.

Buna göre, ilk çalışmasında 4 aylık kıdemi bulunan bir işçi; 8 aylık bir çalışmadan sonra yıllık ücretli izne hak kazanmış olacaktır.

## Yargıtay kararları ışığında konuyu iki örnekle özetlemek gerekirse;

### Örnek 1

5 yıl kıdemi olan işçinin iş sözleşmesi sona ermiş, içerde kullanmadığı 30 günlük yıllık izne karşılık herhangi bir ücret ödenmemiştir. Bir süre sonra işçi tekrar işe alınmıştır. Bu halde işçinin yıllık izin hesabı önceki beş yıl dikkate alınarak hesaplanacak; işçi önceki dönemde kullanmadığı ve ücreti ödenmeyen 30 günlük yıllık iznini kullanabilecektir.

### Örnek 2

5 yıl kıdemi olan işçinin iş sözleşmesi sona ermiş, içerde kullanmadığı 30 günlük yıllık izne karşılık, 30 günün ücreti ödenmiştir. Bir süre sonra işçi tekrar işe alınmıştır. Bu halde işçinin yıllık izin hesabı önceki beş yıl dikkate alınarak hesaplanacak; kullanılmayan yıllık izinleri ücret ödenmek suretiyle tasfiye edildiğinden, önceki dönemden kalan 30 günlük yıllık izni kullanması artık mümkün olmayacaktır.

# SOSYAL GÜVENLİK KURUMU ALACAKLARININ KESİNLEŞMESİ İDAREYE BAŞVURU ŞARTI VE DAVA YOLU



## ► Mehmet Erciyas

Sosyal Güvenlik ve İİK Danışmanlık

Sosyal Güvenlik Kurumu'nun temel amacı, sosyal sigortacılık ilkelerine dayalı, etkin, adil, kolay erişilebilir, aktüeryal ve mali açıdan sürdürülebilir, çağdaş standartlara uygun bir sosyal güvenlik sistemi yürütmektir. Sosyal güvenliğin yürütümü, her şeyden önce aktüeryal ve mali açıdan sürdürülebilir bir gelir politikası ile giderlerin karşılanabildiği finansal dengenin kurulmasına bağlıdır. Kurumun en önemli finans kaynağı ise sosyal sigorta ve genel sağlık sigortası primleridir.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile prim ve diğer alacakların tahsil edilmesinin güvence altına alınması ve yükümlülüklerini yerine getirmeyenler hakkında yaptırımların uygulanmasına ilişkin çeşitli hükümler getirilerek Kurum alacaklarının 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takibi öngörülmüştür. 6183 sayılı Kanun, özel icra hukukundan ayrı olarak kamu alacakları için kolay, hızlı ve daha etkili yöntemler içeren geniş kapsamlı bir usul kanunudur.

Yasal olarak Kurum alacakları; sosyal sigorta primleri, işsizlik sigortası primleri, idari para cezaları, gecikme cezası ve zamları ile katılım paylarından oluşmaktadır. Belirtilen bu alacakların hesabında ve ödenmesinde ise en önemli husus borcun kesinleşmesi olup, yasal süresinde defaten veya taksitle de olsa ödenmeyen borçlar için gecikme faizi ve zammı uygulanmakta ve birçok teşvik ve indirimden yararlanılamamaktadır.



## Borcun Kesinleşmesi

İşverenlerin Kurumca belirlenen usule aykırı işlem yaptığının tespit edilmesi halinde 5510 sayılı Kanun'un "Kurumca Verilecek İdarî Para Cezaları" başlıklı 102. maddesi uyarınca idari para cezası uygulanmaktadır. İlgili kanun hükmüne göre; idarî para cezaları tebliğ ile tahakkuk etmekte, borç tutarı tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde Sosyal Güvenlik Kurumu'nun ilgili banka hesaplarına yatırılmakta veya aynı süre içinde Kurum'a itiraz edilebilmektedir. Bu aşamada unutulmamalıdır ki İtiraz takibi durdurmaktadır. İtirazı reddedilenler, kararın kendilerine tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yetkili İdare Mahkemesi'ne başvurabilmektedir. Bu süre içinde başvurunun yapılmamış olması halinde, idari para cezası kesinleşmektedir.

İdarî para cezalarının, itiraz edilmeden veya yargı yoluna başvurulmadan önce tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde peşin ödenmesi halinde ise, bunun dörtte üçü tahsil edilmekte ve peşin ödeme, yargı yoluna başvurma hakkını etkilememektedir. Ancak, mahkemece Kurum lehine karar verilmesi halinde, daha önce tahsil edilmemiş olan dörtte birlik ceza tutarı gecikme faizi ile birlikte tahsil edilmektedir. Dava yoluna gidilmesi idari para cezasının takip ve tahsilini durdurmadığından, tahakkuk eden tutar gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte tahsil edilmektedir.

Bir diğer uyuşmazlık alanı olan asgari işçilik uygulaması ise; bir işin yürütümü için gerekli olan en az sigortalı sayısına, prime esas kazanç tutarına ve çalışma süresine uygun olarak işverence Kurum'a yeterli işçilik bildirilip bildirilmediğinin tespitine yönelik bir uygulama olup, kayıt dışı istihdamın önlenmesini ve Kurum gelirlerinin artırılmasını amaçlamaktadır. İşverenin, işin yürütümü açısından gerekli olan sigortalı sayısının, çalışma süresinin veya prime esas kazanç tutarının altında bildirimde bulunduğu tespit edildiğinde, işin yürütümü açısından gerekli olan asgari işçilik tutarı hesaplanmakta ve tahakkuk edecek prim tutarı gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte işverene tebliğ edilerek bu borcun 1 ay içinde ödenmesi istenmektedir. İşverene tebliğ edilen primin ödenmesi veya ödeneceğinin işveren tarafından yazılı olarak taahhüt edilmesi halinde bu borç kesinleşmektedir. Ayrıca, gerekli şartların sağlanması halinde asgari işçilik incelemesine gidilmeksizin işverenle uzlaşma yapılabilmektedir. Uzlaşmaya varılması halinde, bu durum tutanakla tespit edilecek ve uzlaşılan tutarlar kesinleşektir. Uzlaşma konusu yapılan tutarlar hakkında işverence dava açılmayacak ve hiçbir mercie şikâyet ve itirazda bulunulamayacaktır. Uzlaşılan prim ve idari para cezaları uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihten itibaren 1 ay içinde peşin ödeme indiriminden faydalanmaksızın, ödenecektir. Uzlaşılan tutarların, bu sürede tam olarak ödenmemesi halinde uzlaşma bozulacağından uzlaşılan tutarlar kazanılmış hak teşkil etmeyecektir.

Son olarak ise, Kurum'un denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca kayıtdışı olarak çalıştırıldığı tespit edilen sigortalılar için işveren tarafından verilmesi gereken belgeler ile çalışanlara ait primlerin ödenmesine 5510 sayılı Kanunun "Prim belgeleri ve işyeri kayıtları" başlıklı 86'ncı maddesinde yer verilmiştir. Buna göre, Kurum'a verilmesi gereken belgelerin yapılan tebligata rağmen 1 ay içinde verilmemesi veya noksan verilmesi halinde, bu belgeler re'sen düzenlenmekte ve muhteviyatı sigorta primleri tespit edilerek işverene tebliğ edilmektedir. İşveren, tebliğ edilen prim borcuna karşı tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde itiraz edebilmektedir. Bu durumda işveren tebliğ edilen borca bir ay içinde itiraz etmez ve dava da açmazsa borç kesinleşmektedir.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve ikincil mevzuattan kaynaklanan uyuşmazlıklar temel olarak idari para cezalarından kaynaklanan uyuşmazlıklar, sigortalı hizmet tespitinden kaynaklanan uyuşmazlıklar, prim ve diğer alacakların tahakkuk ve tahsiline ilişkin uyuşmazlıklar, asgari işçilik işlemlerine ilişkin uyuşmazlıklar, iş kazaları ve meslek hastalıklarına ilişkin rücu davaları olarak sıralanabilir. 2017 yılında yürürlüğe giren İş Mahkemeleri Kanunu ile çalışma hayatına yönelik uyuşmazlıkların çözümünde köklü değişikliklere gidilmiştir. Yukarıda ifade edilen sosyal güvenlik uyuşmazlıklarında idareye başvuru şartı da bunlardan bir tanesidir.

İfade edilen uyuşmazlık türlerine dikkat edilecek olursa hizmet tespit davaları için Kurum'a başvuru şartı bulunmamaktadır. Ancak, sigortalılar isterlerse SGK'ya başvurarak Kurum'un denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca tespit isteyebilecekleri gibi, isterlerse direkt olarak dava yoluna da gidebilirler. Hatta iki yöntemi aynı anda yürütme imkanı da bulunmaktadır. Ancak, 4/b (Bağkur) hizmet tespitine ilişkin uyuşmazlıklarda dava yoluna başvurulmadan önce idareye başvuru şartı bulunmaktadır.





## Dava Yolu

Yasal olarak tüm kamu kurum ve kuruluşlarının işlem ve uygulamalarına karşı idari yargı yoluna gidilmektedir. Yine, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin konularda da Vergi Mahkemeleri'nde dava açılması gerekmektedir. Sosyal Güvenlik Kurumu'nun iş ve işlemleri de idari işlem kapsamına girdiği halde, sadece Kurum tarafından 5510 sayılı Kanununun 102 nci maddesine istinaden uygulanacak idari para cezaları ve Kurum personeli tarafından haklarında yapılan işlemlerle ilgili olarak İdare Mahkemesi'nde dava açılması gerekmektedir. Bunun dışında SGK tarafından yapılan hiçbir işlem ve uygulamayla ilgili olarak İdare Mahkemesi'ne başvurulamayacaktır.

5510 sayılı Kanun'un uygulanmasına ilişkin olarak Kurum tarafından yapılan tüm iş ve işlemlere karşı İş Mahkemesi'nde dava açılması gerekmektedir. İş Mahkemesi olmayan yerlerde bu mahkemenin görev alanına giren dava ve işlere o yerdeki Asliye Hukuk Mahkemeleri görevlendirilmektedir.

Ayrıca, SGK tarafından gönderilen prim borçları ve idari para cezalarına ilişkin olanlar da dahil olmak üzere ödeme emirlerinin iptali için İş Mahkemesi'nde dava açılması gerekmektedir. Dolayısıyla Kurum tarafından uygulanan idari para cezasının iptali için İdare Mahkemesi'ne dava açılmıyken, bu cezanın ödenmemesi halinde gönderilecek ödeme emrine karşı İş Mahkemesi'nde dava açmak gerekmektedir.

Yine, Sosyal Güvenlik Kurumu ile sağlık hizmet sunucuları arasından yapılan sözleşme veya protokollerle ilgili olarak SGK tarafından uygulanan ceza ve yaptırımlar sosyal güvenlik hukuku düzenlemeleriyle ilgili olmayıp haksız fiil ve protokol – sözleşme hükümlerine aykırı işlemler kapsamına girdiğinden, Kurumun bu konudaki işlem ve uygulamalarına karşı Asliye Hukuk Mahkemeleri'nde dava açılması gerekmektedir.

# B2B Pazarlamada DİJİTAL DÖNÜŞÜM

*"İlk yapan, iyi yapan yol alır: B2B dijital pazarlama".*







## Saniye Yeniay Arslan

Danışmanlık Bölümü - Müdür

İlk yılını geride bıraktığımız Covid-19 salgını, B2B yani işletmeler arası ticaret yapan şirketlerin tüm pazarlama alışkanlıklarını tepetaklak etti. İptal olan fuarlar, yapılamayan müşteri ziyaretleri, taşınamayan mallar, iptal olan uçuşlar, açılmayan ofisler ve mağazalar, kapanan dergiler, ötelenen işbirliği anlaşmaları vs derken ellerindeki en önemli pazarlama araçlarını kaybettikleri bir dönemden geçiyorlar. Ancak bu dönem, hızlı karar veren ve yenilikçi yaklaşımlar geliştirebilen şirketler için rekabette öne geçmeyi sağlayabilecek fırsatlar da içeriyor.

Müşterisi de bir işletme olan şirketlerin (B2B) pazarlama yöntemleri, son tüketiciye mal veya hizmet satan şirketlerden (B2C) tamamen farklıdır. Bir tarafta çoğunlukla duyguları ile kısa zamanda karar veren milyonlarca müşteri, diğer tarafta birkaç bin şirketteki karar vericilerin rasyonel ve karmaşık satın alma süreci var. Ya da bir tarafta satılan ürünlerin değeri 10 liralara ile ölçülürken, diğer tarafta satılan ürünler birkaç bin dolardan başlayabiliyor.

Fark bu kadar barizken, ne yazık ki dijital pazarlama üzerine yazılıp çizilenler bu önemli ayrıma değinmeden, bir diğer deyişle kitabın ortasından konuya giriveriyor. Dijital pazarlama denince karşımıza hemen B2C pazarlama yapan şirketlerin yoğun olarak kullandığı sosyal medya kanalları, Google reklamları, fenomen (influencer) pazarlaması gibi araçları sıralayan onlarca kaynak geliyor. Bu durum da B2B çalışan şirketlerin dijital pazarlamaya ya mesafeli durmasına ya da yanlış uygulamaları hayata geçirmesine yol açıyor. Halbuki, dijital pazarlama kanallarının ve teknolojilerin bir şirketin müşteri ziyaretlerini nasıl kolaylaştırabileceği, geleneksel kanallardan sağladığı network ve bilinirliği nasıl arttırabileceğini veya mevcut müşterilerini nasıl kaybetmesine engel olacağını bilmek, B2B ticaret yapan şirketler için çok şeyi değiştirir.

## B2B şirketler için Dijital Teknolojiler Neleri Kolaylaştırır?

- Potansiyel müşterileri tespit etmek için maliyetli pazar/sector araştırmaları veya ziyaretler yerine; potansiyel müşterilerin kümeler halinde listelendiği online pazaryerleri, arama motoru haritaları (Google, Yandex vb) veya online B2B listeleme siteleri kullanılabilir.
- Potansiyel müşterilerin hangilerinden hangi vadede bir satış fırsatı çıkabileceğini tespit etmek için yetkililer ile toplantı yapabilmek için uzun uğraşlar ve maliyetli ziyaretler yerine; lead toplama veya yeniden pazarlama reklamları, e-posta pazarlaması ve web analitiği araçları ile satınalma kararına yakınlıkları değerlendirilebilir.
- B2B satışın olmazsa olmaz parçası olarak müşteriye eğitmek/bilgilendirmek için harcanan saatler, kat edilen yüzlerce km yerine; ürün tanıtım videoları, interaktif kataloglar veya mobil uygulamalar yoluyla eğitim-ürünü anlatmak ihtiyacı karşılanabilir.
- Bilinirliği arttırmak için etkisi ölçülemeyen sektör dergilerine reklam vermek ya da maliyetli fuarlara katılmak yerine; potansiyel müşterilerin yaptıkları internet aramalarında üst sıralarda çıkarak arayan kişilerin önüne doğru zamanda çıkılabilir. Bunun için SEO (arama motoru optimizasyonu) ve online B2B pazaryerlerine kayıt yapılabilir.
- Konferans, seminer gibi pazarlama bütçelerinin önemli kısmını dolduran fiziki etkinlikler yerine; organize etmesi çok daha kolay ve az maliyetli webinarlar ile daha fazla insana daha kısa sürede içerik pazarlaması yapılabilir.

Küresel Covid-19 salgını sonsuza kadar devam etmeyecek. Ancak salgın geçtiğinde de birçok şey eskisi gibi olmayacak. Dijital pazarlama B2B şirketler için geçici bir çözüm değil; hem kısa hem uzun vadede sonuç verecek güçlü bir araç. Değişen dünyada, müşterilerinin değişen davranış ve ihtiyaçlarına cevap vermeyi öğrenemeyen şirketleri salgın sonrası daha çetin günler bekliyor.

# Zor Zamanlarda B2B Pazarlamanın 5 Önceliği

*Duvarı nem, insanı gam değil belirsizlik ykar.*

Dr. Kutalmıř Emre Ceylan

Danışmanlık Bölümü Ortak

Zor zamanların en belirgin özelliği, belirsizlik düzeyinin artması ve alışılmış talep seviyesinin gerilemesidir. Sistemik risk etkisinin artmasıyla “frene basma” güdüsünün açığa vurmasıdır bu. Her kaynak çok daha önemli hal alır. Para daha kıymetlidir, stok daha kıymetli ve zaman. Maliyetlerdeki artışın etkisiyle fiyatlardaki istem dışı yükseliş yetmezmiş gibi, talebin azalmasıyla makas ve nefes daralır. Bu olumsuz durumda, her şeyi baştan düşünmek için iyi bir fırsat oluşur aslında. İnsanoğlu, zora düşmeyince yapmadığı bazı önemli ve gerekli uygulamalar için imkân bulur (pek keyifli olmasa da).

B2B pazarlama yönetimi yapan şirketler, zihinsel düzeyde ve kullandığı araçlar açısından 50 civarında gündeme sahiptir. Maharet bunların nasıl önceliklendirileceğidir. Bu kritik dönemin 5 önceliği bence řu şekildedir:

1

Risk Yönetimi

2

Müşteri Eylem Planı

3

Fiyatlandırma

4

Yeni Müşteri Oluşturma Programı

5

Bilgi Üretimi ve Kullanımı

Risk yönetimi

Zor zamanlarda  
pazarlama

Bilgi üretimi ve  
kullanımı

Müşteri  
eylem planı

Yeni müşteri  
oluşturma programı

Fiyatlandırma



Zor zamanların temel içgüdüğü kendini korumak olduğu için şirket **RISK YÖNETİMİ** konusunda yeni bir hassasiyet kazanır.

**MÜŞTERİ EYLEM PLANI**, A sınıfı ve diğer müşteri sınıfları doğru şekilde tanımlamış, her bir müşteri (veya müşteri grubu) için yapması gerekenleri çalışmış, kaynaklarının ve personelin verimlilik durumlarından haberdar şirketlerin hedefleri ve kaynakları doğru şekilde yönetme çabasının yazılı bir metne dönüştürülmüş, detaylandırılmış halidir.

- ▶ Müşteri hangi ürünleri almamaktadır ve derinleşmesi planlanan ürünler hangileridir?
- ▶ Yıllık ciro hedefini temin için yapılması gereken promosyon (iskonto ve kolaylaştırıcılar) nelerdir?
- ▶ Hangi rakiplerden ürün almaktadır ve çalıştığı rakip portföyüne göre hangi tekliflerle gidilmelidir?
- ▶ Müşteriye kazandıran çözümlerimin açıkça ifadesi nedir? (Satış fiyatı yüksek olmasına rağmen birim kullanım maliyetinin düşüklüğünün müşteriye matematiksel ispatının hangi sıklıkta yapıldığı)
- ▶ Bu hal ve şart altında hangi ziyaret periyodu uygun olur, hangi düzeydeki (satış temsilcisinden-işletme sahibine) insanlarım, ne demek üzere gidecektir?
- ▶ Birlikte geliştirilebilecek projeler nelerdir?



Maliyetlerin beklenmedik artışı, müşteriye **FİYATLANDIRMA** konusunda daha duyarlı hale getirmiş, “uygun” olana ihtiyaç pekişmiştir. Kritik odak, karlılıktan nakit akışına çevrildiği için, çoğu işletme tarafından kar marjından %20 fedakarlık makul görülür. Maliyet artışlarının bir kısmını fiyatlara yansıtma çabası olan bu durum satış hızının yavaşlamasını engeller.

Sürekli satılmaya alışık olunan kalite-fiyat denkleminin %15 civarı daha ucuz ürünlerden oluşan ekonomik serininin ön plana çıkarılması tavsiye edilir. Dönem değer temelli değil, maliyet temelli fiyatlama dönemidir.

Zor zamanların ana stratejisi mevcut pazara odaklanma olsa da, özellikle mevcut ürünlerle gidilebilecek yeni müşterilere yönelik bir şeyler düşünülmalıdır.





Hedef 100 (sektörüne göre 10-20) programı geliştirip, piyasanın en arzulan işletmelerine yaklaşma eğilimi içindeki şirketler, satış imkanı bulduğu işletmeleri **“YENİ MÜŞTERİ OLGUNLAŞTIRMA PROGRAMINA”** alır. Bir “balayı” hassasiyeti ile konuya yaklaştığı için erken dönemin mümkün tüm fedakarlıkları önceden planlanmış şekilde müşteriye sunulur. Özellikle nakde yakın çalışan(sırtta binmeyen-finansal yük oluşturmeyen) müşterilerin öncelikli tercihi olmak için; hizmet-öncelik-iskonto-mal fazlası argümanları hedeflenen ciroyla orantılı olarak müşteriye kullanılır.

Zor zamanlarda üzerine en çok düşülmesi gereken son konu ise aslında tüm zamanların en önemli ilk konusu! Tüm bu kararları verirken en sağlıklı ve makul yerden konuya bakabilmek için **BİLGİ ÜRETİMİ VE KULLANIMI**'nin, doğru rakamlara doğru yerden bakıldığıнын kontrol edilmesidir. Bazılarınıza çok temel gelebilir ama bakılması gereken olmazsa olmazları listeleyeyim:

- ▶ Müşteri ve ürün matrisinin (satırda müşteriler, sütunda ürünler -çok ürün varsa makul üst gruplarda toplanmış şekilde) ciro-miktar bazlı raporu (mümkünse geçen yıl ve aylara göre kıyaslamalı)
- ▶ Bu matrise göre hedef gerçekleşme ve kayıp oranlarının (ürün detayında; müşteri bazlı) tespiti ve satış ekibi performansı
- ▶ Yürüyen siparişler ve stok durumlarının incelenmesi
- ▶ Satış tünelineki talep-teklif-satış dönüşüm performansı
- ▶ Ortalama tahsilat süresi
- ▶ Stok devir hızı
- ▶ Müşteri memnuniyetindeki değişimin anlaşılması
- ▶ Pazardaki fiyat değişiminin izlenmesi
- ▶ Müşteri kredibilite-risk durumları

Bence, bunların dışında, zor zamanların en belirgin özelliği, etrafa yaydığı kötü kokular ve hissettirdiği depremler, midemizi bulandırması, ticaret şevkimizi kırması ve bizi depresyona sokmasıdır.

Daralma bile gerekiyorsa bununla hızla yüzleşip, temkin politikaları uygulayacak olanın da pazarlama disiplini olduğunu unutmadan, bilinçli bir sistematikte bu dönemi atlatabilenler, gelecek baharların günlük güneşlik zamanlarını hak ederler. Kriz; boş beklemek, âtil olmak, durgunluğa durarak cevap vermek dönemi değildir. Daha titiz, daha yakın, daha fedakârca çalışma dönemidir.

**Kaygının ilacı, hareket halinde olmaktır.**





**Mertcan Asdemir**

Yüksek Endüstri Mühendisi, Danışmanlık Bölümü Ortak

# Bizim İşimiz Diğerlerinden *Farklı*



Her işletmenin kendine özel dinamikleri vardır. Bu dinamikler o işletmeleri rakipleri karşısında daha karlı, daha hızlı ya da daha garantici yapabilir.

Bugüne kadar yüzlerce kez duyduğum “bizim işimiz diğerlerine benzemez” “bizim işimizin dinamikleri çok farklı” “biz çok hızlı olmak zorundayız” gibi argümanlar belki bir kısmınız tarafından da çoklukla kullanılıyordur.

Bugüne kadar bahsettiğim argümanları olan birçok patronun sistem kurmaktan ya da bu evrensel standartları şirketlerinin içine yerleştirmekten çekindiklerini, kurmaya çalıştıkları sistemlerde ise sürekli bir esnetme ya da sadece mevcutta yaptıklarını daha hızlı, daha az kişi ile yapabilmek için çabaladıklarını gördüm. Kendilerini güçlü yaptığını düşündükleri bu farklılıkları kaybetmekten korkuyorlardı.

Bu farklılıkların birçoğunun temelinde işletme sahibinin kişisel yetenekleri ya da içinde bulunulan sektörün kabullenilmiş ve yıllardır süregelen kabul görmüş farklılıkları olduğunu gözlemledim.

Örneğin 100 kalem ürün ve 20 müşteri ile yaşayan bir işletmede hem satınalmayı, hem satışı yöneten, stoklara ve iş süreçlerine de çok hakim bir patronun bir müşteri talebini 15 dk içerisinde müşterinin de önem derecesine göre bir kar oranı ile tekliflendirebilmesi çok doğaldır. Ancak aynı şirket 2000 kalem ürün ve 500 müşteri seviyesine ulaştığında bir satış temsilcisinin manuel bir yapı ile kendisinden beklenildiği şekilde aynı hıza ve doğruluğa ulaşabilmesi mümkün değildir.

Yönetim bir bilim dalıdır ve yönetim bilimlerinin evrensel yöntem ve standartları vardır. Üretim teknolojinizin, pazarınızda muhatap olduğunuz kitlenin ya da iş üretme şekillerinizin farklı olması sizleri bunların kapsamı dışında bırakmaz.

Her yiğidin ayrı yoğurt yiyişi vardır misali yöneticilerin de kendilerine ait dokunuşları olsa da ana hat olarak bu yöntem ve standartların dışına çıkmaya çalışmak oldukça risklidir.

Bu İstanbul Ankara yolculuğu gibidir. Farklılıklarınıza odaklanarak kendi yolunuzu bulmaya çalışmak ara sokakları kullanarak ilerlemeye çalışmak gibidir. Sürekli direksiyonu bir sağa bir sola çevirirsiniz. İlgüdülerinize güvenerek deneyip yanılarak ilerleyebilirsiniz. Ya da sizin gibi düşünen yöneticilerinize sürekli yol sormanız gerekecektir. Çünkü size otoyolu gösterenlerle anlaşamazsınız. Ara yolun en iyisini gösterene de denk gelebilirsiniz, yanlış yola sokanına da.

Kendinize bir konfor alanı oluşturursunuz, bu da yolda izlediğiniz manzaralar ya da yediğiniz güzel yemekler olabilir. Ancak bu rotada aracınız daha çok yıpranır, daha çok çukura girersiniz ve kaza riskiniz çok daha yüksektir. Ankara'ya gittiğinizde toplamda daha çok yakıt harcamış olduğunuzu fark edersiniz. Muhakkak daha çok şey ve daha çok yer öğrenirsiniz ama amacınız Ankara'ya gitmekse varışınızı geciktirir, maliyetini ve riskini artırır.

Tabii gerçekten sistematik bir şekilde Toyota'nın kalite yönetiminde ya da Zara'nın, Wallmart'ın tedarik zincirinde yaptığı geliştirmeler gibi ölçümlenebilir faydalar ortaya koyarak kendi standartlarınızı üretebiliyorsanız orası başka.

Yönetim bilimlerinin standart yöntemleri sizlere otoyolda ilerlemenin konforunu yaşatır. Bunlara hakim yönetici ve danışmanlarla çalışmanın elbette bir maliyeti olacaktır. Bunu da otoyol ücreti olarak düşünebilirsiniz. Farklılıklarınız size şerit değiştirebilir, trafik sıkıştığında yanyola yönlendirebilir. Ancak rotanız belli, varacağınız süre de kestirilebilir. Farklılıklarınızı, sistem kurgusunun içerisine ana hatların dışına çıkmadan sağlıklı bir şekilde yerleştirebilmek büyük ustalık gerektirir. Bunu teori ve pratiği örtüştürmeden yapamazsınız.

Unutmayın ki işletmeniz küçükken eliniz kolunuz her yerine yeter, herkese dokunabilirsiniz. Herşeye hakimsinizdir. Ancak büyüdükçe sitemlere ve profesyonellere ihtiyaç duyarsınız. Kişilere değil, bilime güvenin. Araştırın, öğrenin farklılıklarınızı ve değerlerinizi modelin içine koyun ve uygulayın.



# Kripto Varlıkların Vergi Boyutu Açısından İncelenmesi

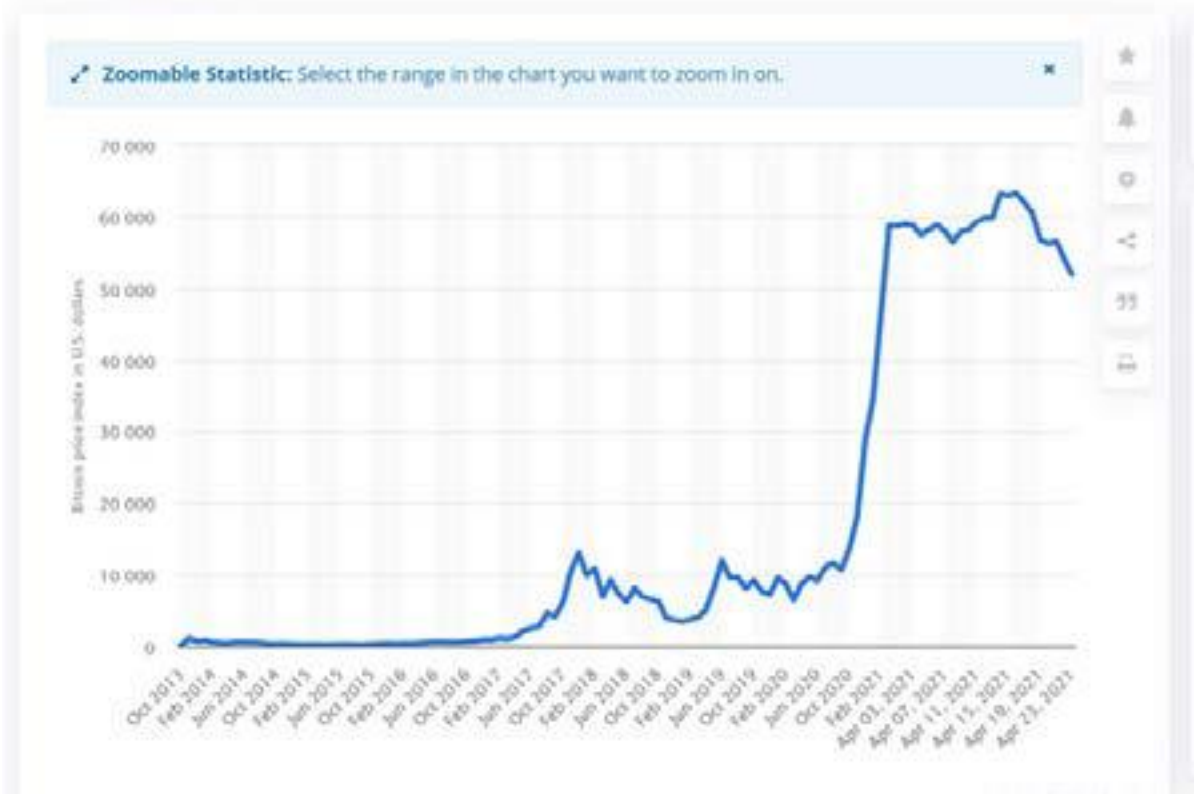
Teknolojik dünyada gelişmeler finans sektöründe yeni enstrümanlara neden olmakta, gelişmeler doğrultusunda uluslararası boyutta vergi uygulamaları kendini güncellemek zorunda kalmaktadır. Son yıllar içinde bu enstrümanlar arasında İngilizce tabiri ile **“game changer – oyunun kurallarını değiştiren”** en önemli enstrüman ise kripto para birimleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle 2020 yılının son çeyreği ve 2021 yılının ilk çeyreğinde dünya üzerinde adeta bir kripto para çılgınlığı yaşanmaktadır.

► **Emrah Cebecioğlu**  
Uluslararası Muhasebe Hizmetleri Ortak





## Bitcoin price from October 2013 to April 23, 2021 (in U.S. dollars)



Mart 2012  
4,90 \$

Nisan 2021  
51,965 \$

Yazımızın hazırlandığı 23.04.2021 tarihi itibarıyla 1 Bitcoin 51.965 USD etmektedir. Mart 2012 tarihinde 1 Bitcoin'in değeri 4,90 USD iken bu gün 10.605 kat değer kazanarak 51.965 USD'ye ulaşması haliyle Bitcoin'in vergilendirmesi açısından da soru işaretlerini gündeme taşımıştır.

Pek çok yatırımcı regüle edilmiş borsalardan yatırımlarını geri çekerek kripto para piyasasına adım atmıştır. Kripto para birimi denilince akla ilk gelen para birimi ise jenerik marka olan Bitcoin olmakla birlikte, Bitcoin'in akıl almaz yükselişinden sonra pek çok alt coin piyasada yerini almıştır.

Bu makaleyi ilk olarak 2017 aralık yayına koymuştuk. Ancak yayın tarihimizden itibaren makalenin özellikle son sıralardaki gelişmelerden dolayı güncellenmesi gerektiği kanaatine vardık. Konunun dünya vergi politikaları açısından önemini OECD'nin 14.10.2020 tarihinde yayınlamış olduğu "Sanal Para Birimlerinin Vergilendirilmesi: Genel Bir Bakış Vergi Uygulamaları ve Yükselen Vergi Politikası" isimli bildirden de anlaşılmamaktadır. Biz de bu sebeple konuyu kripto varlıkların uluslararası vergi uygulamalarını ve lokal düzenlemeler çerçevesinde incelerken ayrıca kısaca arkasında yatan teknolojiye de değineceğiz.

## Kripto Varlıkların Teknik Altyapısına Kısaca Bir Bakış

Adından da anlaşılacağı üzere kripto paraların ilk olarak en önemli özelliği sağladığı gizlilik ve fiziksel bir varlık olmaktan ziyade sanal ortamda takip edilen bir ödeme aracı olmalarıdır. Elektronik ortamda veri güvenliğinin her gün tartışıldığı ve siber saldırıların sebep olduğu data kayıpları nedeniyle milyonlarca hatta milyarlarca dolar zararların vuku bulunduğu günümüzde kripto paranın arkasında da güvenli bir data iletim teknolojisi bulunmaktadır. Bu teknoloji blockchain olarak adlandırılmıştır. Blockchain özetle içerisinde kayıtların birbirine şifrelenmiş elementlerle bağlandığı sürekli büyüyen parçalanmış bir veri tabanıdır.

İlk olarak 2008 yılında Satoshi Nakamoto isimli şahıs veya gruplar tarafından kripto para oluşturulması ve transferi için tasarlanmıştır.

Sistemin işleyişini kısaca özetleyecek olursak transfer edilecek data, madenci adı verilen şahısların bilgisayarında veri bloklarına parçalanmakta ve bu veri blokları öncelikle çeşitli aracı veya araçlara gönderilmekte, daha sonra bu aracı veya araçlardan da verinin transfer olacağı son kişiye ulaşmaktadır. Bütün blokların tekrar bir araya gelmesi ile de son veri birleştirilen bir yap-boz gibi oluşturulmaktadır. Data transferinin en önemli özelliği, bütün verilerin bir önceki veri ile bağlantısının izlenebilmesidir. Bu sebeple veri transferi esnasında herhangi bir kayıp yaşanmamaktadır. Asıl olarak Bitcoin için üretilen bu teknoloji üzerinde şu anda birçok firma farklı verilerin kullanımı üzerinde de çalışmaktadır. Bitcoin, yani kripto paralar ise bu teknolojinin bizlere getirdiği en önemli yenilik olarak ortaya çıkmaktadır. OECD'nin kripto varlıklara yönelik hazırlanmış olduğu raporda kripto varlıklar temel olarak aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır.

### Ödeme Jetonları-Tokenları (yani sanal para birimleri)

- ▶ Geleneksel, fiat para birimlerine en çok benzer şekilde işlemeye yöneliktir (düzenleyen hükümet tarafından desteklenen yasal ihale)
- ▶ Ödeme jetonları, mal veya hizmetler için bir değişim aracı olarak ve muhtemelen aynı zamanda bir değer deposu ve ölçü birimi olarak kullanılabilir.
- ▶ Çoğunlukla sanal veya kripto para birimleri olarak anılır.
- ▶ Örnekler şunları içerir: Bitcoin, Litecoin, Ether

### Güvenlik (veya Varlık ve Finans) Jetonları-Tokenları

- ▶ Yatırım amaçlı olarak tutulan ve geçerli yasalar uyarınca bir menkul kıymet (veya eşdeğeri) olarak sınıflandırılan ticari varlıklar olarak tasarlanmıştır.
- ▶ Örnekler şunları içerir: Spice, tZero ve BCAP

### Fayda (veya Tüketici) Jetonları-Tokenları

- ▶ Birincil kullanımları, belirli mal veya hizmetlerin alışverişini veya bunlara erişimi kolaylaştırmaktır.
- ▶ Örneğin, mal sahibinin belirli bir hizmete erişimini sağlamak için bir lisans görevi görebilir, bir mal veya hizmet için ön ödeme veya kupon olarak (söz konusu mal veya hizmet henüz mevcut olmasa bile)
- ▶ Örnekler şunları içerir: Storj - eşler arası ağ bulut depolama hizmetine erişim sağlayan bir belirteç.

## Kripto Varlıkların Yasal Durumu

16.04.2021 tarih ve 31456 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Ödemelerde Kripto Varlıkların Kullanılmasına Dair Yönetmelik Mevzuatımızda ilk düzenlemelerden biri olmuştur. Bahsi geçen yönetmelikte Kripto Varlığın tanımı ilk kez yapılmıştır. Bu tanım uyarınca kripto varlık, dağıtık defter teknolojisi veya benzer bir teknoloji kullanılarak sanal olarak oluşturulup dijital ağlar üzerinden dağıtımı yapılan, ancak itibari para, kaydi para, elektronik para, ödeme

aracı, menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı olarak nitelendirilmeyen gayri maddi varlıkları ifade etmektedir. Yayınlanan yönetmelikte Kripto varlıkların ödemelerde doğrudan veya dolaylı olarak kullanılamayacağı ve Kripto varlıklarından ödemelerde doğrudan veya dolaylı olarak kullanılmasına ilişkin hizmet sunulamayacağı düzenlenmiştir. Ayrıca yine yönetmelik uyarınca Ödeme hizmetlerinin sunulmasında ve elektronik para ihracında kripto varlıklarının kullanılması yasaklanmış, (Ödeme hizmeti sağlayıcıları, ödeme hizmetlerinin sunulmasında ve elektronik para ihracında kripto varlıkların doğrudan veya dolaylı olarak kullanılacağı bir şekilde iş modelleri geliştiremeyeceği ve bu tür iş modellerine ilişkin herhangi bir hizmet sunamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte ödeme ve elektronik para kuruluşları, kripto varlıklara ilişkin alım satım, saklama, transfer veya ihraç hizmeti sunan platformlara veya bu platformlardan yapılacak fon aktarımlarına aracılık edemeyecekleri belirtilmiştir.

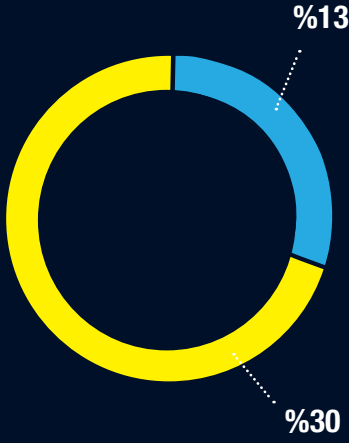
## Kripto Varlıkların Muhasebe Açısından Sınıflandırılması

Hali hazırda kripto varlıkların muhasebe amacıyla nasıl sınıflandırılması gerektiğini gösteren resmi bir kılavuz bulunmamaktadır. Bu nedenle, varlıkların ekonomik özelliklerine göre sınıflandırılmasını gerektiren mevcut genel muhasebe ilkelerini uygulamak gerekir. Kripto varlıkları doğru bir şekilde sınıflandırmak için, ekonomik amaçları, varlıklarla ilişkili haklar ve yükümlülükler ve varlıkların doğal değerlerini türetme şekli hepsi ilgilidir. Yukarıda açıklandığı kripto varlıklar yukarıda belirtilen kriterlere göre genel olarak 'sanal para birimleri', 'Finansal jetonları – tokenları i' veya 'yardımcı jetonlar' olarak sınıflandırılabilir. Farklı token türleri, muhasebe amaçları ve vergi amaçları için farklı bir sınıflandırma türü gerektirecektir. Örneğin, sahibine sözleşmeden doğan nakit veya başka bir finansal varlık hakkı sağlayan bir sigorta token'ı Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) 9'a tabi bir finansal varlık olarak kabul edilebilir; gelecekteki mal veya hizmetleri alma hakkını temsil eden hizmet tokenlar bu mal ve hizmetler için bir ön ödeme olarak kabul edilebilir ve bu nedenle IFRS 15 kapsamında bu şekilde değerlendirilebilir. Öte yandan sanal para birimleri genellikle maddi olmayan varlıklar

olarak kabul edilir. Sanal para birimleri mevcut varlık sınıflarına mükemmel bir şekilde uymasa da, bazı büyük muhasebe firmaları bu varlıkları yeni bir varlık sınıfı oluşturmak yerine "maddi olmayan varlıklar" olarak sınıflandırmayı önermektedir. Bu yaklaşım, şimdiye kadar sanal para birimlerinin oluşturulmasını, madencilliğini, değişimini ve depolanmasını vergilendirmek için belirli ve halka çitle çevrili vergi rejimleri oluşturmamış olan çoğu vergi idaresi tarafından benimsenen yaklaşıma karşılık gelmektedir. Benzer şekilde, Uluslararası Finansal Raporlama Yorumları Komitesi (IFRIC), sanal para birimlerinin IAS 38 kapsamında maddi olmayan bir varlığı "fiziksel madde içermeyen tanımlanabilir parasal olmayan bir varlık" olarak tanımlayan maddi olmayan bir varlık tanımını karşıladıklarına dikkat çekmektedir. Ayrıca IFRIC, sanal para birimlerinin finansal varlıklar veya nakit olarak sınıflandırılmaması gerektiğine dikkat çekmektedir. Sanal para birimleri, bu varlıklar özkaynak olmadıkları için finansal varlıklar olarak kabul edilemez veya sahibinin nakit değişimi finansal varlıkları veya finansal yükümlülükleri başka bir kuruluşla takas etmesi için sözleşme haklarına neden olmaz. Benzer şekilde IFRIC, bazı sanal para birimlerinin mal ve hizmet karşılığında kullanılabilmesine karşılık nakit olarak sınıflandırmayacağını, çünkü hiçbir sanal para biriminin "mal veya hizmetlerin fiyatlandırılmasında bir değişim aracı olarak ve tüm işlemlerin finansal tablolarında ölçüldüğü ve tanınacağı bir ölçüde para birimi olarak kullanılmadığını" savunmaktadır. Bu durumda sanal para birimleri maddi olmayan varlıklar olarak sınıflandırılırken, IFRIC, bir kuruluş bu varlıkları 'olağan iş seyrinde' satışa tuttuğunda, bu varlıkların Uluslararası Muhasebe Standartlarına IAS 2'ye uygun olarak envanter olarak muhasebe edilmesi gerektiğini belirtmektedir. Bu durum özellikle sanal para birimlerinin brokerleri ve tüccarları için geçerlidir.

OECD'nin raporunda üye ülkelerin bir kısmına kripto varlıkların sınıflandırılması hakkında herhangi bir regülasyonun olup olmadığı konusunda yapılan araştırmada seçilen 43 ülkenin 13 ünde henüz sınıflandırma açısından bir düzenlemenin yapılmadığı 30 unda ise bu düzenlemenin yapıldığı anlaşılmaktadır.

## Kripto Varlık Sınıflandırılan Ülkeler



**HAYIR**

Bulgaristan, Kosta Rika, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Grenada, İtalya, Kore, Meksika, Norveç, Peru, Saint Lucia, İspanya, İsveç.

**EVET**

Arjantin, Avustralya, Avusturya, Kanada, Şili, Kolombiya, Hırvatistan, Estonya, Finlandiya, Fransa, Almanya, Hong Kong (Çin) Macaristan, Endonezya, İrlanda, İsrail, Japonya, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Hollanda, Yeni Zelanda, Portekiz, Singapur, Slovakya Cumhuriyeti, Slovenya, Güney Afrika, İsviçre, Birleşik Krallık, Amerika Birleşik Devletleri.

## Vergi Kanunlarımız Açısından Kripto Paraların Vergilendirilmesi

Vergi kanunlarımız perspektifinden konu incelendiğinde mali idarenin şu ana kadar yayınlanmış bir hükmü bulunmamaktadır. Kripto varlıkların satışından veya değer artışından elde edilecek kazancın vergilendirilmesi, keza KDV'nin konusuna girip girmediği, BSMV boyutu gibi sorular, kripto varlıkların ne tür bir varlık olarak kabul edileceğinin net bir şekilde ortaya konulması ile netlik kazanacaktır.

Kanaatimizce şayet Bitcoin'i Avrupa ve uzak doğuda ki bir sınıflandırmaya tabi tutarsak, yani Bitcoin'i nakit veya benzeri bir varlık olarak sınıflandırırsak, Bitcoin'den elde edilen kazanç vergi mükellefiyeti olmayan gerçek kişiler için herhangi bir vergiye tabi tutulmayacaktır. Ancak tacirlerin Bitcoin'den elde edeceği kazançlar gelir vergisine tabi tutulacaktır. Kurumlar açısından ise yine Bitcoin'in değerlemesinden elde edilen kazançlar kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Şayet Bitcoin nakit bir ödeme aracı değil de bir finansal varlık olarak sınıflandırılırsa bu durumda gelir vergisi açısından Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. Madde menkul sermaye iradı hükümlerini incelememiz gerekmektedir. GVK 75. Madde'de menkul sermaye iradının tanımı aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

“(2361 sayılı Kanunun 52'nci maddesiyle değiştirilen madde) Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.”

Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde edilen kazançlar menkul sermaye iradı olarak adlandırılmıştır. Bitcoin'den elde edilen kazancın menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi durumunda, değerlendirme hükümleri açısından da 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun(VUK) 279. Maddesinde belirtilen menkul kıymetlerde değerlendirme hükümlerini incelememiz gerekmektedir. VUK 279. Madde de menkul kıymetlerin değerlendirilmesinin tanımı aşağıdaki gibidir.

Hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayıcı ile değerlenir. Borsa rayıcı yoksa veya borsa rayıcının muvazaalı bir şekilde oluşturduğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayıcı bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir.



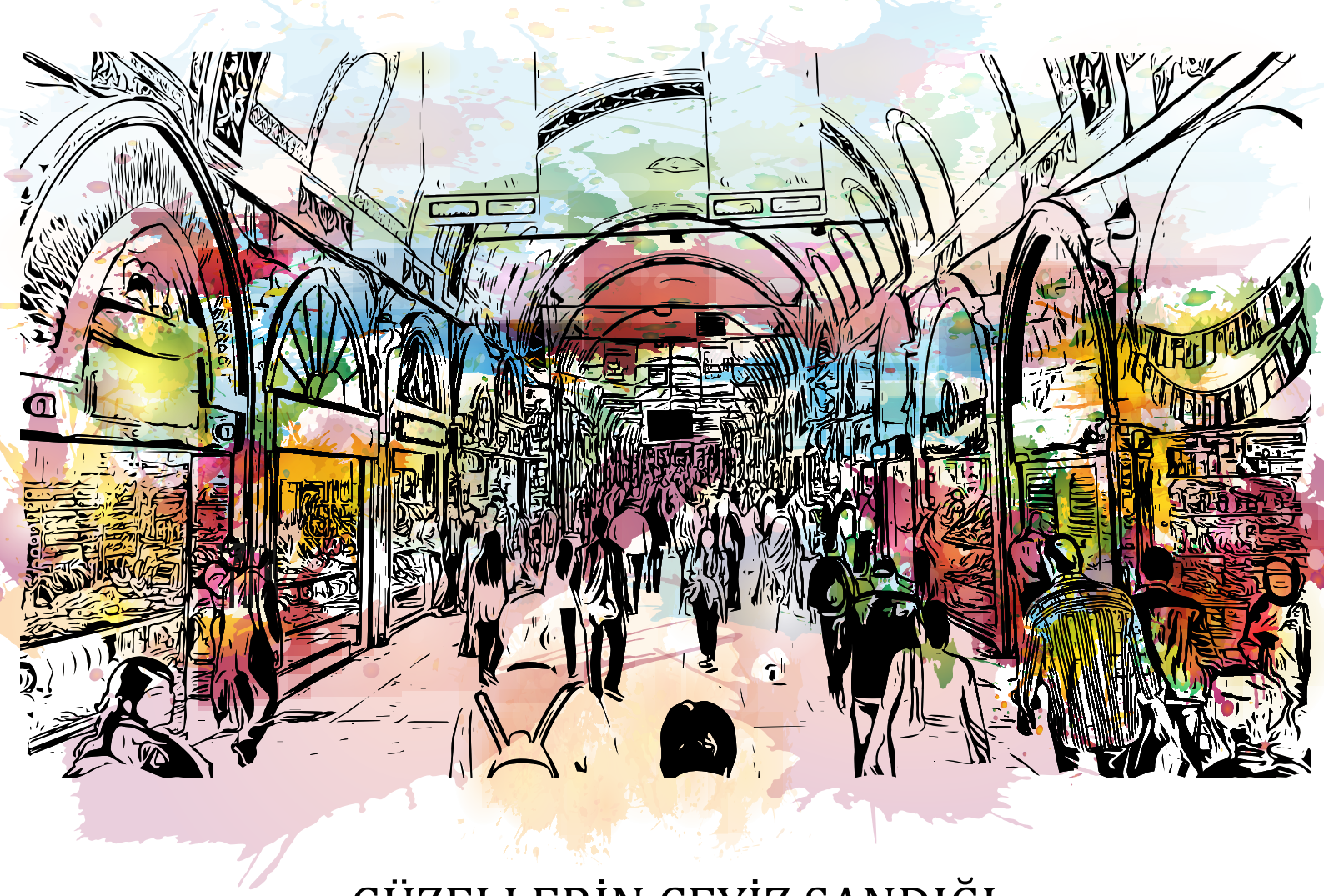
Kanun hükmünden anlaşılacağı üzere getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler alış bedeli ile değerlendirilecektir. Ancak bu menkul kıymetin satışından elde edilecek karın menkul sermaye iradi hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir. Kurumlar açısından ise Bitcoin şayet nakit dışı bir finansal enstrüman olarak değerlendirilirse alım-satımdan doğan kazançlar kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Bitcoin işlemlerini KDV açısından incelediğimizde, Bitcoin alış ve satışının 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1. Maddesinde belirtilen ve KDV Kanunu'nun konusuna giren işlemler arasında bulunmadığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla Bitcoin alış satış işlemleri KDV'den muaftır. Buna mukabil

Bitcoin alışına aracılık hizmeti verilmesi ve nedenle komisyon alınması durumunda aracılık hizmeti veren kurumun ilgili hizmet bedeli için KDV hesaplaması gerekecektir. Ancak Bitcoin nakit bir varlık-para birim olarak değerlendirilirse bu sefer de Bitcoin transfer işlemlerinin BSMV'ye tabi tutulması gerekecektir.

Yazımızda belirttiğimiz üzere vergi idaresinin konuya ilişkin henüz bir açıklama yayınlamamış olması Bitcoin başta olmak üzere kripto para birimleri üzerinden elde edilecek kazancın vergilendirilmesi açısından soru işaretleri doğurmaktadır. Bitcoin ve diğer kripto para birimleri günlük hayatta daha sık kullanılmaya başladığında konuyu Transfer fiyatlandırması, grup içi hareketler, örtülü sermaye ve diğer yönleri ile tartışabileceğiz.





## GÜZELLERİN ÇEYİZ SANDIĞI “KAPALI ÇARŞI”

*Bu teller onun telleri,  
Bu duvaklar onun duvağı işte.  
Ya bu camekandaki kadınlar?  
Bu mavi mavi,  
Bu yeşil yeşil fistanlı...  
Geceleri de ayakta mı durulur böyle?  
Ya bu pembezar gömlek?  
Onun da bir hikayesi yok mu?  
Kapalıçarşı deyip geçme;  
Kapalı çarşı,  
Kapalı kutu...*

Dizeleriyle anlatmış Orhan Veli Kapalı Çarşı'yı

Bir başkası ise; “Ticaret için kurulan şehir, bazen de masal dünyası” olarak tanımlamıştır Kapalı Çarşı'yı. Bir çok aşk hikayesine konu olan, yeryüzündeki bir çok insanın hayallerini süsleyen, adına destanlar yazılan şehirdir İstanbul. İstanbul'un eşsiz yapıtlarından birisi ise Kapalı Çarşıdır. Kapalıçarşı her devirde yabancı seyyahların kitaplarında ve yabancı ressamın tablolarında bir masal dünyası gibi betimlenmiş ve yaşatılmıştır.



## Av. Sedat Safran

Ortak

İstanbul, Asya ile Avrupa'nın buluştuğu yerde beş bin bin yıllık geçmişte doğu ile batı kültürünün bir arada yaşatıldığı şehir ve 500 yıldır onun dünü ve bugününü yansıtan özlem ve umutlarını sergileyen, zaman zaman zenginliğinde düşler kurulan, zaman zaman, yoksulluğunda hayaller kırılan Kapalı Çarşı, İstanbul güzelinin çeyiz sandığı... Kapalı Çarşı...Kapalı Kutu... Ve İstanbul, hemen her gün masif duvarlar altına sığınmış, bu küçük kentte kendini seyre çıkar, kendisi ne halde ise bu aynada onu görür.

Fatih Sultan Mehmet'in Kapalıçarşı'nın inşaatına başladığı yıl olan 1461 Kapalıçarşı'nın kuruluş yılı olarak kabul görmüştür. Asıl büyük çarşı ise Kanuni Sultan Süleyman tarafından inşa ettirilmiştir. Eski zenginlerin mücevher, kıymetli maden, kürk ve silah, tapu gibi değerli eşyalarının yanı sıra devlet hazinesinin büyük kısmı da buralardaki kasalarda muhafaza edilirdi. Evliya Çelebi, Kapalı Çarşı'yı muazzam güçlü bir kale gibi tanımlamıştı.



Nuruosmaniye, Mercan ve Beyazıt arasında yer alan İstanbul'un fethinden hemen sonra temelleri atılan ve dönemin padişahı Fatih Sultan Mehmed tarafından inşa ettirilen Kapalı Çarşı, üzeri kubbelerle örtülü ve etrafını dükkanların çevrelendiği tarihi bir alışveriş yapısıdır. Tarihteki adı "Çarşu-yı Kebir" olan büyük alanın çekirdek yapısını iki bedesten oluşturur. 1460'lı yılların sonlarına doğru inşa ettirilen ilk bedestene Cevahir (İç Bedesten) ismi verilmiştir ve bu bedestenin geliri Ayasofya'ya verilmek üzere Fatih Sultan Mehmet'e bırakılmıştır.

Ana bünye ve müştemilatında renkli ve farklı unsurları ile karmaşık bir yapı sergileyen meydanın ilk bakışta Cevahir Bedesteni yani İç Bedesten dikkati çeker. Mimari yapıt görünümde olan bedesten, yaklaşık 15 ayrı bölüme ayrılır. Her kısım kubbe ile kapatılmış ve adeta diğer bedestenlerden ayrı bir görünüme sahiptir. Duvarlarının iç kısımlarında küçük odalar hemen göze çarpar.

Cevahir Bedesteninden sonra ikinci büyük bedesten olan Sandal Bedesteni ise yaklaşık 50 kubbe ile çevrelenmiş tasarımıdır. Buraya bir yolu pamuk, bir yolu ipekten dokunan ve Sandal adı verilen kumaşlar satıldığı için Sandal Bedesteni ismi verilmiştir. Bu güzel bedestende, kubbe tasarımlarında Osmanlı mimarisi kendisini göstermektedir.

Bahsedilen bu iki önemli bedesten, çarşısının iç kaleleri olarak nitelendirilir. Tarihte iki yapı, daha çok kalın iç demir kasalarıyla bilinir. Demir kasalarda tacirler; sermaye, tasarruf ve mücevher gibi birikimlerini, loncalarda kayıt ve sicil belgelerini saklamışlardır. Günün hemen her saati geniş bir kalabalıkları dikkati çeken Kapalı Çarşı, bünyesinde değerli mücevherler, silah, antika eşya, dövizciler ve enfes lokanta ve restoranlar gibi pek çok farklı alandaki dükkanları barındırır.

Kapalı Çarşı, 4. Mehmet zamanındaki 20 Kasım 1651 Tarihli yangından başlayarak 1999 tarihindeki yangına kadar 20'yi aşkın deprem ve yangın felaketine maruz kalmış ve 1894 depreminden sonra yapılan tadilatlarla bugünkü halini almıştır.

**Çarşı'da yaklaşık 25000 kişi çalışmakta ve mevsimine göre günde 400 - 500 bin arasında ziyaretçi almaktadır.**

Kapalıçarşı'nın cadde ve sokakları o dönemlerde aynı sektörde faaliyet gösteren esnafın toplandığı yerler olduğu için çarşıda sokaklara, caddelere ve hanlara verilen isimlerden ilgili yapı veya hanın hangi amaçla kullanıldığını kolayca anlaşılabilir.

Kapalı Çarşı'da 22 kapı, 64 cadde ve sokağı ve 16 Han vardır. Bunlardan bazıları ise şöyledir;





### Kapılar:

Kuyumcular, Nuruosmaniye, Sepetçihan, Takkeçiler, Tavukpazarı, Zenneciler, Beyazıt, Çarşıkapı, Çuhacıhan ve Mahmutpaşa.

### Sokaklar:

Ağa, Altuncular, Acıçeşme, Aynacılar, Basmacılar, Çuhacıhanı, fesçiler, Hacıhasan, Hacıhüsni, İplikçiler, Kalpakçılar, Karakol, Kavafar, Kazazlar, Kolancılar, Kürkçüler, Lütfullahfendi, Mercançıkmazi, Parçacılar, Ressam, Sandal, Serpuççular, Takkeçiler, Terzibaşı, Varakçıhan, Yorgancılar, Yüncühasan, Zenneciler.

### Hanlar:

Ağa, Astarıcı, Bodrum, Cebeci, Çuhacı, İç cebeci, Kapılar, Kaşıkçı, Kebapçı, Kızlarağası, Sarnıçlı, Sorguçlu, Yolgeçen, Zincirli ve Evliya.

## *“Anadolu pazarı, İstanbul çarşısı”*

Kapalı Çarşı'da sadece İstanbul'da üretilen ürün veya eşyalar değil, tüm anadolu'da üretilen ürünlerin satıldığı bir yerdir. Ondan sebep bazı yazarlar eserlerinden Kapalı Çarşı için **“Anadolu Pazarı, İstanbul Çarşısı”** tanımlaması yapılmaktadır.

Geçmiş zamanlarda burayı ziyaret edenler, çarşı esnafının ağırbaşlılığını ve dürüstlüğünü uzun uzun anlatırlar. Eski ikram tarzı gene sürüyor. Pazarlığa gelince iki taraf da gerekli ön bilgilere sahip olarak bu pazarlığa giriyor; esnaf daha avantajlı, çünkü daha baştan neden söz ettiğini bilenler için bu pazarlık, sonucu belli bir olayın ritüeli gibidir. Bu durumun yerine getirilmesi iki tarafa da zevk verir. Müşteri neden söz ettiğini bilmeden pazarlığa girmişse, bazı sonuçlara hazırlıklı olmalıdır.

Kapalı Çarşı, Dünyanın en eski bankası, en büyük ve en eski alışveriş merkezi, en gizemli ve görkemli yerlerinden biri, olan Kapalıçarşı; bugün içinde bulunduğumuz çağa ayak uydurmaya kararlı, esnafı ve Çarşı Yönetimi, Sağlık Ocağı, Postanesi ve kargoları, banka şubeleri, özel itfaiye teşkilatı, karakolu, kanunla kurulmuş Özel Güvenlik Teşkilatı, çay ocakları, şark kahvesi ve restoranlarıyla, içinde sakladığı tarih ve kültür hazineleri ile bu esere sahip çıkacak insanlarımızı sadece müşteri ve turist gibi değil ortağı ve misafiri gibi ağırlamayı bekliyor.







**PKF**

Accountants &  
business advisers



**PKF**

Accountants &  
business advisers



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



[pkfistanbul](https://www.facebook.com/pkfistanbul)



[pkfistanbul](https://www.instagram.com/pkfistanbul)



[pkfistanbul](https://www.twitter.com/pkfistanbul)



[pkfistanbul](https://www.linkedin.com/company/pkfistanbul)



Eski Büyükdere Cad. No:14, Park Plaza, Kat: 3 - 19, 34398 Maslak Sarıyer, İstanbul